



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

2. srpnja 2020. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Ispravak računa – Pogrešno iskazan porez na računu – Povrat neosnovano plaćenog poreza – Sustav prijenosa porezne obveze PDV-a – Transakcije koje se odnose na porezno razdoblje u kojem je proveden porezni nadzor – Porezna neutralnost – Načelo djelotvornosti – Proporcionalnost”

U predmetu C-835/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska), odlukom od 21. studenoga 2018., koju je Sud zaprimio 24. prosinca 2018., u postupku

SC Terracult SRL

protiv

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, I. Jarukaitis, E. Juhász (izvjestitelj), M. Ilešič i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 5. veljače 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SC Terracult SRL, I. Kocsis-Josan, *avocată*,
- za rumunjsku vladu, u početku, E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim i C.-R. Cantâr, a zatim, E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman i O.-C. Ichim, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i N. Gossement, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. ožujka 2020.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje odredaba 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 Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 4.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), te načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SC Terracult SRL, trgovačkog društva osnovanog u skladu s rumunjskim pravom (u daljnjem tekstu: društvo Terracult), s jedne strane, i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Opća uprava za javne financije u Temišvaru – Regionalna uprava za javne financije u Aradu – služba poreznog nadzora pravnih osoba br. 5, Rumunjska) i ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Opća uprava za javne financije u Temišvaru – služba za rješavanje sporova, Rumunjska), s druge strane, u pogledu zahtjeva za poništenje poreznog rješenja kojim se navedenom društvu odbija pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) i kojim mu se nalaže isplata dodatnog iznosa poreza.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 193. Direktive o PDV-u određuje se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199.b i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

- 4 Člankom 199.a te direktive, iz Direktive 2013/43, koja je stupila na snagu 15. kolovoza 2013., predviđalo se:

„1. Države članice mogu, do 31. prosinca 2018. i na razdoblje od najmanje dvije godine, predvidjeti da osoba odgovorna za plaćanje PDV-a bude porezni obveznik kojem je obavljena bilo koja od sljedećih isporuka:

[...]

- (i) isporuke žitarica, industrijskih usjeva uključujući uljano sjemenje i šećernu repu, koji se uobičajeno upotrebljavaju [ne upotrebljavaju uobičajeno] u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju;

[...]

1.a Države članice mogu utvrditi uvjete za primjenu mehanizma predviđenog u stavku 1.

1.b Primjena mehanizma predviđenog u stavku 1. na isporuku bilo koje od robe ili usluga navedenih u točkama (c) do (j) tog stavka podliježe uvođenju odgovarajućih i djelotvornih obveza izvješćivanja za porezne obveznike koji isporučuju robu ili usluge na koje se primjenjuje mehanizam predviđen u stavku 1.”

- 5 Na temelju Provedbene odluke Vijeća od 20. lipnja 2011. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112 (SL 2011., L 163, str. 26.), koja se primjenjivala do 31. svibnja 2013., potom, na temelju članka 199.a stavka 1. Direktive o PDV-u, iz Direktive 2013/43, ta država članica primjenjivala je sustav prijenosa porezne obveze u pogledu određenih žitarica, uključujući uljanu repicu.

Rumunjsko pravo

- 6 U skladu s člankom 7. stavkom 2. Ordonan Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Vladina uredba br. 92 o Zakoniku o poreznom postupku) od 24. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 941 od 29. prosinca 2003.):

„Porezno tijelo može po službenoj dužnosti ispitati činjenično stanje, dobiti i koristiti sve informacije i dokumente potrebne za pravilno utvrđenje poreznog stanja poreznog obveznika. U okviru svoje analize porezno tijelo utvrđuje i uzima u obzir sve relevantne okolnosti predmeta”.

- 7 Člankom 205. tog zakonika, naslovljenim „Mogućnost podnošenja pritužbe”, stavkom 1. propisuje se:

„U skladu sa zakonom, pritužba se može podnijeti protiv dužničkog instrumenta kao i protiv bilo kojeg drugog poreznog upravnog akta. Budući da je pritužba pravno sredstvo u upravnom postupku, ona one koji smatraju da im je nanesena šteta poreznim upravnim aktom ili njegovim nepostojanjem ne lišava prava da pokrenu sudski postupak u skladu sa zakonskim pretpostavkama.”

