



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

2. svibnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Povrat PDV-a – Direktiva 2008/9/EZ – Članak 20. – Zahtjev za dodatne informacije koji je uputila država članica povrata – Rok od jednog mjeseca za dostavu informacija počevši od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju – Pravna priroda tog roka i posljedice njegova nepoštovanja”

U predmetu C-133/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska), odlukom od 14. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 20. veljače 2018., u postupku

Sea Chefs Cruise Services GmbH

protiv

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica vijeća, F. Biltgen, J. Malenovský, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Sea Chefs Cruise Services GmbH, D. Martin-Picod, *avocate*,
- za francusku vladu, A. Alidière, E. de Moustier i D. Colas, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, N. Gossement i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. siječnja 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 20. stavka 2. 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.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Sea Chefs Cruise Services GmbH (u daljnjem tekstu: Sea Chefs), društva s poslovnim nastanom u Njemačkoj, i ministre de l'Action et des Comptes publics (ministar za javnu upravu i proračun, Francuska) o odluci potonjeg kojom je odbio zahtjev društva Sea Chefs za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je to društvo platilo za 2014. godinu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/9

- 3 Uvodna izjava 2. Direktive 2008/9 glasi:

„Postupci utvrđeni u [Osmoj Direktivi Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države (SL 1979., L 331., str. 11.)] trebaju se izmijeniti s obzirom na rok unutar kojeg poduzeća treba obavijestiti o odlukama vezano uz povrat. Istodobno je potrebno odrediti da i poduzeća trebaju dati svoje odgovore u određenim rokovima. Osim toga, postupak treba pojednostavniti i modernizirati omogućavanjem uporabe modernih tehnologija.”

- 4 U skladu s uvodnom izjavom 3. Direktive 2008/9:

„Novi bi postupak trebao poboljšati položaj poduzeća budući da su države članice dužne plaćati kamate ako prekasno vrate povrat, a i pravo poduzeća na žalbu bit će ojačano.”

- 5 Članak 1. te direktive propisuje:

„Ovom se Direktivom utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 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.)], poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata [...]”

- 6 Članak 2. Direktive 2008/9 glasi:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

5. ‚podnositelj zahtjeva‘ znači porezni obveznik koji nema nastan u državi članici povrata koji podnosi zahtjev za povrat.”

7 Članak 3. te direktive propisuje:

„Ova se Direktiva primjenjuje na svakog poreznog obveznika koji nema nastan u državi članici povrata i koji zadovoljava sljedeće kriterije:

[...]”

8 Članak 5. navedene direktive propisuje:

„Svaka država članica vraća svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u državi članici povrata PDV naplaćen za robu i usluge koje su mu isporučili drugi porezni obveznici u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

(a) transakcije navedene u članku 169. stavcima (a) i (b) Direktive 2006/112/EZ;

[...]”

9 Članak 7. Direktive 2008/9 propisuje:

„Kako bi dobio povrat PDV-a u državi članici povrata, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata naslovljava svoj elektronički zahtjev za povrat na tu državu članicu i podnosi ga državi članici u koji je nastanjen putem elektroničkog portala koji je postavila ta država članica.”

10 Članak 8. te direktive propisuje:

„1. Zahtjev za povrat sadrži sljedeće podatke:

(a) ime i punu adresu podnositelja zahtjeva;

(b) adresu za kontakt elektroničkim putem;

(c) opis poslovne djelatnosti podnositelja zahtjeva za koju se isporučuju roba i usluge;

(d) rok za povrat obuhvaćen zahtjevom;

(e) izjavu podnositelja zahtjeva da nije isporučivao nikakvu robu ni usluge koje su se isporučivale u državu članicu povrata tijekom tog razdoblja [...]

(f) identifikacijski broj za PDV podnositelja zahtjeva ili porezni broj;

(g) podatke o bankovnom računu uključujući šifre IBAN i BIC.

