

## Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

21. studenoga 2018. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 273. – Ispravak poreza – Metoda procjene porezne osnovice indukcijom – Pravo na odbitak PDV-a – Presumpcija – Načela neutralnosti i proporcionalnosti – Nacionalni zakon koji izračun PDV-a temelji na pretpostavljenom prihodu”

U predmetu C-648/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabria, Italija), odlukom od 3. svibnja 2016., koju je Sud zaprimio 16. prosinca 2016., u postupku

**Fortunata Silvia Fontana**

protiv

**Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria,**

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (izvjestitelj) i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 18. siječnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Guizzi, *avvocato dello Stato*,

– za Europsku komisiju, F. Tomat i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. ožujka 2018.,

donosi sljedeću

### Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zhtjev je podnesen u okviru spora između Fortunata Silvije Fontane i Agenzia delle Entrate – Direzione provinciale di Reggio Calabria (Porezna uprava - provincijska direkcija u Reggio Calabria, Italija; u daljnjem tekstu: porezna uprava), povodom poreznog rješenja o naknadnom obra?unu poreza na dodanu vrijednost (PDV).

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 Uvodna izjava 59. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Države članice bi trebale u odre?enim okvirima i ovisno o odre?enim uvjetima uvesti, ili nastaviti primjenjivati, posebne mjere kojima se odstupa od ove Direktive radi pojednostavljenja ubiranja poreza ili spre?avanja odre?enih oblika utaje ili izbjegavanja poreza.”

4 ?lankom 2. stavkom 1. te direktive predvi?a se:

„Slijede?e transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za pla?anje;

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju odre?ene države članice uz naknadu od strane:

(i.) poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuze?e za mala poduze?a iz ?lanaka od 282. do 292. i koji nije obuhva?en ?lancima 33. ili 36.;

(ii.) u slu?aju novih prijevoznih sredstava, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ?ija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s ?lankom 3. stavkom 1., ili bilo koje druge osobe koja nije porezni obveznik;

(iii.) u slu?aju proizvoda koji podliježu trošarinama kad se obra?unava trošarina na stjecanje unutar Zajednice u skladu s Direktivom 92/12/EEZ unutar teritorija odre?ene države članice, poreznog obveznika, ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, ?ija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s ?lankom 3. stavkom 1.;

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju odre?ene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

(d) uvoz robe.”

5 ?lanak 73. Direktive o PDV-u odre?uje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz ?lanaka od 74. do 77., oporezivi iznos uklju?uje sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

6 U skladu s ?lankom 242. te direktive:

„Svaki porezni obveznik mora dovoljno detaljno voditi knjige kako bi se mogao primijeniti PDV, te kako bi njegovu primjenu mogla provjeriti porezna nadležna tijela.”

7 ?lanak 244. te direktive odre?uje:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati pohranu kopija ra?una koje je sam izdao, ili koje su izdali njegovi kupci, ili tre?a osoba u njegovo ime i za njegov ra?un, te svih ra?una koje je primio.”

8 ?lanak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u navodi:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izra?un poreza za koji je nastala obveza obra?una i odbitaka, te ako je to potrebno za utvr?ivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

9 U skladu s ?lankom 273. te direktive:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

[...]

### **Talijansko pravo**

10 ?lanak 39. stavak 1. decreto del Presidente della Repubblica no 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Uredba predsjednika Republike br. 600 o zajedni?kim pravilima o utvr?ivanju poreza na dohodak od 29. rujna 1973. (GURI br. 268 od 16. listopada 1973.)), odre?uje:

„U slu?aju prihoda fizi?kih osoba koje izvršavaju samostalnu djelatnost, [porezni] ured izvršava ispravak:

[...]

d) ako se pregledom ra?unovodstvenih dokumenata i drugim provjerama iz ?lanka 33. odnosno provjerom potpunosti, to?nosti i istinitosti ra?unovodstvenih dokumenata na temelju ra?una i drugih dokumenata koji se odnose na poduzetnika i podataka i informacija koje je prikupio [porezni] ured u skladu s ?lankom 32. utvrdi da su elementi navedeni u prijavi i njihovi prilozi nepotpuni, lažni ili neto?ni. Postojanje neprijavljenih aktivnosti ili nepostojanje prijavljenih obveza tako?er se može utvrditi na temelju obi?nih pretpostavki ako su ozbiljne, precizne i dosljedne.”