- 8 U skladu s člankom 207. stavkom 1. navedenog zakonika:

„Pritužba se podnosi u roku od 30 dana od dostave poreznog upravnog akta, pod prijetnjom gubitka prava.”

- 9 Člankom 213. istog zakonika, naslovljenim „Postupanje s pritužbom”, u stavcima 1. i 4. određuje se:

„1. Nadležno tijelo koje odlučuje o pritužbi nadzire činjenične i pravne razloge na kojima se temelji porezni upravni akt. Pri analizi pritužbe uzimaju se u obzir argumenti stranaka, zakonske odredbe na koje se one pozivaju i dokumenti priloženi spisu predmeta. Pritužba se ispituje u granicama razloga koji su u njoj navedeni.

[...]

4. Podnositelj pritužbe, intervenijenti ili njihovi zastupnici mogu u prilog svojem zahtjevu podnijeti nove dokaze. U tom će slučaju porezno tijelo koje je izdalo pobijani porezni upravni akt ili tijelo koje je izvršilo nadzor, ovisno o slučaju, moći odlučiti o tim novim elementima.”

- 10 Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Zakon br. 571 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), kako je izmijenjen i dopunjen Legeaom nr. 343 (Zakon br. 343) od 17. srpnja 2006. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 662 od 1. kolovoza 2006.), kojim je u rumunjsko pravo, među ostalim, prenesena Direktiva o PDV-u, u svojem članku 159. propisuje:

„1. Ispravak podataka navedenih na računu ili u drugim zamjenskim dokumentima provodi se kako slijedi:

- (a) ako dokument nije poslan primatelju, poništava se i sastavlja se novi dokument;

(b) ako je dokument poslan primatelju, ili se izdaje novi dokument, koji sadržava, s jedne strane, podatke iz prvotnog dokumenta, broj i datum ispravljenog dokumenta, vrijednosti s negativnim predznakom („-“) i, s druge strane, ispravne podatke i vrijednosti, ili se izdaje novi dokument koji sadržava ispravne podatke i vrijednosti uz istodobno izdavanje dokumenta s vrijednostima koje imaju negativni predznak u koji se upisuju broj i datum ispravljenog dokumenta.

[...]