2. Osim podataka navedenih u stavku 1., na svakom se zahtjevu za povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun ili uvozni dokument, navode sljedeći podaci:

(a) ime i puna adresa isporučitelja;

(b) osim u slučaju uvoza, identifikacijski broj za PDV ili porezni broj isporučitelja kako su dodijeljeni od strane države članice povrata u skladu s odredbama članka 239. i 240. Direktive 2006/112/EZ;

(c) osim u slučaju uvoza, prefiks države članice povrata u skladu s člankom 215. Direktive 2006/112/EZ;

- (d) datum i broj računa ili uvoznog dokumenta;
- (e) oporezivi iznos i iznos PDV-a izražen u valuti države članice povrata;
- (f) iznos odbitka PDV-a obračunatog u skladu s člankom 5. i drugim stavkom članka 6. [Direktive 2008/9] izražen u valuti države članice povrata;
- (g) gdje je primjenjivo, dio odbitka izračunan u skladu s člankom 6. [te direktive] izražen kao postotak;
- (h) vrsta stečenih roba i usluga opisanih u skladu sa šiframa iz članka 9. [navedene direktive].”

11 Članak 9. Direktive 2008/9 propisuje:

„1. U zahtjevu za povrat vrsta stečene robe i usluga opisuje se sljedećim šiframa:

[...]

2. Država članica povrata može od podnositelja zahtjeva zahtijevati da priloži dodatne elektronički šifrirane informacije vezano uz svaku šifru navedenu u stavku 1. u mjeri u kojoj su takve informacije potrebne radi ograničenja prava odbitka poreza prema Direktivi 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata ili za provedbu relevantnih izuzeća zaprimljenih od države članice povrata prema člancima 395. ili 396. te Direktive.”

12 Članak 11. Direktive 2008/9 propisuje:

„Država članica povrata može od podnositelja zahtjeva zahtijevati da priloži opis svoje poslovne djelatnosti koristeći usklađene šifre određene u skladu s drugim podstavkom članka 34.a stavka 3. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1798/2003 [od 7. listopada 2003. o upravnoj suradnji u području poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Uredbe (EEZ) br. 218/92 (SL 2003., L 264, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 82.)]”.

13 Članak 15. te direktive glasi kako slijedi:

„1. Zahtjev za povrat podnosi se državi članici nastana najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Zahtjev se smatra podnesenim samo ako je podnositelj ispunio sve podatke zahtijevane prema člancima 8., 9. i 11.

[...]”

14 Članak 19. navedene direktive propisuje:

„1. Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva bez odgode, elektroničkim putem, o datumu kad je zaprimila zahtjev.

2. Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od četiri mjeseca od kada ga je zaprimila od te države članice.”

15 Članak 20. iste direktive propisuje:

„1. Kada država članica povrata smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli ili dio zahtjeva za povrat, ona može elektroničkim putem zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana unutar

četveromjesečnog razdoblja navedenog u članku 19. stavku 2. Kada se dodatne informacije zahtijevaju od nekoga drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se prosljeđuje elektroničkim putem samo ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva.

Prema potrebi, država članica povrata može zatražiti daljnje dodatne informacije.

Informacije zatražene u skladu s ovim stavkom mogu uključivati podnošenje originala ili kopije odgovarajućeg računa ili uvoznog dokumenta kada država članica povrata ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva. U tom se slučaju pragovi navedeni u članku 10. ne primjenjuju.

2. Državi članici povrata informacije zatražene pod stavkom 1. moraju biti dostavljene u roku jednog mjeseca od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju.”

16 Članak 21. Direktive 2008/9 propisuje:

„Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od dva mjeseca od primitka zatraženih informacija ili ako nije primila odgovor na svoj zahtjev u roku od dva mjeseca od isteka roka propisanog u članku 20. stavku 2. Međutim, rok raspoloživ za odluku s obzirom na cijeli ili dio zahtjeva za povrat uvijek iznosi najmanje šest mjeseci od dana kad je država članica povrata primila zahtjev.

Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije, ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci s obzirom na cijeli ili dio zahtjeva za povrat u roku od osam mjeseci od kad je ta država članica primila zahtjev.”