11 Decreto del Presidente della Repubblica no 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Uredba predsjednika Republike br. 633 o uvo?enju i ure?ivanju poreza na dodanu vrijednost od 26. listopada 1972. (GURI br. 292 od 11. studenoga 1972.)), ure?uje uvjete pod kojima se provodi ispravak prijava PDV-a. ?lanak 54. te uredbe u biti predvi?a da se provjera istinitosti prijave PDV-a može provesti pomo?u službene provjere prijave koju je poduzetnik podnio ili detaljnije, na temelju informacija i podataka dostupnih poreznoj upravi ili na temelju onih koje je ta uprava prikupila u okviru svojih istražnih ovlasti.

12 ?lanak 62.a Zakonodavne uredbe br. 331/93 (GURI br. 203 od 30. kolovoza 1993.), koji je postao Zakon br. 427 od 29. listopada 1993. (GURI br. 255 od 29. listopada 1993.), predvi?a:

„1. Nakon savjetovanja s relevantnim strukovnim, trgova?kim i industrijskim udruženjima,

službe za prihode Ministarstva financija ?e najkasnije do 31. prosinca 1996. za razli?ite gospodarske sektore izraditi posebne sektorske studije da bi postupak naplate bio u?inkovitiji i da bi se omogu?ilo detaljnije odre?ivanje pretpostavljenih koeficijenata navedenih u ?lanku 11. Zakonodavne uredbe br. 69 od 2. ožujka 1989., koja je, nakon izmjena, postala Zakon br. 154 od 27. travnja 1989. i njegove kasnije izmjene. U tu svrhu, službe odre?uju reprezentativne uzorke poreznih obveznika u tim sektorima koji se prate da bi se odredili ?imbenici koji su karakteristi?ni za odre?enu aktivnost. Sektorske studije odobrava ministar financija uredbama koje se objavljuju u *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* najkasnije 31. prosinca 1995. One mogu biti revidirane i vrijede za potrebe procjene poreza po?evši od porezne godine 1995.”

13 ?lanak 62.e stavak 3. Zakonodavne uredbe br. 331/93 odre?uje:

„Porezni ispravci u skladu s ?lankom 39. stavkom 1. to?kom (d) Uredbe predsjednika Republike br. 600/1973 od 29. rujna 1973. i njezinim kasnijim izmjenama, i ?lankom 54. Uredbe predsjednika Republike br. 633/1972 od 26. listopada 1972., i njezinim kasnijim izmjenama, mogu se temeljiti i na postojanju ozbiljnih odstupanja izme?u prijavljenog dohotka, pla?a i naknada i onih koji se mogu valjano pretpostaviti na temelju svojstava i uvjeta pod kojima se obavlja odre?ena aktivnost ili sektorskih studija sastavljenih u skladu s ?lankom 62.a ove uredbe.”

14 ?lanak 10. Zakona br. 146 od 8. svibnja 1998. (GURI br. 110, redovni dodatak GURI-ju br. 93), odre?uje:

„1.) Ispravak poreza na temelju sektorskih studija predvi?enih ?lankom 62.e Zakonodavne uredbe br. 331 od 30. kolovoza 1993., izmijenjene i pretvorene u Zakon br. 427 od 29. listopada 1993., odnosi se na porezne obveznike u skladu s uvjetima utvr?enima u ovom ?lanku kada su prijavljeni dohodak ili pla?a niži od dohotka ili pla?e koji se mogu odrediti na temelju tih studija.

[...]

3.a) U slu?ajevima iz stavka 1., porezni ured ?e, prije dostave poreznog rješenja, pozvati poreznog obveznika da pristupi u skladu s ?lankom 5. Zakonodavne uredbe br. 218 od 19. lipnja 1997.