3. Porezni obveznici nad kojima je proveden porezni nadzor tijekom kojeg su utvrđene pogreške u vezi s izračunom naplaćenog poreza i koji su te iznose dužni platiti na temelju upravnog akta koji je izdalo nadležno porezno tijelo, mogu primateljima izdati korektivne račune u skladu sa stavkom 1. točkom (b). Na izdanim računima mora se naznačiti da su izdani nakon nadzora te oni moraju biti navedeni u posebnoj stavci u poreznoj prijavi. Primatelji imaju pravo odbiti porez naveden na tim računima u okvirima i pod uvjetima navedenima u člancima 145. do 147.b.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 11 Između 10. i 14. listopada 2013. Donauland SRL, trgovačko društvo osnovano u skladu s rumunjskim pravom, isporučilo je uljanu repicu trgovačkom društvu Almos Alfons Mosel Handels GmbH (u daljnjem tekstu: Almos), koje je osnovano u skladu s njemačkim pravom. Ono je odgovarajuće transakcije smatralo isporukama unutar Zajednice.
- 12 Budući da društvo Donauland nije, tijekom poreznog nadzora koji se nad njim provodio, moglo podnijeti dokumente koji dokazuju da je tako isporučena uljana repica napustila rumunjsko državno područje, nadležno porezno tijelo smatralo je da izuzeće od PDV-a predviđeno za isporuke robe unutar Zajednice nije primjenjivo na te transakcije. Stoga je to tijelo poreznim rješenjem od 4. ožujka 2014. (u daljnjem tekstu: porezno rješenje od 4. ožujka 2014.) tražilo od društva Donauland da plati iznos od 440 241 rumunjskih leja (RON) (oko 100 000 eura) na ime PDV-a koji se odnosi na isporuke uljane repice namijenjene društvu Almos, iz listopada 2013., kvalificirane kao nacionalne isporuke na koje se primjenjuje uobičajena stopa od 24 %. Društvo Donauland nije osporavalo to porezno rješenje koje je slijedom toga postalo konačno.
- 13 Društvo Donauland je 27. ožujka 2014., u skladu s poreznim rješenjem od 4. ožujka 2014., prekvalificiralo dotične isporuke unutar Zajednice, razvrstavajući ih u kategoriju nacionalnih isporuka na koje se primjenjuje uobičajena stopa PDV-a i izdalo račune s ispravicima u tu svrhu. U tim je računima naznačeno poništenje navedenih isporuka unutar Zajednice i njihova prekvalifikacija. U njima se navodilo da služe ispravljanju i pojašnjavalo se da su izdani na temelju poreznog rješenja od 4. ožujka 2014.
- 14 Društvo Almos je 28. ožujka 2014. obavijestilo društvo Donauland da je utvrdilo da navedeni računi s ispravicima sadržavaju njegov njemački porezni identifikacijski broj te je zatražilo ispravak istih računa na način da se u njima navedu njegovi rumunjski identifikacijski podaci. Društvo Almos obavijestilo je društvo Donauland i da uljana repica o kojoj je riječ nije napustila rumunjsko državno područje i da su dotične isporuke trebale biti obuhvaćene sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a.
- 15 Stoga je društvo Donauland 31. ožujka 2014. izdalo nove račune s ispravicima, u kojima je nacionalne isporuke o kojima je riječ na koje se primjenjuje redovna stopa PDV-a prekvalificiralo kako bi ih se razvrstalo u kategoriju isporuka robe na koje se primjenjuje sustav prijenosa porezne obveze PDV-a zbog pogrešne identifikacije kupca, otkrivene nakon priopćenja društva Almos od 28. ožujka 2014. Budući da su ti novi računi s ispravicima uzeti u obzir u prijavi PDV-a za mjesec ožujak 2014., društvo Donauland odbilo je PDV u vezi s tim računima koji se duguju za razdoblje u tijeku. Budući da je

izračunan negativan iznos PDV-a, društvo Donauland je zatražilo povrat PDV-a, koji je obuhvaćao iznos od 440 241 RON (oko 100 000 eura), koji odgovara dodatnom PDV-u navedenom u poreznom rješenju od 4. ožujka 2014.

- 16 Nakon što je između 28. studenoga 2016. i 10. veljače 2017. ispitalo navedeni zahtjev za povrat PDV-a, nadležno porezno tijelo poreznim je rješenjem od 10. veljače 2017. (u daljnjem tekstu: porezno rješenje od 10. veljače 2017.) konačno tražilo od društva Terracult, koje je 1. kolovoza 2016. pripajanjem preuzelo društvo Donauland, taj iznos od 440 241 RON (oko 100 000 eura) na ime dodatnog PDV-a za isporuke uljane repice izvršene u mjesecu listopadu 2013. To porezno tijelo smatralo je, među ostalim, da se prekvalifikacijom tih isporuka uljane repice i njihovim razvrstavanjem u kategoriju isporuka robe na koje se primjenjuje sustav prijenosa porezne obveze PDV-a nezakonito poništavaju učinci poreznog rješenja od 4. ožujka 2014., premda je ono postalo konačno.
- 17 Društvo Terracult podnijelo je protiv poreznog rješenja od 10. veljače 2017. upravnu pritužbu, koja je odbijena 14. srpnja 2017.
- 18 Društvo Terracult podnijelo je 2. veljače 2018. Tribunalulu Arad (Okružni sud u Aradu, Rumunjska) tužbu za, među ostalim, poništenje odluke od 14. srpnja 2017. kojom se odbija njegova pritužba, djelomično poništenje poreznog rješenja od 10. veljače 2017. i povrat iznosa plaćenog na temelju poreznog rješenja od 4. ožujka 2014. Društvo Terracult istaknulo je da je taj povrat obavezan zbog toga što se društvo Donauland samo uskladilo, najprije, s informacijama koje mu je pružilo društvo Almos, prema kojima je isporučena uljana repica trebala napustiti rumunjsko državno područje, a zatim s poreznim rješenjem od 4. ožujka 2014. u kojem je utvrđeno da ta repica nije napustila to državno područje i kojim je naloženo plaćanje dodatnog PDV-a na temelju nacionalnih isporuka te, konačno, sa stvarnim postojanjem činjenica koje podrazumijevaju primjenu sustava prijenosa porezne obveze PDV-a na te isporuke. Društvo Terracult tvrdilo je da pravila koja se odnose na taj sustav i načelo neutralnosti PDV-a zahtijevaju da se dopusti ispravak računa o kojima je riječ izvršen 31. ožujka 2014. ovisno o postojanju činjenica, i povrat neosnovano plaćenog dodatnog PDV-a.
- 19 Taj je sud 18. svibnja 2018. odbio tužbu društva Terracult uz obrazloženje da društvo Donauland nije podnijelo upravnu pritužbu koja bi mu omogućila da izmijeni porezno stanje navedeno u poreznom rješenju od 4. ožujka 2014. Društvo Terracult podnijelo je 29. lipnja 2018. žalbu protiv odluke kojom je odbijena njegova tužba pred Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska).
- 20 Sumnjajući u usklađenost relevantnog nacionalnog propisa i njegove primjene od strane nacionalnih tijela s pravom Unije, Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protive li se, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, Direktivi o PDV-u i načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti upravna praksa i/ili tumačenje odredbi nacionalnog zakonodavstva kojima se onemogućava ispravak određenih računa i, posljedično, uvrštavanje ispravljenih računa u prijavu PDV-a – koja se odnosi na razdoblje tijekom kojeg je proveden ispravak u vezi s transakcijama obavljenima u razdoblju u kojem je bio proveden porezni nadzor, nakon kojeg su porezna tijela izdala porezno rješenje koje je postalo konačno – ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne podatke i informacije koji dovode do primjene drugačijeg poreznog režima?”

