



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

14. veljače 2019. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Trinaesta direktiva 86/560/EEZ – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti – Poduzetnik koji nema poslovni nastan u Europskoj uniji – Prethodna i konačna odluka o odbijanju povrata PDV-a – Pogrešni identifikacijski broj za PDV”

U predmetu C-562/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska), odlukom od 15. rujna 2017., koju je Sud zaprimio 25. rujna 2017., u postupku

Nestrade SA

protiv

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT),

Tribunal Económico-Administrativo Central,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 28. studenoga 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Nestrade SA, E. Codes Feijoo, *procurador*, i A. Iglesias Querol, *abogada*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i F. Clotuche-Duvieusart, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: španjolski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredbi Trinaeste direktive Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice (SL 1986., L 326, str. 40.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 6.; u daljnjem tekstu: Trinaesta direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, Nestrade SA, trgovačkog društva sa sjedištem u Švicarskoj i, s druge strane, Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (Državna porezna uprava, Španjolska) i Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska) o djelomičnom odbijanju povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) zbog konačne odluke donesene prije tog odbijanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

Trinaesta direktiva

- 3 U skladu s člankom 2. Trinaeste direktive:

„1. Ne dovodeći u pitanje članke 3. i 4., sve države članice obvezne su izvršiti povrat svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan na području Zajednice, sukladno niže propisanim uvjetima, svih [PDV-a] koji su mu obračunati za usluge koje su mu pružene ili pokretnine koje su mu isporučene na teritoriju ili u zemlji od strane drugog poreznog obveznika ili su mu obračunati pri uvozu robe u zemlju, ako se spomenuta roba ili usluge koriste za potrebe transakcija iz članka 17. stavka 3. točaka (a) i (b) [Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ, od 17. svibnja 1977., o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.)] ili za pružanje usluga iz točke 1.(b) članka 1. ove Direktive.

2. Države članice mogu za povrat iz stavka 1. postaviti kao uvjet da treće države odobravaju iste pogodnosti koje se odnose na porez na promet.

3. Države članice mogu zahtijevati imenovanje poreznog zastupnika.”

- 4 Članak 3. stavak 1. Trinaeste direktive određuje:

„Povrat iz članka 2. stavka 1. odobrava se na zahtjev poreznog obveznika. Države članice utvrđuju postupke za podnošenje zahtjeva, uključujući i vremenski rok za podnošenje zahtjeva, razdoblje za koje se mogu podnositi zahtjevi, tijelo koje je nadležno za zaprimanje zahtjeva te minimalan iznos za koji se može podnijeti zahtjev. Utvrdit će također i postupke za povrat, uključujući vremenski rok za obavljanje povrata. Podnositelju zahtjeva postavljaju obveze koje su nužne za utvrđivanje opravdanosti zahtjeva te za sprečavanje prijevara, posebno obvezu podnošenja dokaza da obavlja poslovnu djelatnost sukladno članku 4. stavku 1. Direktive [77/388]. Podnositelj zahtjeva mora potvrditi putem pisane izjave da tijekom propisanog razdoblja nije izvršio niti jednu transakciju koja ne udovoljava uvjetima iz točke 1. članka 1. ove Direktive.”

Direktiva 2006/112/EZ

- 5 Članak 170. 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.), kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.; u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), propisuje:

„Svi porezni obveznici koji u okviru značenja članka 1. [Trinaeste direktive], članka 2. stavka 1. i članka 3. Direktive [Vijeća] 2008/9/EZ [od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)] i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

- (a) transakcije iz članka 169.;
- (b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199.”

- 6 Članak 171. te direktive glasi:

„1. PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi [2008/9].

2. Povrat PDV-a provodi se poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na teritoriju Zajednice u skladu s detaljnim provedbenim pravilima utvrđenim u [Trinaestoj direktivi].

Porezni obveznici iz članka 1. [Trinaeste direktive] smatraju se također, u smislu primjene te Direktive, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u Zajednici, ako u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u samo obavljaju isporuku roba ili pružanje usluga osobi koja je u skladu s člancima 194. do 197. ili člankom 199. određena kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a.

3. [Trinaesta direktiva] ne primjenjuje se na:

- (a) iznose PDV-a koji su prema zakonodavstvu države članice povrata bili netočno obračunati;
- (b) obračunate iznose PDV-a za isporuke robe čija isporuka je ili bi mogla biti izuzeta u skladu s člankom 138. ili člankom 146. stavkom 1. točkom (b).”