3.b) U slu?aju nerazmjernosti dohotka ili pla?a utvr?enih na temelju sektorskih studija, mogu se potvrditi razlozi kojima se opravdava to da prijavljeni manjkavi dohodak ne odgovara onomu koji proizlazi iz primjene tih studija. Tako?er se mogu potvrditi razlozi za neuskla?enost izme?u prijave i ekonomskih pokazatelja koje su utvrdile navedene studije. Takvu potvrdu izdaju, na zahtjev poreznih obveznika, osobe navedene u to?kama (a) i (b) ?lanka 3. stavka 3. uredbe utvr?ene Uredbom predsjednika Republike br. 322 od 22. srpnja 1998., koje su ovlaštene poslati potvrde elektroni?kim putem od strane na?elnika za poreznu ispomo? centara koje su uspostavile osobe iz ?lanka 32. stavka 1. to?aka (a), (b) i (c) Zakonodavne uredbe br. 241 od 9. srpnja 1997., kao i od strane zaposlenika i službenika strukovnih udruga ovlaštenih pružati tehni?ku pomo? iz ?lanka 12. stavka 2. Zakonodavne uredbe br. 546 od 31. prosinca 1992.

[...]

5.) Za potrebe [PDV-a], na ve?e dohotke ili pla?e, koji se odre?uju na temelju spomenutih sektorskih studija, uzimaju?i u obzir postojanje neoporezivih transakcija ili transakcija koje podliježu posebnim sustavima, primjenjuje se prosje?na stopa koja proizlazi iz omjera izme?u poreza na oporezive transakcije i prijavljenog prihoda, umanjena za neto porez na robu koja se može amortizirati i prijavljeni prihod.

[...]

7.) Ministarstvo financija uredbom uspostavlja stručno povjerenstvo koje imenuje ministar, uzimajući pritom u obzir izvješća koja su izradile profesionalne gospodarske organizacije i strukovna udruženja. To povjerenstvo, prije odobravanja i objave svake sektorske studije, daje mišljenje o sposobnosti tih studija da predstavljaju stvarno stanje na koje se odnose. Za savjetodavnu djelatnost članova povjerenstva ne plaća se nikakva naknada.

[...]"

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

15 Fortunata Silvia Fontana, kao obveznica PDV-a, bila je predmet postupka za ispravak poreza za 2010.

16 Dana 14. svibnja 2014. porezna je uprava tužiteljici iz glavnog postupka poslala poziv da pristupi, koji je doveo do otvaranja kontradiktornog postupka za ispravak poreza.

17 U tom je postupku F. S. Fontana osporila iznos ispravka poreza koji joj je trebao biti dostavljen, i koji je utvrđen na osnovi sektorske studije za sektor računovoja i poreznih savjetnika.

18 Dana 24. prosinca 2014., porezna je uprava F. S. Fontani dostavila porezno rješenje za porez na dohodak fizičkih osoba, regionalni porez na proizvodne aktivnosti, kao i PDV koji su dugovani za 2010. godinu.

19 Tužiteljica iz glavnog postupka je podnijela tužbu pred Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabrij) kojom osporava, među ostalim, iznos zaostataka PDV-a koje zahtijeva porezna uprava. Posebice, ona je tvrdila da je porezna uprava na njezinu situaciju pogrešno primijenila sektorsku studiju koja se odnosi na računovoje i porezne savjetnike, umjesto studije koja se odnosi na savjetnike za upravljanje ljudskim resursima, što je smatrala svojom glavnom djelatnošću. Osim toga, istaknula je da je iznos PDV-a bio procijenjen na temelju sektorske studije koja ne omogućava dobivanje usklađene slike prihoda njezina poduzeća, u smislu proporcionalnosti i usklađenosti.

20 Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabrij) navodi da argument tužiteljice iz glavnog postupka koji se odnosi na činjenicu da je porezna uprava pogrešno svrstala njezine aktivnosti pod aktivnosti računovoja i poreznih savjetnika, nije osnovan, jer „argumenti tužiteljice [iz glavnog postupka] nisu potkrijepljeni nespornom činjenicom osnovom”.

21 Međutim, on izražava sumnju, osobito s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, u pogledu metode procjene zaostataka PDV-a na temelju sektorskih studija.