O prethodnom pitanju

- 21 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Direktive o PDV-u kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji ne dopuštaju poreznom obvezniku koji je obavio transakcije za koje se kasnije pokazalo da su obuhvaćene sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a da ispravi

račune koji se odnose na te transakcije i da se na njih pozove putem ispravka prethodne porezne prijave ili podnošenjem nove porezne prijave kojom se uzima u obzir tako provedeni ispravak radi povrata poreza koji je pogrešno iskazan na računu i koji je taj porezni obveznik neosnovano platio jer je za razdoblje u kojem su navedene transakcije izvršene već proveden porezni nadzor nakon kojeg je porezno tijelo izdalo porezno rješenje koje je, s obzirom na to da ga navedeni porezni obveznik nije osporavao, postalo konačno.

- 22 Među zainteresiranim osobama koje su podnijele pisana očitovanja u ovom predmetu nesporno je da se na svaku isporuku uljane repice koju je u listopadu 2013. u Rumunjskoj izvršio porezni obveznik dobavljač u korist drugog poreznog obveznika, pri čemu svaki od njih ima rumunjski porezni identifikacijski broj, mora primjenjivati sustav prijenosa porezne obveze PDV-a. Međutim, na temelju tog sustava ne dolazi do plaćanja PDV-a između dobavljača i poreznog obveznika koji je primatelj isporuka, s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 41. i navedenu sudsku praksu).
- 23 Budući da, u skladu s člancima 193., 199. i 199.a Direktive o PDV-u, takav dobavljač nije dužan platiti PDV, ne može ga se smatrati osobom koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, a okolnost da je taj dobavljač platio PDV pogrešno pretpostavljajući da se na dotičnu isporuku ne primjenjuje sustav prijenosa porezne obveze PDV-a ne dopušta da se odstupa od tog pravila (vidjeti u tom smislu presudu od 23. travnja 2015., GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, t. 28. i 29.), tako da taj PDV pogrešno iskazan na računu i pogrešno plaćen treba, u načelu, biti vraćen navedenom dobavljaču.
- 24 Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na povrat porezâ naplaćenih u državi članici protivno pravilima prava Unije jest posljedica i dodatak pravima što ih odredbe prava Unije dodjeljuju pojedincima, onako kako ih tumači Sud. Tako je dotična država članica načelno obvezna vratiti poreze naplaćene protivno pravu Unije. Zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a odraz je prava na obvezu vraćanja kod stjecanja bez osnove, kojim se prema ustaljenoj sudskoj praksi nastoje ukloniti posljedice poreza koji je nespojiv s pravom Unije na način da se neutralizira gospodarski teret poreza kojim je neopravdano opterećen subjekt koji ga je, u konačnici, stvarno snosio (presuda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 29. i 30. te navedena sudska praksa).
- 25 Valja u tom pogledu podsjetiti da načelo neutralnosti PDV-a, koje predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, ima za cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika od tereta PDV-a u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti. Stoga taj sustav osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da se na same navedene aktivnosti primjenjuje PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41. i navedenu sudsku praksu).
- 26 Što se tiče povrata PDV-a obračunanog greškom, Sud je već istaknuo da se Direktivom o PDV-u ne predviđa nijedna odredba o sravnjivanju neosnovano obračunanog PDV-a, a koje bi provodio izdavatelj računa i da su u tim okolnostima u načelu države članice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano obračunan PDV (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 27 Na državama članicama je, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost sravnjivanja svakog poreza koji je neosnovano obračunan kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 26. i navedena sudska praksa).

