



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

10. veljače 2022. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 179. i 183. – Pravo na odbitak PDV-a – Modaliteti – Prijeboj ili povrat preplaćenog PDV-a – Dodatne obveze plaćanja – Načelo porezne neutralnosti – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti”

U predmetu C-487/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska), odlukom od 22. rujna 2020., koju je Sud zaprimio 2. listopada 2020., u postupku

Philips Orăștie SRL

protiv

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika osmog vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj) i N. Wahl, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Philips Orăștie SRL, M. Boian, D.-D. Dascălu i E. C. Antonescu, *avocați*,
- za rumunjsku vladu, E. Gane i L.-E. Bațagoi, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: rumunjski

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 179. prvog stavka i članka 183. prvog stavka 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) te načela ekvivalentnosti, djelotvornosti i porezne neutralnosti.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Philips Orăștie SRL i Direcției Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska) o uvjetima ostvarivanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 179. Direktive o PDV-u glasi:
„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.
Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”
- 4 Članak 183. te direktive navodi:
„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.
Države članice mogu odbiti provesti povrat ili prijenos ako je iznos viška neznatan.”
- 5 Članak 252. navedene direktive predviđa:
„1. Prijava PDV-a podnosi se do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja.
2. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.
Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana.”

Rumunjsko pravo

6 U skladu s člankom 157. stavkom 2. točkom b¹) Legee nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku) od 20. srpnja 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 547 od 23. srpnja 2015.) (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku), ne smatraju se nepodmirenim poreznim obvezama „porezne obveze koje su utvrđene u poreznim upravnim aktima osporavanima u skladu sa zakonom i koje su zajamčene člancima 210. do 211. ili člankom 235.”.

7 Članak 233. Zakonika o poreznom postupku, naslovljen „Odgoda ovrhe”, propisuje, među ostalim:

„[...]

(2¹) Ovrha se odgađa ili se ne pokreće u sljedećim slučajevima:

a) u slučaju poreznih potraživanja koja je utvrdilo nadležno porezno tijelo u poreznom rješenju, ako nakon dostave rješenja dužnik obavijesti potonje tijelo da je dostavio bankovnu garanciju ili policu osiguranja u smislu članka 235. Ovrha se nastavlja ili se pokreće ako dužnik ne dostavi bankovnu garanciju ili policu osiguranja u roku od 45 dana od datuma dostave poreznog rješenja kojim se utvrđuju porezna potraživanja;

b) u slučaju poreznih potraživanja koja se utvrđuju u poreznim upravnim aktima osporavanima u skladu sa zakonom i koja su zajamčena u skladu s člancima 210. do 211. Ovrha se nastavlja ili se pokreće nakon što su porezni upravni akti postali pravomoćni u sustavu upravnih ili sudskih pravnih sredstava.

(2²) Tijekom cijelog razdoblja odgode ovrhe u smislu stavka 2¹ porezna potraživanja koja su predmet odgode ne prestaju postojati, osim ako ih dužnik ne odluči podmiriti u skladu s člankom 165. stavkom 8.

[...]”

8 Članak 235. stavci 1. i 5. Zakonika o poreznom postupku glasi:

„1. U slučaju osporavanja poreznih upravnih akata kojima se utvrđuju porezna potraživanja u smislu ovog zakonika, uključujući prilikom ispitivanja u okviru upravnog spora, ovrha se odgađa ili se ne pokreće glede spornih poreznih potraživanja ako dužnik nadležnom poreznom tijelu dostavi bankovnu garanciju ili policu osiguranja za sporna porezna potraživanja koja nisu bila podmirena u trenutku dostave garancije. Bankovna garancija ili policica osiguranja mora vrijediti barem šest mjeseci od dana izdavanja.

[...]

5. Tijekom cijelog razdoblja odgode ovrhe u smislu ovog članka porezna potraživanja koja su predmet odgode ne prestaju postojati, osim ako ih dužnik ne odluči podmiriti u skladu s člankom 165. stavkom 8.”