17 Članak 23. te direktive glasi:

„1. Kada je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje.

2. Žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat podnositelj zahtjeva može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.

Ako se prema nacionalnom zakonodavstvu države članice povrata izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat, u rokovima određenima u ovoj Direktivi, ne smatra ili kao odobrenje ili kao odbijanje, svi upravni ili sudski postupci koji su poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u toj državi članici dostupni u toj situaciji jednako će biti dostupni i podnositelju zahtjeva. Ako takvi postupci nisu dostupni, izostanak donošenja odluke vezano uz zahtjev za povrat u tim rokovima znači da se zahtjev smatra odbijenim.”

18 Članak 26. navedene direktive propisuje:

„Država članica povrata plaća kamate podnositelju zahtjeva na iznos povrata koji treba platiti ako je povrat plaćen nakon najkasnijeg dana plaćanja prema članku 22. stavku 1.

Ako podnositelj zahtjeva ne podnese dodatne ili daljnje informacije koje je tražila država članica povrata u određenom roku, prvi se stavak ne primjenjuje. [...]”

Direktiva 2006/112/EZ

- 19 Direktiva 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u svojem članku 9. stavku 1. drugom podstavku propisuje:

„Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću‘. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

- 20 Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

- 21 Članak 169. te direktive propisuje:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

- (a) transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici;
- (b) transakcije koje su izuzete u skladu s člancima 138., 142. ili 144., člancima 146. do 149., člancima 151., 152., 153. ili 156., člankom 157. stavkom 1. točkom (b), člancima 158. do 161. ili člankom 164.;
- (c) transakcije koje su izuzete u skladu s točkama (a) do (f) članka 135. stavka 1., ako kupac ima poslovni nastan izvan Zajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu iz Zajednice.”

- 22 U skladu s člankom 170. navedene direktive:

„Svi porezni obveznici koji, u smislu članka 1. [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.), članka 2. stavka 1., članka 3. Direktive 2008/9/EZ 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 ta roba i usluge koriste za 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.”

- 23 Članak 171. stavak 1. iste direktive propisuje:

„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/EZ.”

Francusko pravo

- 24 Članak 242-0 W Priloga II. code général des impôts (Opći porezni zakonik) kojim je članak 20. Direktive 2008/9 prenesen u francusko pravo propisuje:

„I. – Porezna služba može zatražiti elektroničkim putem u roku navedenom u stavku II. članka 242-0 V dodatne informacije, posebno od podnositelja zahtjeva ili nadležnih tijela države članice Europske unije u kojoj podnositelj zahtjeva ima poslovni nastan, kada smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli zahtjev ili dio zahtjeva za povrat koji je podnio podnositelj zahtjeva. Kada se dodatne informacije zahtijevaju od nekoga drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se prosljeđuje elektroničkim putem ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva.

Ako smatra potrebnim, porezna služba može zatražiti nove dodatne informacije.

U okviru tih zahtjeva porezna služba može zatražiti od podnositelja zahtjeva dostavu originala računa ili uvozni dokument ako postoje razlozi za sumnju u valjanost ili točnost određenog potraživanja. Zahtjev se može odnositi na sve transakcije neovisno o njihovu iznosu.