Španjolsko pravo

- 7 Članak 119.a Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 o porezu na dodanu vrijednost) od 28. prosinca 1992., naslovljen „Poseban sustav koji se primjenjuje na povrat određenim poduzetnicima ili prodavateljima robe ili pružateljima usluga koji nemaju poslovni nastan na području primjene [PDV-a] niti u Zajednici, na Kanarskim otocima, u Ceuti ili Melilli”, u verziji primjenjivoj na dan nastanka činjenica u glavnom postupku propisuje:

„Poduzetnici i prodavatelji robe ili pružatelji usluga koji nemaju poslovni nastan na području primjene [PDV-a] niti u Zajednici, na Kanarskim otocima, u Ceuti ili Melilli, mogu zatražiti povrat [PDV-a] koji su platili za stjecanja ili uvoze robe ili usluga izvršene na tom području, kada su se poštovali uvjeti i ograničenja iz članka 119. ovoga zakona, uz jedini uvjet primjene dalje u tekstu navedenih posebnih odredbi i u skladu sa zakonom određenim postupkom:

[...]”

- 8 Članak 31. Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Kraljevska uredba 1624/1992 o donošenju uredbe o porezu na dodanu vrijednost) od 29. prosinca 1992., naslovljen „Povrati poduzetnicima i prodavateljima robe ili pružateljima usluga koji nemaju poslovni nastan na području primjene [PDV-a], nego u Zajednici, na Kanarskim otocima, u Ceuti ili Melilli”, u verziji koja je primjenjiva na dan nastanka činjenica u glavnom postupku propisuje:

„[...]

7. [...]

U slučaju sumnje u valjanost ili točnost informacija koje se nalaze u zahtjevu za povrat ili u elektroničkoj kopiji računa ili uvoznih dokumenata na koje se u njemu upućuje, tijelo nadležno za ispitivanje zahtjeva može, prema potrebi, zatražiti od podnositelja zahtjeva originale tih dokumenata pokretanjem postupka za pribavljanje dodatnih ili naknadnih informacija, iz članka 119. stavka 7. Zakona 37/1992. Ti originali ostaju na raspolaganju poreznoj upravi do isteka roka zastare za poreznu obvezu.

Adresat zahtjeva za dostavu dodatnih ili naknadnih informacija na taj zahtjev mora odgovoriti u roku od mjesec dana od dana njegova zaprimanja.

8. Odluku o zahtjevu za povrat treba donijeti i dostaviti podnositelju zahtjeva u roku od četiri mjeseca od dana kada je taj zahtjev zaprimilo tijelo nadležno za donošenje odluke.

Međutim, u slučaju kada je potreban zahtjev za dostavu dodatnih ili naknadnih informacija, odluku treba donijeti i dostaviti podnositelju zahtjeva u roku od dva mjeseca od primitka zatraženih informacija ili, kada adresat ne odgovori na taj zahtjev, mjesec dana od zahtjeva za dostavu dodatnih informacija. U takvim slučajevima postupak povrata traje najmanje šest mjeseci od kada nadležno tijelo zaprimi taj zahtjev radi njegova ispitivanja.

U svakom slučaju, kada je potreban zahtjev za dostavu dodatnih ili naknadnih informacija, maksimalni rok za odlučivanje o zahtjevu za povrat je osam mjeseci od primitka tog zahtjeva; ako se ne zaprimi nikakva izričita obavijest o odluci u rokovima iz ovoga stavka, zahtjev za povrat smatra se odbijenim.

[...]

10. Podnositelj zahtjeva može osporiti potpuno ili djelomično odbijanje zahtjeva za povrat u skladu s odredbama glave V. [Ley 58/2003 General Tributaria (Zakon 58/2003 o općem poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Opći porezni zakonik) od 17. prosinca 2003.].

[...]”

9 Članak 31.a Kraljevske uredbe 1624/1992 glasi:

„[...]

3. Originali računa i drugi dokumenti kojima se opravdava pravo na povrat ostaju na raspolaganju poreznoj upravi do isteka roka zastare za poreznu obvezu.

[...]

5. Zahtjevi za povrat koji su predmet ovog članka ispituju se i obrađuju u skladu s odredbama članka 31. stavaka 6. do 11. ovog propisa.”