- 9 Članak 303. Legee nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 8. rujna 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 688 od 10. rujna 2015.) (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisuje:

„(1) Kada je porez na stjecanja poreznog obveznika, registriranog u svrhu PDV-a u skladu s člankom 316., koji se može odbiti tijekom određenog poreznog razdoblja, viši od poreza plaćenog za oporezive transakcije, tada se u referentnom razdoblju stvara višak; u daljnjem tekstu: *negativan iznos poreza*.

(2) Nakon utvrđivanja poreza koji treba platiti ili negativnog iznosa poreza za transakcije obavljene u referentnom poreznom razdoblju, porezni obveznici dužni su putem porezne prijave iz članka 323. provesti ispravke iz ovog članka.

(3) Ukupni negativni iznos poreza utvrđuje se zbrojem negativnog iznosa poreza koji se može pripisati referentnom poreznom razdoblju, negativnog iznosa poreza koji se navodi u prijavi za prethodno porezno razdoblje, ako nije bio zatražen povrat, i iznosa dugovanog PDV-a koji su utvrdila tijela za porezni nadzor u poreznim rješenjima dostavljenima do datuma podnošenja porezne prijave.

(4) Ukupni iznos poreza koji treba platiti utvrđuje se tijekom referentnog poreznog razdoblja zbrajanjem poreza dugovanog u referentnom poreznom razdoblju, iznosa koji nisu uplaćeni u proračun do dana podnošenja porezne prijave iz članka 323., a odnose se na dugovani porez iz prethodnog poreznog razdoblja, te iznosa koji nisu uplaćeni u proračun do dana podnošenja porezne prijave, a odnose se na iznos dugovanog PDV-a koji su utvrdila tijela za porezni nadzor u poreznim rješenjima dostavljenima do dana podnošenja porezne prijave. Odstupajući od navedenog:

a) u prvoj poreznoj prijavi koja se podnosi poreznom tijelu nakon odobrenja pogodnosti plaćanja ne izvršava se prijenos ukupnog iznosa dugovanog poreza iz porezne prijave za prethodno porezno razdoblje za koji je ta pogodnost plaćanja odobrena;

b) u prvoj poreznoj prijavi koja se podnosi poreznom tijelu nakon što to tijelo izvrši prijavu u stečajnu masu kao vjerovnik u skladu sa Zakonom br. 85/2014 ne izvršava se prijenos ukupnog iznosa dugovanog poreza iz porezne prijave za prethodno porezno razdoblje koji je porezno tijelo prijavilo u stečajnu masu kao vjerovnik u skladu s odredbama Zakona br. 85/2014.

(5) Odstupajući od odredbi stavaka (3) i (4), negativne razlike PDV-a koje su utvrdila tijela za porezni nadzor ili iznosi dugovanog PDV-a koje su utvrdila tijela za porezni nadzor u poreznim rješenjima čiju su ovrhu sudovi odgodili u skladu sa zakonom te koji nisu uplaćeni u proračun do dana podnošenja porezne prijave ne pribrajaju se negativnom iznosu ili, ovisno o slučaju, ukupnom iznosu dugovanog poreza koji se može pripisati razdobljima u kojima je bila odgođena ovrha poreznog rješenja. Ti se iznosi iskazuju u poreznoj prijavi za porezno razdoblje u kojem je prestala odgoda ovrhe poreznog rješenja u svrhu utvrđivanja ukupnog negativnog iznosa poreza ili, ovisno o slučaju, ukupnog iznosa poreza koji treba platiti.