II. – Dodatne informacije zatražene u skladu s odredbama stavka I. moraju se dostaviti u roku od mjesec dana počevši od dana kada je primatelj zaprimio zahtjev za dostavu informacija.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 25 Sea Chefs, društvo s poslovnim nastanom u Njemačkoj, podnio je 17. rujna 2015. zahtjev za povrat preplaćenog iznosa PDV-a kojim je raspolagao za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. putem elektroničkog portala dostupnog u državi članici njegova poslovnog nastana.
- 26 Francuska porezna uprava (u daljnjem tekstu: porezna uprava) uputila je 14. prosinca 2015. porukom elektroničke pošte društvu Sea Chefs zahtjev za dostavu dodatnih informacija. Budući da to društvo nije odgovorilo u određenom roku od jednog mjeseca, ta uprava odbila je 29. siječnja 2016. zahtjev za povrat koji je podnijelo navedeno društvo.
- 27 Društvo Sea Chefs podnijelo je tužbu protiv te odluke o odbijanju pred Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska). U prilog svojoj tužbi to društvo podnijelo je tom sudu dokumente i informacije koje je porezna uprava tražila u svojem zahtjevu za dostavu dodatnih informacija.
- 28 Porezna uprava smatra da tužbu treba proglasiti nedopuštenom s obrazloženjem da je propuštanje određenog roka za dostavu odgovora od jednog mjeseca dovelo do prekluzije zahtjeva za povrat, što onemogućuje otklanjanje nedostataka na način da se nacionalnom sudu izravno dostave dodatne informacije na temelju kojih se može utvrditi postojanje prava na povrat PDV-a.
- 29 Društvo Sea Chefs tvrdi da je onemogućavanje otklanjanja nedostataka zahtjeva u njegovu slučaju, u okviru postupka predviđenog u članku 23. Direktive 2008/9, protivno načelu neutralnosti PDV-a i načelu proporcionalnosti.
- 30 Sud koji je uputio zahtjev navodi da Direktiva 2008/9 ne određuje ni posljedice nepoštovanja roka za dostavu odgovora iz članka 20. stavka 2. te direktive na pravo na povrat PDV-a ni ima li porezni obveznik mogućnost otklanjanja nedostataka svojega zahtjeva dostavom nacionalnom sudu elemenata na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat.

- 31 U tim okolnostima Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li [o]dredbe [članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9] tumačiti na način da se njime stvara pravilo prekluzije prema kojemu porezni obveznik države članice koji zahtijeva povrat [PDV-a] od države članice u kojoj nema poslovni nastan ne može otkloniti nedostatke svojeg zahtjeva za povrat pred poreznim sudom ako nije poštujući rok za odgovor na zahtjev za dostavu informacija koji je uputila uprava u skladu s odredbama [članka 20. stavka 1. te direktive] ili, suprotno tomu, na način da porezni obveznik može, u okviru postupka predviđenog u članku 23. [navedene] direktive i u odnosu na načela neutralnosti i proporcionalnosti [PDV-a], otkloniti nedostatke svojega zahtjeva pred poreznim sudom?”

Prethodno pitanje

- 32 Svojom pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 20. stavak 2. Direktive 2008/9 tumačiti na način da je rok od jednog mjeseca predviđen tom odredbom za dostavu državi članici povrata dodatnih informacija koje je ta država članica zatražila prekluzivan rok koji podrazumijeva da, u slučaju njegova propuštanja ili nedostavljanja odgovora, porezni obveznik gubi mogućnost otklanjanja nedostataka svojega zahtjeva za povrat dostavljanjem dodatnih informacija na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat PDV-a izravno nacionalnom sudu.
- 33 S jedne strane, valja podsjetiti da se u skladu s člankom 170. točkom (a) Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 169. te direktive i člancima 3. i 5. Direktive 2008/9, svaki porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuje robu i usluge ili uvozi robu koja podliježe PDV-u ima pravo na povrat tog poreza ako koristi robu i usluge za svoje transakcije koje se odnose na aktivnosti iz članka 9. stavka 1. drugog podstavka prve od tih direktiva, koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen taj porez u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u toj državi članici, ili za izuzete transakcije navedene u članku 169. točkama (b) i (c). S druge strane, članak 171. Direktive o PDV-u upućuje na Direktivu 2008/9 u vezi s uvjetima ostvarivanja tog prava.
- 34 Kad je riječ o pravu na povrat Sud je već pojasnio da pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici da dobije povrat PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, ovisi o pravu, koje je propisano Direktivom o PDV-u u korist poreznog obveznika, da odbije pretporez plaćen u njegovoj vlastitoj državi članici (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36. i navedena sudska praksa).
- 35 Usto, Sud je pojasnio da, isto kao i pravo na odbitak, pravo na povrat predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije, čiji je cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Dakle, zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti, u načelu, same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37. i 38. i navedenu sudska praksu).
- 36 Pravo na odbitak, i stoga na povrat, čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se, u načelu, ne može ograničiti. To se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39. i navedenu sudska praksu).
- 37 Kad je riječ o uvjetima ostvarivanja prava na povrat PDV-a valja istaknuti, s jedne strane, da članak 15. stavak 1. Direktive 2008/9 propisuje niz obveza koje porezni obveznik koji je obuhvaćen područjem primjene te direktive mora ispuniti kako bi mogao koristiti pravo na povrat, odnosno obvezu podnošenja državi članici u kojoj ima poslovni nastan zahtjeva za povrat „najkasnije” u roku