10 U skladu s člankom 139. Općeg poreznog zakonika, naslovljenim „Zatvaranje postupka ograničenog nadzora”:

„1. Postupak ograničenog nadzora zatvara se na jedan od sljedećih načina:

- a) izričitom odlukom porezne uprave koja sadržava elemente navedene u sljedećem stavku;
- b) protekom vremena, kada je rok iz članka 104. ovoga zakona istekao, a nije dostavljena nikakva izričita odluka, pri čemu porezna uprava može ponovno otvoriti taj postupak u roku zastare.

[...]

2. Upravna odluka o zatvaranju postupka djelomičnog nadzora mora sadržavati barem sljedeće elemente:

- a) poreznu obvezu ili njoj pripadajuće elemente i razdoblje na koje se odnosi nadzor;
- b) opis konkretnih donesenih mjera;
- c) opis činjeničnih i pravnih elemenata kojima se obrazlaže odluka;
- d) privremeni obračun [...].”

11 Članak 219. Općeg poreznog zakonika, naslovljen „Opoziv akata o oporezivanju i primjeni sankcija”, propisuje:

„1. Porezna uprava može opozvati svoje akte u korist zainteresiranih stranaka kada ocijeni da su oni očito suprotni zakonu, kada se iz naknadnih okolnosti koje utječu na pravni položaj pojedinca vidi neprimjerenost akta ili kada su, tijekom postupka, povrijeđena prava obrane zainteresiranih stranaka.

Taj opoziv ni u kojem slučaju ne može biti odstupanje ili izuzeće koje nije dopušteno poreznim propisima niti biti suprotan načelu jednakosti, javnom interesu ili javnom poretku.

2. Opoziv je moguć samo ako rok zastare nije istekao.

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 12 Društvo Nestrade, čije je sjedište u Švicarskoj i koje je porezni rezident u toj zemlji, u Španjolskoj izvršava transakcije na koje se obračunava PDV.
- 13 To društvo je 21. rujna 2010. zatražilo od AEAT-a, primjenom postupka za povrat iznosâ plaćenog pretporeza u okviru primjene španjolskog PDV-a na poduzetnika koji nema poslovni nastan na području Europske unije, povrat iznosa koje je vezano za isporuku robe platio njegov isporučitelj društvo Hero España SA (u daljnjem tekstu: Hero), tijekom trećeg i četvrtog tromjesečja 2009. godine. Društvo Nestrade je također zatražilo povrat svih drugih iznosa PDV-a plaćenih u vezi s poreznim razdobljima 2008. do 2010. vezano za isporuku robe društva Hero.
- 14 Za sva ta porezna razdoblja AEAT je od društva Nestrade zatražio dostavljanje računa koji odgovaraju isporukama robe društva Hero (u daljnjem tekstu: ispravni računi) jer su prvotno podneseni računi imali nizozemski identifikacijski broj za PDV društva Nestrade, iako je na njima trebao biti naznačen švicarski identifikacijski broj za PDV.
- 15 Stoga je 23. studenoga 2010. AEAT zatražio od društva Nestrade da mu dostavi, u roku od deset radnih dana od primitka njegova zahtjeva, 13. prosinca 2010., ispravne račune za treće i četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2009. Društvo Nestrade nije odgovorilo na taj zahtjev u roku koji je za to određen.
- 16 Društvo Hero je 10. siječnja 2011. izdalo račune s ispravicima za treće i četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2009.
- 17 AEAT je 5. travnja 2011. donio odluku o odbijanju povrata iznosa od 114 662,59 eura zatraženog za treće i četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2009. s obrazloženjem da ne može utvrditi opravdanost zahtjeva.
- 18 Ta odluka, koju društvo Nestrade nije osporilo, postala je konačna 14. svibnja 2011.
- 19 Društvo Nestrade je 5. kolovoza 2011. ponovno zatražilo od AEAT-a povrat iznosâ pretporeza plaćenih tijekom poreznih razdoblja 2008. do 2010. te, također, povrat iznosâ pretporeza plaćenih tijekom razdoblja između siječnja i ožujka 2011. Društvo Nestrade je tom prilikom dostavilo račune s ispravicima i poništilo račune koje je prvotno izdalo društvo Hero za svaku od tih godina, uključujući i one u vezi s trećim i četvrtim tromjesečjem poreznog razdoblja 2009.
- 20 AEAT je u svojoj odluci od 12. prosinca 2011. odlučio, kao prvo, odobriti povrat iznosâ plaćenog pretporeza za porezna razdoblja 2008. i 2010. kao i za prvo i drugo tromjesečje poreznog razdoblja 2009., u ukupnom iznosu od 542 094,25 eura. AEAT je smatrao da je društvo Nestrade odgovorilo na njegove zahtjeve i dostavilo zatražene račune s ispravicima. Dodijelio je povrat poreza nakon što je provjerio da su za to ispunjeni uvjeti. Kao drugo, AEAT je odlučio odbiti povrat iznosâ PDV-a koji odgovaraju dvama računima koje je izdalo društvo Hero za treće i četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2009. To odbijanje temeljilo se na činjenici da je potonji povrat bio odbijen odlukom od 5. travnja 2011., koja je 14. svibnja 2011. postala konačna.
- 21 AEAT je 8. ožujka 2012. potvrdio tu odluku od 12. prosinca 2011.
- 22 Društvo Nestrade podnijelo je upravnu žalbu protiv odluka AEAT-a od 12. prosinca 2011. i 8. ožujka 2012. Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) odbio je tu žalbu odlukom od 22. siječnja 2015. Glavni razlog za odbijanje bio je upravna pravomoćnost.