(6) U poreznoj prijavi iz članka 323. porezni obveznici moraju utvrditi razlike između iznosa iz stavaka (3) i (4), koji predstavljaju ispravak poreza, i iznosa dugovanog poreza ili negativnog iznosa poreza. Ako je ukupni iznos poreza koji treba platiti viši od ukupnog negativnog iznosa poreza, iz toga proizlazi iznos poreza koji treba platiti u referentnom poreznom razdoblju. Ako je ukupni

negativni iznos poreza viši od ukupnog iznosa poreza, iz toga proizlazi negativni iznos poreza u referentnom poreznom razdoblju.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 U rujnu 2016. Glavna uprava za velike porezne obveznike izdala je porezno rješenje (u daljnjem tekstu: porezno rješenje) kojim je društvu Philips Orăștie naložila plaćanje iznosa od 31 628 916 rumunjskih leja (RON) (oko 6 325 783 eura) na ime PDV-a i sporednih poreznih davanja.
- 11 Budući da, što se tiče iznosa utvrđenih tim poreznim rješenjem, nije odgođena ovrha, društvo Philips Orăștie u prijavi poreza za rujnu 2016. navelo je iznos od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura), koji predstavlja „razlike PDV-a koje treba platiti utvrđene poreznim rješenjem koje nisu bile uplaćene do dana podnošenja prijave PDV-a”, a da pritom nije zatražilo povrat. Nakon prijetoja, društvo Philips Orăștie trebalo je platiti iznos od 12 096 916 RON (oko 2 419 383 eura).
- 12 Osim toga, društvo Philips Orăștie 4. studenoga 2016. podnijelo je žalbu protiv poreznog rješenja osporavajući njegovu zakonitost u pogledu iznosa od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura). Društvo Philips Orăștie prilikom podnošenja tog prigovora dostavilo je bankovnu garanciju, izdanu istog dana, koja se odnosila na iznos od 31 577 059 RON (oko 6 315 412 eura). Ta je bankovna garancija bila naknadno produljivana dodatnim dokumentima do 4. ožujka 2020.
- 13 Između studenoga 2016. i ožujka 2019. društvo Philips Orăștie podnijelo je prijave PDV-a u kojima nije popunilo polje 38 iznosima dugovanog PDV-a, kako su utvrđeni u poreznom rješenju i nisu plaćeni do dana podnošenja tih prijava, pri čemu je zatražilo povrat PDV-a. To društvo smatralo je da se, s obzirom na odredbe članka 233. i članka 235. stavaka 1. i 5. Zakonika o poreznom postupku, te razlike ne mogu ni kvalificirati kao „nepodmirene” ni biti obuhvaćene „ukupnim iznosom dugovanog PDV-a”, kako je definiran člankom 303. stavkom 4. Poreznog zakonika. Glavna uprava za velike porezne obveznike izdala je odluke o povratu PDV-a a da pritom nije prigovorila načinu na koji su navedene prijave bile ispunjene ni u pogledu tumačenja relevantnih pravila društva Philips Orăștie.
- 14 Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) presudom od 5. ožujka 2019. prihvatila je tužbu koju je podnijelo društvo Philips Orăștie protiv poreznog rješenja te je poništila dodatni PDV u iznosu od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura). Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da u trenutku njegova prihvaćanja ta presuda nije bila pravomoćna.
- 15 U svojim prijavama PDV-a za travanj i svibanj 2019. društvo Philips Orăștie nije, kao i prije, unijelo u polje 38 dugovani iznos PDV-u koji je bio utvrđen u poreznom rješenju i koji nije bio plaćen do datuma podnošenja tih prijava.
- 16 Glavna uprava za velike porezne obveznike obavijestila je društvo Philips Orăștie da smatra da je polje 38 prijava za travanj i svibanj 2019., koje se odnose na dugovani iznos PDV-a u iznosu od 12 096 916 RON (oko 2 419 383 eura), pogrešno ispunjeno te je izdala dva rješenja o ispravku tih prijava, kojima je izmijenila iznos dugovanog PDV-a iskazan na njima te u ukupni dugovani PDV uključila iznos od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura), što je imalo izravni učinak na iznos PDV-a koji treba vratiti.