- 28 Međutim, kada je osoba koja je na vrijeme ispostavila račun u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, načelo neutralnosti PDV-a nalaže da PDV koji je neosnovano obračunan može biti ispravljen, a da pritom države članice ne mogu takvo savjnjivanje uvjetovati dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni račun. To savjnjivanje ne može ovisiti o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela (presuda od 11. travnja 2013., *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 27. i navedena sudska praksa).
- 29 Međutim, u slučaju isporuka robe obuhvaćenih sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a, uklonjen je rizik gubitka poreznih prihoda u vezi s ostvarivanjem prava na povrat. Naime, iako je porezni obveznik koji je primatelj navedenih isporuka dužan platiti pretporez, on u načelu može isti porez odbiti tako da poreznoj upravi ne duguje nikakav iznos (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2019., *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, t. 30. i navedenu sudska praksu).
- 30 Posljedično, u nedostatku opasnosti od gubitka poreznih prihoda, odbijanje da se dobavljaču odobri povrat neosnovano plaćenog PDV-a, koji je iskazan na računu unatoč okolnosti da bi se, na isporuku koju je taj dobavljač obavio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti obuhvaćenih PDV-om, umjesto pravila koja se odnose na redovni sustav PDV-a, primjenjivala pravila koja se odnose na sustav prijenosa porezne obveze PDV-a, značilo bi naložiti mu da snosi porezni teret protivno načelu neutralnosti PDV-a.
- 31 Usto, načelima djelotvornosti i proporcionalnosti također se protivi propis ili upravna praksa poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 32 Što se tiče načela djelotvornosti, koje zahtijeva da nacionalna postupovna odredba ne čini praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pojedincima pravom Unije, iz sudske prakse Suda proizlazi da bi mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat 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 poreznoj upravi ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje. 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 poretkom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 14. veljače 2019., *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i 42. te navedenu sudska praksu).
- 33 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su u glavnom predmetu porezna tijela i prvostupanjski sud dobavljaču odbili pravo koristiti se odredbama nacionalnog poreznog propisa kojim se uređuje mogućnost dobivanja povrata PDV-a pogrešno iskazanog na računu i plaćenog, u roku od pet godina, ispravkom računa koje je izdao uz obrazloženje da je taj dobavljač, u skladu s nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, trebao iskoristiti mogućnost da u svrhu tog povrata osporava prvo porezno rješenje prije nego što je postalo konačno.
- 34 Međutim, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 47. svojeg mišljenja, iako se nacionalnim propisom predviđa da porezni obveznik raspolaže rokom od 30 dana od dostave poreznog rješenja za podnošenje pritužbe, taj porezni obveznik može raspolagati samo vrlo kratkim rokom za takvu pritužbu ili može čak nastupiti prekluzija kada se elementi na temelju kojih bi bilo moguće osporiti to porezno rješenje otkriju nakon donošenja navedenog rješenja, na način da ostvarenje prava na odbitak PDV-a poreznom obvezniku postane u praksi nemoguće ili barem pretjerano otežano. U ovom slučaju, prema informacijama kojima raspolaže Sud, prethodnik društva Terraculta raspolažao je s tek nekoliko dana kako bi učinkovito osporio prvo porezno rješenje, u postupku po pritužbi koji mu je bio dostupan.
- 35 U tim okolnostima, načelu djelotvornosti protivi se takav nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa jer mogu poreznom obvezniku uskratiti mogućnost ispravljanja računa koji se odnose na određene njegove transakcije i mogućnost da se na njih pozove radi povrata PDV-a koji je