- 23 Društvo Nestrade pokrenulo je sudski postupak protiv odluka AEAT-a od 12. prosinca 2011. i 8. ožujka 2012. i protiv odluke Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) od 22. siječnja 2015. pred sudom koji je uputio zahtjev.
- 24 Potonje smatra da postoji određeno nesuglasje između, s jedne strane, nužnog poštovanja načela pravne sigurnosti svojstvenog konačnom upravnom aktu, poput odluke od 5. travnja 2011. i, s druge strane, nužnosti ujednačene primjene prava Unije kao i, konkretno, odredbi Direktive 2006/112 u vezi s pravom na odbitak PDV-a.
- 25 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da je Sud u presudi od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297) presudio da se može odbiti povrat pretporeza ako su računi s ispravicima poreznom tijelu podneseni nakon što je ono donijelo svoju odluku o odbijanju povrata PDV-a. On se, međutim, pita može li se tu sudsku praksu ne primijeniti u situaciji poput one u glavnom postupku, koju karakterizira nepostojanje Nestradeove nepažnje ili njegova manjka suradnje s AEAT-om i povreda njegovih pravâ obrane.
- 26 U tim je okolnostima Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se prilagoditi sudska praksa [koja proizlazi iz presude od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297)] radi dopuštanja povrata iznosâ PDV-a koji zahtijeva poduzetnik bez poslovnog nastana u Uniji, unatoč tomu što je nacionalno porezno tijelo već donijelo odluku kojom se taj povrat odbija jer poduzetnik nije odgovorio na zahtjev za dostavu informacija u vezi s njegovim poreznim identifikacijskim brojem, s obzirom na to da je porezna uprava u tom trenutku raspolagala navedenim informacijama, koje je poduzetnik pružio prilikom ispunjenja drugih zahtjeva?

Ako je odgovor na to pitanje potvrđan:

2. Može li se smatrati da retroaktivna primjena sudske prakse [koja proizlazi iz presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] zahtijeva poništenje upravnog akta kojim se odbija povrat navedenih iznosâ PDV-a s obzirom na to da se taj akt ograničio na potvrđivanje prethodne konačne upravne odluke o odbijanju povrata tih iznosâ, a koju je AEAT donio nakon postupka koji se razlikuje od onoga predviđenog zakonom za taj slučaj i koji je, osim toga, umanjio prava podnositelja zahtjeva za povrat, uz povredu pravâ obrane?”

O prethodnim pitanjima

- 27 Uvodno, treba napomenuti, kao prvo, da se u svojoj odluci sud koji je uputio zahtjev poziva na odredbe Direktive 2006/112 koje se odnose na pravo na odbitak PDV-a i na sudsku praksu Suda koja se na njih odnosi.
- 28 Međutim, okolnost da je nacionalni sud formalno sastavio svoj zahtjev za prethodnu odluku pozivajući se na određene odredbe prava Unije ne sprečava Sud da tom sudu pruži sve elemente tumačenja koji bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se pred njim vodi, bez obzira na to je li se nacionalni sud na njih pozvao u svojim pitanjima. U tom je smislu na Sudu da iz svih podataka koje je dostavio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, izvede one dijelove prava Unije koje je potrebno tumačiti uzimajući u obzir predmet spora (presuda od 29. rujna 2016., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 29 Kako navode i španjolska vlada i Europska komisija, predmet u glavnom postupku odnosi se na zahtjev za povrat iznosâ PDV-a koji je podnio poduzetnik koji ima poslovni nastan u trećoj zemlji, odnosno u Švicarskoj. Međutim, postupci za povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na

području Unije uređeni su Trinaestom direktivom, kako i proizlazi iz njezina članka 2. stavka 1. Sud je u tom pogledu precizirao da odredbe Trinaeste direktive i, osobito, navedeni članak 2. stavak 1. treba smatrati *lex specialis* u odnosu na članke 170. i 171. Direktive 2006/112 (presuda od 15. srpnja 2010., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-582/08, EU:C:2010:429, t. 35).