- 17 Nakon što je njegova upravna žalba protiv tih odluka bila odbijena, društvo Philips Orăștie sudu koji je uputio zahtjev podnijelo je tužbu za poništenje tih odluka, ističući osobito da se – s obzirom na to da Zakonik o poreznom postupku priznaje suspenzivan učinak ovrha poreznih obveza koje su utvrđene osporavanim poreznim aktima, ali za koje je dostavljena bankovna garancija – isto pravilo treba primijeniti i kada se te obveze plaćanja odnose na dodatne iznose PDV-a utvrđene osporavanim poreznim rješenjima, to više što su takvo tumačenje potvrdila porezna tijela u razdoblju od studenoga 2016. do ožujka 2019. To je društvo također tvrdilo da, iako je točno da države članice raspolažu marginom prosudbe u okviru prenošenja odredaba Direktive o PDV-u, na njima je da poštuju primjenjiva opća načela, odnosno načela ekvivalentnosti, djelotvornosti i neutralnosti PDV-a, kako su definirana sudskom praksom Suda u tom području, koja, međutim, rumunjsko pravo u ovom slučaju ne poštuje.
- 18 Glavna uprava za velike porezne obveznike tvrdi da je mehanizam utvrđivanja PDV-a koji treba platiti ili vratiti poseban i da su odredbe članka 303. stavaka 4. i 5. Poreznog zakonika posebne u odnosu na odredbe članaka 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, koje se primjenjuju samo na druge vrste poreza i davanja. Stoga podnošenje bankovne garancije nije dovoljno da se porezne obveze utvrđene osporavanim poreznim rješenjem isključe iz izračuna „iznosa dugovanog PDV-a”.
- 19 U tim je okolnostima Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Mogu li se odredbe članka 179. [prvog stavka] i članka 183. [prvog stavka] Direktive [o PDV-u], u vezi s načelima ekvivalentnosti, djelotvornosti i neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili praksa kojom se nameće smanjenje iznosa povrata PDV-a time da se u izračun dugovanog PDV-a uključe iznosi na ime dodatnih obveza plaćanja utvrđenih putem poreznog rješenja koje je poništeno nepravomoćnom presudom, ako su te dodatne obveze osigurane bankovnom garancijom i ako se nacionalnim poreznim postupovnim pravnim pravilima priznaje suspenzivni učinak izvršenja navedene garancije u pogledu drugih poreza i drugih davanja?”

O prethodnom pitanju

- 20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita mogu li se članak 179. prvi stavak i članak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u, kao i načela porezne neutralnosti, ekvivalentnosti i djelotvornosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznoj upravi države članice da odbije povrat dodatnog PDV-a koji je utvrđen i plaćen ne temelju poreznog rješenja koje je dotični porezni obveznik osporio i koje je bilo predmet nepravomoćne presude u korist tog poreznog obveznika, unatoč tomu što potonji raspolaže bankovnom garancijom u visini iznosa predmetnog PDV-a te unatoč tomu što u skladu s nacionalnim postupovnim pravom – kada je riječ o drugim porezima i davanjima – pribavljanje takve bankovne garancije omogućuje dobivanje takvog povrata.
- 21 Najprije valja podsjetiti na to da je na Sudu da odgovori na to pitanje oslanjajući se na nacionalne propise i činjenični okvir koje je utvrdio sud koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan u tom pogledu, te da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu omogućiti da ocijeni usklađenost tog propisa s odredbama Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 38.).