22 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev ističe da takva metoda procjene vodi računa samo o ukupnom prihodu, bez da uzima u obzir svaku od gospodarskih transakcija koje je poduzeo porezni obveznik, kao i njegovo pravo na odbitak iznosa PDV-a koji je platio ranije.

23 S obzirom na navedeno, Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Pokrajinski porezni sud u Reggio Calabrij) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Je li talijanski nacionalni propis, točnije članak 62.e stavak 3. i članak 62.a Uredbe sa zakonskom snagom 331/1993 [preoblikovane u zakon] Zakonom br. 427 od 29. listopada 1993., u skladu s

člancima 113. i 114. UFEU-a i [Direktivom o PDV-u] u dijelu u kojem predviđa da je PDV moguće obraditi za cjelokupni induktivno utvrđeni promet i to uzimanjem u obzir odbitka i ispunjenja obveze prijenosa i, općenitije, u vezi s načelom neutralnosti i prevaljivanja poreza?”

## O prethodnom pitanju

### Dopuštenost

24 Talijanska vlada smatra da je upućeno pitanje hipotetsko, jer je sud koji je uputio zahtjev odbio argument tužiteljice [iz glavnog postupka] koji se u bitnom odnosio na pogrešnu klasifikaciju koja je primijenjena na njezinu profesionalnu aktivnost u okviru sektorskih studija, te je već *de facto* isključio to da sektorska studija o kojoj je riječ u glavnom postupku ne predstavlja stvarnost te gospodarske aktivnosti.

25 U tom pogledu valja podsjetiti da za pitanja koja se odnose na pravo Unije vrijedi pretpostavka relevantnosti. Odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud nije moguće, osim u slučaju kada je očitito da zahtijevano tumačenje prava Unije nije vezano uz stvarno stanje ili uz predmet glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima koji su mu potrebni da bi pružio koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 26. listopada 2017., *BB construct*, C-534/16, EU:C:2017:820, t. 16. i navedena sudska praksa).

26 U ovom predmetu tužiteljica [iz glavnog postupka] osporava rezultate sektorske studije iz razloga što ne odražavaju stvarnost njezine gospodarske aktivnosti. Zbog toga se sud koji je uputio zahtjev pita o tome je li metoda procjene – utemeljena na toj sektorskoj studiji – koja se temelji na ukupnom prihodu, a da ne uzima u obzir svaku od gospodarskih transakcija koje poduzima porezni obveznik, sukladna UFEU-u, Direktivi o PDV-u kao i načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

27 Posljedično, kako se ne čini da je pitanje koje je uputio sud koji je uputio zahtjev lišeno poveznice sa stvarnošću ili predmetom glavnog postupka, valja ga utvrditi dopuštenim.

### Meritum

28 Uvodno valja istaknuti da članci 113. i 114. UFEU-a, na koje se referira sud koji je uputio zahtjev u upućenom pitanju, u ovom predmetu nisu relevantni, jer se oni odnose na institucionalne uvjete donošenja mjera za usklađivanje zakonodavstava država članica Europske unije.

29 Imajući navedeno u vidu, treba uzeti da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li Direktivu o PDV-u, kao i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da im se protive nacionalni propisi, kao što su oni iz glavnog postupka, koji poreznoj upravi omogućavaju pribjegavanje induktivnoj metodi koja se zasniva na sektorskim studijama odobrenim ministarskom uredbom, kako bi se utvrdio iznos prihoda nekog poreznog obveznika, i, u skladu s time, proveo ispravak poreza kojim se nalaže plaćanje dodatnog iznosa PDV-a.

30 U tom pogledu, treba istaknuti da se prema općem pravilu iz članka 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga u zamjenu za plaćanje sastoji od naknade koju je porezni obveznik zapravo primio (presuda od 7. studenog 2013., *Tulic i Plavošin*, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33. i navedena sudska praksa).

31 Kako bi se omogućila primjena PDV-a i njegova kontrola od strane porezne uprave, članci 242. i 244., kao i članak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u, poreznim obveznicima tog poreza nameću obvezu dovoljno detaljnog vođenja knjiga, pohranu kopija svih računa koje su izdali, ili

koje su platili, i, naposljetku, podnošenja prijave poreznoj upravi u kojoj se navode svi podaci potrebni za izračun PDV-a za koji je nastala obveza obratna.