predviđenom tom odredbom, kao i dostaviti sve podatke zahtijevane člancima 8., 9. i 11. te direktive. S druge strane, članak 20. navedene direktive nudi državi članici povrata mogućnost, ako ona smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli zahtjev ili dio takvog zahtjeva, tražiti dodatne informacije, posebno od poreznog obveznika ili nadležnih tijela države članice poslovnog nastana, koje se moraju dostaviti u roku od jednog mjeseca počevši od dana kada je zahtjev za dostavu informacija dostavljen primatelju.

- 38 Kada je riječ o toj potonjoj odredbi, valja utvrditi da njezin tekst kao takav ne omogućuje donošenje zaključka o tome je li rok koji je njome predviđen prekluzivan rok. Međutim, neobvezujuća priroda tog roka može se zaključiti iz konteksta u kojem se nalazi navedena odredba u Direktivi 2008/9.
- 39 Naime, kada je riječ o roku za podnošenje zahtjeva za povrat predviđenom u članku 7. Osme Direktive 79/1072 u kojem već postoji izraz „najkasnije”, preuzet u članku 15. stavku 1. Direktive 2008/9, Sud je smatrao da taj izraz vrlo jasno pojašnjava da se zahtjev za povrat ne može valjano podnijeti nakon protoka roka utvrđenog u tu svrhu i da je stoga takav rok prekluzivan rok čije propuštanje dovodi do gubitka prava na povrat PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 21. lipnja 2012., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, t. 26. i t. 33.).
- 40 Međutim, kao prvo, za razliku od članka 15. stavka 1. Direktive 2008/9, članak 20. stavak 2. te direktive ne preuzima izraz „najkasnije”.
- 41 Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 36. svojega mišljenja, izostanak takvog izraza upućuje na to, u kontekstu Direktive 2008/9, da zakonodavac Unije nije namjeravao propisati prekluzivan rok u članku 20. stavku 2. te direktive.
- 42 Kao drugo, iako zahtjev za povrat PDV-a iz članka 15. navedene direktive mora podnijeti porezni obveznik, dodatne informacije koje se traže na temelju članka 20. iste direktive mogu se tražiti i od osobe koja nije porezni obveznik ili od tijela države članice poslovnog nastana poreznog obveznika. U tom bi slučaju nedostavljanje odgovora ili odgovor dan izvan roka te treće osobe ili tog tijela doveo do gubitka prava na povrat PDV-a tog poreznog obveznika, unatoč tome što porezni obveznik nije imao nikakvu mogućnost utjecaja na slanje odgovora, čime bi se povrijedila temeljna načela koja uređuju zajednički sustav PDV-a navedena u točkama 34. do 36. ove presude.
- 43 Nadalje, iz članaka 21. i 26. te direktive može se zaključiti da rok od jednog mjeseca propisan u njezinu članku 20. stavku 2. nije prekluzivan rok.
- 44 Naime, kao prvo, kad je riječ o članku 21. Direktive 2008/9, iz sama njegova teksta proizlazi da, u slučaju u kojem država članica povrata ne dobije tražene dodatne informacije, rok u kojemu je ta država članica dužna obavijestiti o svojoj odluci o prihvaćanju ili odbijanju zahtjeva za povrat počinje teći od isteka roka iz članka 20. stavka 2. te direktive. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 40. svojega mišljenja, taj članak 21. ne isključuje da, čak i ako se ne dostave zatražene dodatne informacije, zahtjev za povrat može biti prihvaćen.
- 45 Kao drugo, kad je riječ o članku 26. Direktive 2008/9 koji, u vezi s uvodnom izjavom 3. te direktive, nastoji poboljšati položaj poreznog obveznika, posebno dodjeljujući mu zatezne kamate ako je povrat vraćen sa zakašnjenjem, iz drugog podstavka tog članka proizlazi da, u slučaju da je isplata izvršena sa zakašnjenjem zbog toga što porezni obveznik nije dostavio državi članici povrata tražene dodatne informacije u određenim rokovima, ta država članica nije dužna platiti zatezne kamate tom poreznom obvezniku. U slučaju kada bi rok od jednog mjeseca iz članka 20. stavka 2. navedene direktive bio prekluzivan rok, zakašnjeli odgovor na zahtjev za dodatne informacije nužno bi dovodio do odbijanja zahtjeva za povrat, a ne do zakašnjelog povrata, ali bez prava na zatezne kamate. Iz toga slijedi da bi se, ako bi se navedeni članak 20. stavak 2. tumačio na način da se navedeni rok smatra prekluzivnim rokom, članku 26. drugom podstavku iste direktive oduzela njegova bit.