- 22 Stoga u ovom slučaju nije potrebno ispitati argumentaciju koju je iznijela rumunjska vlada, prema kojoj je društvo Philips Orăștie imalo druge mogućnosti osim onih koje je izabralo za ostvarivanje svojih prava i koje mu ne bi predstavljale dodatno financijsko opterećenje. Naime, sud koji je uputio zahtjev nije naveo postojanje takvih mogućnosti u rumunjskom pravu te nije na Sudu da preispituje tumačenje nacionalnog prava koje je dao sud koji je uputio zahtjev.
- 23 Nadalje, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 179. prvim stavkom Direktive o PDV-u, porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupan iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi. Članak 183. prvi stavak te direktive pojašnjava da, ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, postoji višak koji se može prenijeti u sljedeće razdoblje ili vratiti.
- 24 Osim toga, Sud je u više navrata presudio da, iako provedba prava na povrat viška PDV-a propisanog člankom 183. Direktive o PDV-u ulazi u načelu u procesnu autonomiju država članica, ostaje činjenica da je ta autonomija ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 29. i navedena sudska praksa).
- 25 Kada je riječ o mogućnosti, na temelju članka 183. Direktive o PDV-u, da se višak PDV-a prenese u sljedeće porezno razdoblje ili da se on vrati, Sud je pojasnio da, iako države članice raspolažu određenom slobodom u utvrđivanju uvjeta za povrat viška PDV-a, ti uvjeti ne mogu povrijediti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomično snosi porezni obveznik. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke povrati cjelokupnu tražbinu viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 26 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se članak 183. Direktive o PDV-u ne može tumačiti na način da mu se nužno protivi nacionalni propis koji predviđa načine povrata viška PDV-a koji kombiniraju dva načina povrata viška PDV-a predviđena tim člankom 183., odnosno prijenos u sljedeće razdoblje i povrat tog viška, ili koji predviđa njegov prijenos ne u sljedeće porezno razdoblje, već u više poreznih razdoblja, pod uvjetom da se poštuju ograničenja iz članka 252. stavka 2. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 47. do 49.).
- 27 Nasuprot tomu, nacionalni propis na temelju kojeg porezni obveznik mora snositi dio financijskog tereta viška PDV-a tijekom razdoblja koje se ne smatra razumnim povređuje načelo porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, t. 27.).
- 28 U ovom slučaju, kada je riječ o načelu porezne neutralnosti, valja utvrditi da je – s obzirom na to da u zahtjevu za prethodnu odluku nije navedeno točno razdoblje tijekom kojeg porezni obveznik ne može na temelju rumunjskog zakonodavstva ishoditi povrat viška PDV-a koji može potraživati za određeno porezno razdoblje – na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za odlučivanje o činjenicama, da odluči hoće li na temelju tog zakonodavstva porezni obveznik stvarno morati u razdoblju koje se smatra nerazumnim u smislu sudske prakse Suda snositi financijski teret viška PDV-a ili njegova dijela.

- 29 Kada je riječ o načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, o kojima je već bilo riječi u točki 24. ove presude, valja podsjetiti na to da postupovna pravila za pravna sredstva namijenjena zaštiti prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije ne smiju biti nepovoljnija od onih koja se odnose na slična pravna sredstva u nacionalnom pravu (načelo ekvivalentnosti) ni uređena na način da učine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim izvršavanje prava dodijeljenih pravnim poretom Unije (načelo djelotvornosti) (vidjeti osobito presudu od 30. lipnja 2016., Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, t. 39. i navedenu sudsku praksu).
- 30 Nesumnjivo je na sudu koji je uputio zahtjev, koji jedini ima izravna saznanja o načinima podnošenja pravnih sredstava za povrat protiv države, da provjeri jesu li postupovna pravila kojima je cilj osigurati u unutarnjem pravu zaštitu prava pojedinaca koja proizlaze iz prava Unije u skladu s načelom ekvivalentnosti i da ispitaju predmet i ključne elemente navodno sličnih pravnih sredstava nacionalne prirode. U tom smislu, nacionalni sud treba provjeriti sličnost predmetnih pravnih sredstava iz perspektive njihova predmeta, svrhe i bitnih elemenata (presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 31 Međutim, Sud mu može, s ciljem provjere koju treba provesti nacionalni sud, dati određene elemente koji se odnose na tumačenje prava Unije.
- 32 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da se općim sustavom poreznih obveza za nacionalne poreze i druga davanja, kako je predviđeno u člancima 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, propisuje pravilo prema kojem se, u slučaju osporavanja poreznog rješenja i uz dostavu bankovne garancije za sve porezne obveze na koje se odnosi, odgađa ovrha tog rješenja te se one mogu podmiriti unaprijed samo na zahtjev dužnika. S druge strane, u području PDV-a te se odredbe ne primjenjuju, a članak 303. stavci 4. i 5. Poreznog zakonika ne predviđa takvo pravilo, tako da podnošenje bankovne garancije nema za učinak odgodu dospijeca poreznih obveza na ime PDV-a.
- 33 Kako bi dokazala da je poštovano načelo ekvivalentnosti, rumunjska vlada ističe, s jedne strane, da, iako je društvo Philips Orăștie tražilo odgodu učinaka poreznog rješenja, ono je imalo mogućnost od upravnog suda zahtijevati tu odgodu pod uvjetima predviđenima u člancima 14. i 15. Legee contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Zakon o upravnim sporovima br. 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 1154 od 7. prosinca 2004.), u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku. S druge strane, nepriznavanje takvog suspenzivnog učinka u području PDV-a, iako se taj učinak priznaje za druge porezne obveze, ne može dovesti u pitanje poštovanje načela ekvivalentnosti, s obzirom na to da ta odgoda kao takva ne utječe na mogućnost odbitka PDV-a i na prestanak poreznih obveza. Postupovna pravila koja se primjenjuju u području PDV-a stoga nisu nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na porezne obveze koje proizlaze iz nacionalnog prava, s obzirom na to da u svakom slučaju obveza plaćanja nije prestala, nego je samo odgođena.
- 34 Stoga, kako bi odredio poštuje li se u glavnom postupku načelo ekvivalentnosti, sud koji je uputio zahtjev prvo mora ocijeniti jesu li pravna sredstva za koja vrijede postupovna pravila koja rumunjska vlada smatra analognima onima predviđenima člancima 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, s obzirom na svoju osnovu, svoj predmet i svoje bitne elemente, usporediva s pravnim sredstvom koje se temelji na pravima koja proizlaze iz prava Unije, poput onog u glavnom postupku.