32 Kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila utaja, članak 273. stavak prvi Direktive o PDV-u omogućava državama članicama da propišu i druge obveze koje nisu propisane tom direktivom, a smatraju ih potrebnima u te svrhe, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice. Usto, prema njezinoj uvodnoj izjavi 59., Direktiva o PDV-u ovlaštuje države članice da u određenim okvirima i ovisno o određenim uvjetima uvedu posebne mjere kojima se odstupa od nje radi pojednostavljenja ubiranja poreza ili sprežavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja poreza.

33 Sud je presudio da iz navedenog članka 273. stavka 1. kao i iz članka 2., članka 250. stavka 1. Direktive o PDV-u, te iz članka 4. stavka 3. UEU-a, proizlazi da je svaka država članica obvezna poduzeti sve potrebne zakonodavne i upravne mjere kojima se može osigurati cjelovita naplata PDV-a koji se duguje na njezinu području i borba protiv utaje (presude od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 41. i navedena sudska praksa, kao i od 20. ožujka 2018., Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, t. 18.).

34 U tom pogledu valja istaknuti da neprijavlivanje od strane poreznog obveznika cjelokupnog ostvarenog prihoda ne može spriječiti naplatu PDV-a, te su nadležne nacionalne ustanove obvezne uspostaviti situaciju kakva bi postojala da nije bilo takvog ponašanja poreznog obveznika (vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 42.).

35 Sud je presudio da, osim granica koje propisuju, odredbe članka 273. Direktive o PDV-u pobliže ne određuju ni uvjete ni obveze koje države članice mogu propisati i stoga im daju marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići ciljevi naplate cjelokupnog PDV-a i borbe protiv utaje. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova općina te sukladno tomu i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti (vidjeti, u tom smislu, posebice, presude od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 43. i 44. i navedenu sudsku praksu, i od 17. svibnja 2018., Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, t. 41.).

36 Stoga članku 273. Direktive o PDV-u načelno nisu protivni nacionalni propisi, kao što su oni iz glavnog postupka, koji iznos PDV-a koji duguje porezni obveznik utvrđuju na temelju ukupnog prihoda, kako je isti induktivnom metodom procijenjen na temelju sektorskih studija odobrenih ministarskom uredbom, a kako bi se osiguralo točno ubiranje PDV-a i spriječila porezna utaja.

37 Međutim, ti nacionalni propisi i načina na koji su primijenjeni, mogu biti sukladni pravu Unije samo ako poštuju načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 44.).

38 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni spojivost nacionalnih mjera o kojima je riječ u glavnom postupku sa zahtjevima navedenim u prethodnoj točki. Sud, međutim, može nacionalnom sudu pružiti sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku za koji je nadležan (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

39 Što se tiče načela porezne neutralnosti, u skladu s ustaljenom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a. Svrha je sustava odbitaka da se u potpunosti rastereti poduzetnike tereta PDV-a koji treba

platiti ili koji je plaćen u okviru svih njihovih gospodarskih djelatnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti u na?elu same podliježu PDV-u (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 56. i 57., kao i navedenu sudsku praksu).

40 Kako je to Sud više puta naglasio, to je pravo sastavni dio sustava PDV-a te se, u na?elu, ne može ograničiti (presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 33. i navedena sudska praksa).

41 Iz primjene na?ela porezne neutralnosti proizlazi da, kada porezna uprava namjerava provesti ispravak PDV-a, ?iji iznos proizlazi iz ukupnog dodatnog prihoda utvr?enoga induktivnom metodom, zainteresirani porezni obveznik mora imati pravo odbitka PDV-a koji je ranije platio, pod uvjetima predvi?enima za to u glavi X. Direktive o PDV-u.