neosnovano obračunan i taj ga je porezni obveznik neosnovano platio, iako prekluzivni rok od pet godina određen navedenim propisom još nije protekao (vidjeti po analogiji presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 40.).

- 36 Što se tiče pitanja suda koji je uputio zahtjev koja se odnose na načelo proporcionalnosti, valja podsjetiti da nacionalni zakonodavac može uz formalne obveze poreznih obveznika predvidjeti sankcije koje će ih poticati na poštovanje tih obveza, s ciljem dobrog funkcioniranja sustava PDV-a i da se stoga može primijeniti upravna novčana sankcija protiv poreznog obveznika čiji je zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a posljedica njegova vlastita nemara (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 48. i 49.).
- 37 Važno je istaknuti da, pod pretpostavkom da se utvrdi nemar poreznog obveznika, što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi, dotična država članica mora upotrijebiti sredstva koja, iako omogućuju djelotvorno ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je moguće manje utječu na načela utvrđena zakonodavstvom Unije, poput načela neutralnosti PDV-a. Stoga je, uzimajući u obzir mjesto koje u zajedničkom sustavu PDV-a pripada tom načelu, sankcija u obliku apsolutnog odbijanja prava na povrat poreza koji je pogrešno iskazan na računu i neopravdano plaćen neproporcionalna (vidjeti u tom smislu presudu od 26. travnja 2018., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, t. 50. i 51. te navedenu sudsku praksu).
- 38 Također treba dodati da, kao što to je istaknula rumunjska vlada, korištenje prava na povrat PDV-a valja odbiti ako se na to pravo poziva s namjerom prijevare ili zloporabe. Naime, borba protiv utaje i eventualnih zloporaba cilj je koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u, a pojedinci se ne mogu oslanjati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zloporabe (vidjeti u tom smislu presudu od 3. listopada 2019., Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, t. 29. i navedenu sudsku praksu). Međutim, u ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku uopće ne navodi postojanje utaje ili zloporabe.
- 39 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da odredbe Direktive o PDV-u kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji ne dopuštaju poreznom obvezniku, koji je obavio transakcije za koje se kasnije pokazalo da su obuhvaćene sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a, da ispravi račune koji se odnose na te transakcije i da se na njih pozove putem ispravka prethodne porezne prijave ili podnošenjem nove porezne prijave kojom se uzima u obzir tako provedeni ispravak radi povrata poreza koji je pogrešno iskazan na računu i koji je taj porezni obveznik platio jer je za razdoblje u kojem su navedene transakcije izvršene već proveden porezni nadzor nakon kojeg je porezno tijelo izdalo porezno rješenje koje je, s obzirom na to da ga navedeni porezni obveznik nije osporavao, postalo konačno.

Troškovi

- 40 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 (peto vijeće) odlučuje:

Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013., kao i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji ne dopuštaju poreznom obvezniku, koji je obavio transakcije za koje se kasnije pokazalo da su obuhvaćene sustavom prijenosa porezne obveze PDV-a, da ispravi račune koji se odnose na te transakcije i da se na njih pozove

putem ispravka prethodne porezne prijave ili podnošenjem nove porezne prijave kojom se uzima u obzir tako provedeni ispravak radi povrata poreza koji je pogrešno iskazan na računu i koji je taj porezni obveznik platio jer je za razdoblje u kojem su navedene transakcije izvršene već proveden porezni nadzor nakon kojeg je porezno tijelo izdalo porezno rješenje koje je, s obzirom na to da ga navedeni porezni obveznik nije osporavao, postalo konačno.

Potpisi