- 35 Ne čini se da je to slučaj, kao što je to istaknuo sam sud koji je uputio zahtjev, kada je riječ o pravnim sredstvima koja se odnose na obveze plaćanja PDV-a koje proizlaze iz osporavanih poreznih rješenja i mogućnosti za odgodu naplate tih obveza, što je ipak na tom sudu da provjeri.
- 36 Kao drugo, na navedenom je sudu da utvrdi jesu li postupovna pravila primjenjiva na nacionalna pravna sredstva koja je utvrdio kao slična pravnim sredstvima o kojima je riječ u glavnom postupku u stvarnosti povoljnija od onih koja se primjenjuju u sporu koji se pred njim vodi na temelju članka 303. stavaka 4. i 5. Poreznog zakonika. Međutim, valja utvrditi da iz opisa nacionalnog prava koji je sud koji je uputio zahtjev dao u svojem zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da u ovom slučaju porezni obveznici u području PDV-a raspolažu postupovnim sredstvima koja su nepovoljnija od onih kojima raspolažu kada je riječ o pravima koja imaju na temelju nacionalnog prava u pogledu poreza i davanja različitih od PDV-a. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provede potrebne provjere kako bi zajamčio poštovanje načela ekvivalentnosti u pogledu propisa koji se primjenjuju u sporu koji se pred njim vodi.
- 37 Što se tiče načela djelotvornosti, dovoljno je utvrditi da se u ovom slučaju čini da to načelo nije dovedeno u pitanje, s obzirom na to da, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi niti se, uostalom, tvrdilo da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku čini pretjerano otežanim ili nemogućim u praksi ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravnog poretka Unije. Stoga u tom pogledu nije potrebno odlučiti.
- 38 S obzirom na prethodna razmatranja, valja odgovoriti da članak 179. prvi stavak i članak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u kao i načelo ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa postupovna pravila za pravna sredstva za povrat PDV-a koja se temelje na povredi zajedničkog sustava PDV-a koja su nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na slična pravna sredstva koja se temelje na povredi nacionalnog prava o porezima i davanjima različitim od PDV-a.

Troškovi

- 39 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 (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 179. prvi stavak i članak 183. prvi stavak Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i načelo ekvivalentnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji predviđa postupovna pravila o pravnim sredstvima za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se temelje na povredi zajedničkog sustava PDV-a koja su nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na slična pravna sredstva koja se temelje na povredi nacionalnog prava o porezima i davanjima različitim od PDV-a.

Potpisi