- 30 Stoga, postavljena pitanja treba ispitati u vezi s odredbama Trinaeste direktive.
- 31 Kao drugo, treba naglasiti da se predmet u glavnom postupku ne odnosi na vremenski učinak ispravaka računa, pitanje o kojem je Sud već odlučio, kada je riječ o pravu na odbitak PDV-a, u presudi od 15. rujna 2016., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691). Nasuprot tomu, on se odnosi na mogućnost država članica da vremenski ograniče mogućnost ispravka pogrešnih računa radi ostvarivanja prava na povrat PDV-a. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da, u španjolskom pravu, takav ispravak ne može više proizvoditi učinke nakon što odluka uprave o odbijanju povrata postane konačna.
- 32 S obzirom na navedeno, treba zaključiti da svojim pitanjima, koja treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Trinaeste direktive tumačiti na način da im se protivi to da država članica vremenski ograniči mogućnost ispravljanja pogrešnih računa, na primjer ispravljanjem identifikacijskog broja za PDV prvotno navedenoga na računu, radi ostvarivanja prava na povrat PDV-a.
- 33 Sud je presudio da odredbe Šeste direktive 77/388 treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se pravo na odbitak PDV-a može odbiti poreznim obveznicima koji imaju nepotpune račune, čak i ako se oni upotpune dostavljanjem informacija s ciljem dokazivanja istinitosti, prirode i iznosa naplaćenih transakcija nakon donošenja takve odluke o odbijanju (vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2013., *Petroma Transports i dr.*, C-271/12, EU:C:2013:297, t. 36.). Međutim, treba precizirati da Šesta direktiva 77/388 nije ni zabranjivala državama članicama prihvaćanje ispravka nepotpunog računa nakon što porezna uprava donese odluku o odbijanju prava na odbitak ili prava na povrat PDV-a.
- 34 To se primjenjuje i u vezi s Trinaestom direktivom. Naime, iz članka 3. stavka 1. te direktive proizlazi da države članice utvrđuju postupke za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a, uključujući rokove, i da propisuju obveze nužne za ocjenjivanje opravdanosti takvog zahtjeva.
- 35 Budući da se na njega ne primjenjuje Trinaesta direktiva, propisivanje mjera kojima se određuje rok čiji protek ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio ispraviti pogrešne ili nepotpune račune radi ostvarivanja prava na povrat PDV-a treba biti uređeno nacionalnim pravom pod uvjetom da se, s jedne strane, taj postupak na isti način primjenjuje na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te, s druge strane, da u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje tog prava (načelo djelotvornosti) (vidjeti analogijom presude od 8. svibnja 2008., *Ecotrade*, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 46. i od 26. travnja 2018., *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 38. i navedenu sudsku praksu).
- 36 S tim u vezi, treba podsjetiti da, iako je na nacionalnom sudu da ocijeni usklađenost nacionalnih mjera s pravom Unije, Sud mu, međutim, može pružiti sve korisne elemente kako bi donio odluku u postupku koji je pred njim pokrenut (presuda od 28. srpnja 2016., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 36.).
- 37 Što se tiče, kao prvo, načela ekvivalentnosti, valja podsjetiti da iz njega proizlazi da osobe koje se pozivaju na prava dodijeljena pravnim poretkom Unije ne smiju biti stavljene u nepovoljniji položaj u odnosu na one koje se pozivaju na isključivo unutarnja prava (presuda od 7. ožujka 2018., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, t. 39).