- 46 Stoga proizlazi da rok od jednog mjeseca propisan u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 za dostavu državi članici povrata dodatnih informacija koje je ta država članica zatražila ne predstavlja prekluzivan rok.
- 47 Osim toga, iako iz sudske prakse Suda koja se odnosi na prekluzivne rokove u području PDV-a proizlazi da je prekluzivan rok čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubio pravo na odbitak PDV-a, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, u skladu s Direktivom o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 47. i navedenu sudsku praksu), članak 20. Direktive 2008/9 primjenjuje se ako je zahtjev za povrat već podnesen u roku propisanom u članku 15. potonje direktive.
- 48 U tim okolnostima, budući da rok od jednog mjeseca predviđen u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 za dostavu državi članici povrata dodatnih informacija koje je ta država članica zatražila nije prekluzivan rok, kada je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, neovisno o nedostavljanju zatraženih dodatnih informacija, žalbe protiv takve odluke može, u skladu s člankom 23. stavkom 2. prvim podstavkom te direktive, podnijeti porezni obveznik pred nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat onih osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici. Iz toga slijedi da propuštanje roka propisanog u članku 20. stavku 2. navedene direktive ne znači da porezni obveznik gubi mogućnost otklanjanja nedostataka svojega zahtjeva za povrat dostavljanjem dodatnih informacija na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat PDV-a izravno nacionalnom sudu.
- 49 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 20. stavak 2. Direktive 2008/9 treba tumačiti na način da rok od jednog mjeseca predviđen tom odredbom za dostavu državi članici povrata dodatnih informacija koje je ta država članica zatražila nije prekluzivan rok koji podrazumijeva da, u slučaju njegova propuštanja ili nedostavljanja odgovora, porezni obveznik gubi mogućnost otklanjanja nedostataka svojega zahtjeva za povrat dostavljanjem dodatnih informacija na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat PDV-a izravno nacionalnom sudu.

Troškovi

- 50 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 (treće vijeće) odlučuje:

Članak 20. stavak 2. 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, treba tumačiti na način da rok od jednog mjeseca predviđen tom odredbom za dostavu državi članici povrata dodatnih informacija koje je ta država članica zatražila nije prekluzivan rok koji podrazumijeva da, u slučaju njegova propuštanja ili nedostavljanja odgovora, porezni obveznik gubi mogućnost otklanjanja nedostataka svojega zahtjeva za povrat dostavljanjem dodatnih informacija na temelju kojih se može utvrditi postojanje njegova prava na povrat poreza na dodanu vrijednost izravno nacionalnom sudu.

Potpisi