42 Kada je rije? o na?elu proporcionalnosti, njemu nisu protivni nacionalni propisi koji predvi?aju da samo znatne razlike izme?u iznosa prihoda koji je prijavio porezni obveznik i prihoda utvr?enog induktivnom metodom, vode?i ra?una o prihodu koji su ostvarile osobe koje obavljaju istu aktivnost kao i taj porezni obveznik, mogu dovesti do pokretanja postupka ispravka. Sektorske studije koje se koriste za utvr?ivanje tog prihoda indukcijom moraju biti to?ne, pouzdane i ažurirane. Takvo odstupanje može samo uzrokovati nastanak oborive predmnijeve, koju porezni obveznik može oboriti pomo?u suprotnih dokaza.

43 S obzirom na to, valja istaknuti da cijelim tijekom postupka poreznog ispravka treba osigurati prava obrane poreznog obveznika, što posebice uklju?uje da on može – prije poduzimanja bilo kakve mjere koja na njega negativno utje?e – u?inkovito iznijeti svoja stajališta u vezi s elementima na kojima tijela namjeravaju temeljiti svoju odluku (presuda od 3. srpnja 2014., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 i C-130/13, EU:C:2014:2041, t. 30.).

44 Tako porezni obveznik mora, s jedne strane, imati mogućnost osporiti to?nost predmetne sektorske studije i/ili njezinu relevantnost za ocjenu njegove posebne situacije. S druge strane, porezni obveznik mora imati mogućnost objasniti okolnosti na temelju kojih prijavljeni prihod, iako je niži od prihoda utvr?enog induktivnom metodom, odgovara stvarnosti njegove aktivnosti za vrijeme doti?nog razdoblja. S obzirom na to da primjena sektorske studije za navedenog poreznog obveznika podrazumijeva da mora dokazati, ovisno o okolnostima, negativne ?injenice, na?elo proporcionalnosti traži da zahtijevani standard dokazivanja ne bude pretjerano visok.

45 U tim okolnostima treba utvrditi da mehanizam o kojem je rije? u glavnom postupku, svojom zamisli, strukturom i konkretnim odredbama koje ga ure?uju, ne ugrožava na?elo proporcionalnosti, što je me?utim obvezan utvrditi sud koji je uputio zahtjev.

46 Imaju?i sva prethodna razmatranja u vidu, na upu?eno pitanje treba odgovoriti da Direktivu o PDV-u, kao i na?ela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, treba tuma?iti na na?in da im se ne protive nacionalni propisi, kao što su oni iz glavnog postupka, koji poreznoj upravi – u slu?aju ozbiljnih odstupanja izme?u prijavljenih prihoda i prihoda procijenjenih na temelju sektorskih studija – omogu?avaju pribjegavanje induktivnoj metodi koja se zasniva na takvim sektorskim studijama, kako bi se utvrdio iznos prihoda nekog poreznog obveznika, i, u skladu s time, proveo ispravak poreza kojim se nalaže pla?anje dodatnog iznosa PDV-a, pod uvjetom da ti propisi i njihova primjena omogu?uju poreznom obvezniku – u skladu s na?elima porezne neutralnosti i proporcionalnosti te s pravima obrane – da dovede u pitanje rezultate dobivene tom metodom, na temelju svih suprotnih dokaza kojima raspolaže, i da izvrši svoje pravo na odbitak u skladu s odredbama iz glave X. Direktive o PDV-u, što je obvezan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.



## Troškovi

47     Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

**Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kao i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se ne protive nacionalni propisi, kao što su oni iz glavnog postupka, koji poreznoj upravi – u slučaju ozbiljnih odstupanja između prijavljenih prihoda i prihoda procijenjenih na temelju sektorskih studija – omogućavaju pribjegavanje induktivnoj metodi koja se zasniva na takvim sektorskim studijama, kako bi se utvrdio iznos prihoda nekog poreznog obveznika, i, u skladu s time, proveo ispravak poreza kojim se nalaže plaćanje dodatnog iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV), pod uvjetom da ti propisi i njihova primjena omogućuju poreznom obvezniku – u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti te s pravima obrane – da dovede u pitanje rezultate dobivene tom metodom, na temelju svih suprotnih dokaza kojima raspolaže, i da izvrši svoje pravo na odbitak u skladu s odredbama iz glave X. Direktive 2006/112, što je obvezan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.**

Potpisi

\*     Jezik postupka: talijanski