- 38 Sud koji je uputio zahtjev pita se je li AEAT povrijedio to načelo ekvivalentnosti jer nije opozvao svoju odluku od 5. travnja 2011. na temelju članka 219. Općeg poreznog zakonika. S tim u vezi, treba napomenuti da ništa u spisu podnesenom Sudu ne dopušta zaključak da se taj članak primjenjuje na drukčiji način ovisno o tome je li predmetno pravo dodijeljeno pravom Unije ili nacionalnim pravom.
- 39 Usto, suprotno onomu što je društvo Nestrade navelo tijekom rasprave, načelo ekvivalentnosti nije povrijeđeno ni time što je AEAT postupao na drukčiji način, s jedne strane, sa zahtjevima za povrat iznosâ plaćenog pretporeza za porezna razdoblja 2008. i 2010. kao i za prvo i drugo tromjesečje poreznog razdoblja 2009. i, s druge strane, sa zahtjevom za povrat iznosa PDV-a za treće i četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2009. Naime, takvo različito postupanje, čak i ako se dokaže da je do njega došlo, ni na koji način ne dokazuje različito postupanje u odnosu na prava dodijeljena pravnim poretom Unije i ona isključivo nacionalnog karaktera.
- 40 Kada je riječ, s druge strane, o načelu djelotvornosti, iz sudske prakse Suda proizlazi da se pitanje čini li nacionalna postupovna odredba nemogućim ili pretjerano teškim ostvarivanje prava povjerenih pojedincima pravom Unije mora analizirati uzimajući u obzir mjesto te odredbe u cjelokupnom postupku, njegovo odvijanje i osobitosti pred različitim nacionalnim sudovima. U tom pogledu, valja, ovisno o slučaju, uzeti u obzir načela na kojima se temelji nacionalni pravosudni sustav, kao što su to zaštita pravâ obrane, načelo pravne sigurnosti i nesmetano odvijanje postupka (presuda od 7. ožujka 2018., Santoro, C-494/16, EU:C:2018:166, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 41 Sud je već presudio da bi mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat viška PDV-a bez vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presuda od 21. lipnja 2012., Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, t. 29.). Sud je priznao da je s pravom Unije spojivo utvrđivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne čine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretom Unije (presuda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 42. i navedena sudska praksa).
- 42 U ovom predmetu AEAT je 23. studenoga 2010. zatražio od društva Nestrade da mu dostavi, u roku od deset radnih dana od dana primitka tog zahtjeva, 13. prosinca 2010., ispravne račune.
- 43 Treba utvrditi da iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi to da je društvo Nestrade obavijestilo AEAT o tomu da ono nije imalo ispravne račune na dan kada je ta porezna uprava postavila zahtjev. Iz te odluke, usto, proizlazi da društvo Nestrade nije dostavilo te račune AEAT-u tijekom gotovo tri mjeseca koja su protekla između dana kada ih je pribavilo i dana donošenja odluke o odbijanju povrata PDV-a. Društvo Nestrade također nije ni osporilo tu odluku prije njezine konačnosti, iako je, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ono moglo podnijeti tužbu protiv te odluke u razumnom roku.
- 44 U tim uvjetima, treba utvrditi da, pri čemu sud koji je uputio zahtjev to mora provjeriti, društvu Nestrade u praksi nije onemogućeno ni pretjerano otežano ostvarivanje njegova prava na povrat PDV-a.
- 45 U tim okolnostima, treba podsjetiti na to da ako porezna uprava raspolaze podacima koji su nužni za utvrđenje da je porezni obveznik obvezan platiti PDV, ona ne može nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost ostvarivanja prava na odbitak PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 30. rujna 2010., Uszodaépitő, C-392/09, EU:C:2010:569, t. 40.).

- 46 Isto obrazloženje nameće se i kada je riječ o pravu na povrat PDV-a. Međutim, kada je riječ o predmetu u glavnom postupku, jasno je da, kako je navela i Komisija, AEAT nije, na temelju informacija koje mu je dostavilo društvo Nestrade u okviru drugih zahtjeva za povrat koji se odnose na istog isporučitelja, raspolagao informacijama potrebnima za ocjenjivanje prava na povrat PDV-a u glavnom predmetu, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.
- 47 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja treba odgovoriti da odredbe Trinaeste direktive treba tumačiti na način da im se ne protivi to da država članica vremenski ograniči mogućnost ispravljanja pogrešnih računa, na primjer ispravljanjem identifikacijskog broja za PDV prvotno navedenoga na računu, radi ostvarivanja prava na povrat PDV-a, dok god se poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

- 48 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 navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Odredbe Trinaeste direktive Vijeća 86/560/EEZ od 17. studenoga 1986. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području Zajednice treba tumačiti na način da im se ne protivi to da država članica vremenski ograniči mogućnost ispravljanja pogrešnih računa, na primjer ispravljanjem identifikacijskog broja za porez na dodanu vrijednost (PDV) prvotno navedenoga na računu, radi ostvarivanja prava na povrat PDV-a, dok god se poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi