



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

21. listopada 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 167. do 171. i članak 178. točka (a) – Pravo na odbitak PDV-a – Povrat PDV-a poreznim obveznicima s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od države članice povrata – Posjedovanje računa – Direktiva 2008/9/EZ – Odbijanje zahtjeva za povrat – Dobavljačevo ‚storniranje‘ računa – Izdavanje novog računa – Novi zahtjev za povrat – Odbijanje”

U predmetu C-80/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 19. prosinca 2019., koju je Sud zaprimio 12. veljače 2020., u postupku

Wilo Salmson France SAS

protiv

Agencija Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencija Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, C. Lycourgos i I. Jarukaitis (izvjestitelji), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Wilo Salmson France SAS, C. Apostu, *avocată*,
- za rumunjsku vladu, E. Gane i R. I. Hațieganu, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

– za Europsku komisiju, A. Armenia i R. Lyal, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 22. travnja 2021.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167. i 178. 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 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), i članka 14. stavka 1. točke (a) 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 Wilo Salmson France SAS (u daljnjem tekstu: društvo Wilo Salmson), s jedne strane, i **Agentĭje Naĭională de Administrare Fiscală – Direcĭia Generală Regională a Finanĭelor Publice Bucureĭti** (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Regionalna glavna uprava za javne financije u Bukureĭtu, Rumunjska) i **Agentĭje Naĭională de Administrare Fiscală – Direcĭia Generală Regională a Finanĭelor Publice Bucureĭti – Administraĭia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenĭi** (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Regionalna glavna uprava za javne financije u Bukureĭtu – Porezna uprava za porezne obveznike nerezidente, Rumunjska) (u daljnjem tekstu zajedno: porezna tijela), s druge strane, povodom odluke kojom se odbija zahtjev za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je to društvo podnijelo tijekom 2015. u vezi sa stjecanjem robe iz 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

- 3 Članak 62. Direktive o PDV-u za potrebe te direktive definira „oporezivi događaj” kao „događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a”, a „obvezu obračuna” PDV-a tako da se odnosi na „pravo [koje porezna vlast ima da] po zakonu, u danom trenutku, [traži] plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno”.
- 4 Članak 63. te direktive propisuje da „oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga”.
- 5 Članak 167. navedene direktive predviđa da „pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti”.

6 U članku 168. te direktive navodi se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

7 Članak 169. Direktive o PDV-u glasi:

„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;

[...]”

8 Članak 170. te direktive određuje:

„Svi porezni obveznici koji [...] 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.;

[...]”

9 Članak 171. stavak 1. te direktive predviđa da se „PDV [...] 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]”.

10 U članku 178. točki (a) te direktive propisano je:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. točki (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.[...]”

- 11 Prije nego što je izmijenjen Direktivom 2010/45, članak 178. točka (a) Direktive 2006/112 propisivao je:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

- (a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240. [...]

- 12 Članak 179. prvi stavak Direktive o PDV-u predviđa:

„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.”

- 13 Glava X. te direktive, naslovljena „Odbici”, sadržava poglavlje 5., koje se odnosi na ispravak odbitaka. U tom poglavlju članak 185. navedene direktive u stavku 1. određuje:

„Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.”

- 14 U istom poglavlju, članak 186. te direktive propisuje da „[d]ržave članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”.

- 15 Članak 218. Direktive o PDV-u, koji se nalazi u poglavlju 3., naslovljenom „Ispostavljanje računa”, glave XI. Direktive o PDV-u, koja se odnosi na obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici, predviđa:

„Za potrebe ove Direktive, države članice [kao račun] prihvaćaju dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz ovog poglavlja.”

- 16 U skladu s člankom 219. te direktive:

„Jednako kao dokument [račun] tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega.”

Direktiva 2008/9

- 17 Članak 1. Direktive 2008/9 navodi da se njome „utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 170. Direktive [o PDV-u] poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u [njezinu] članku 3.”.

- 18 Članak 2. te direktive sadržava sljedeće definicije:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

[...]

3. ‚rok za povrat’ znači rok spomenut u članku 16. obuhvaćen zahtjevom za povrat;

[...]

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

19 Članak 3. te direktive određuje da se ona primjenjuje na svakog poreznog obveznika koji nema nastan u državi članici povrata i koji zadovoljava tim člankom navedene kriterije.

20 U članku 5. te direktive navodi se:

„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 [...] ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

(a) transakcije navedene u članku 169. stavcima (a) i (b) Direktive [o PDV-u];

[...]

Ne dovodeći u pitanje članak 6., za potrebe ove Direktive pravo na povrat pretporeza određuje se prema Direktivi [o PDV-u] kako se primjenjuje u državi članici povrata.”

21 Članak 8. stavak 2. Direktive 2008/9 određuje:

„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:

[...]

(d) datum i broj računa ili uvoznog dokumenta;

[...]”

22 Članak 10. te direktive određuje:

„Ne dovodeći u pitanje zahtjeve za informacijama prema članku 20., država članica povrata može od podnositelja zahtjeva tražiti da elektroničkim putem podnese kopiju računa ili uvozni dokument uz zahtjev za povrat kada oporezivi iznos na računu ili uvoznom dokumentu iznosi 1000 [eura] ili više ili jednak iznos u nacionalnoj valuti. Kada se račun odnosi na gorivo, prag je 250 [eura] ili jednak iznos u nacionalnoj valuti.”

23 U skladu s člankom 13. prvim stavkom navedene direktive:

„Ako se, nastavno na podnošenje zahtjeva za povrat, dio poreznog odbitka usklađuje prema članku 175. Direktive [o PDV-u], podnositelj zahtjeva vrši ispravak navedenog iznosa ili onog već povraćenog.”

24 Članak 14. stavak 1. točka (a) iste direktive predviđa:

„Zahtjev za povrat odnosi se na sljedeće:

(a) kupnju robe ili usluga za koju je izdan račun tijekom razdoblja za povrat, uz uvjet da je obveza plaćanja PDV-a nastala prije ili u vrijeme izdavanja računa ili za koju je obveza plaćanja PDV-a nastala tijekom razdoblja za povrat uz uvjet da je račun za kupnju izdan prije nastanka obveze plaćanja poreza; [...]”

25 Članak 15. stavak 1. Direktive 2008/9 određuje:

„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.”

26 Članak 20. Direktive 2008/9 navodi:

„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 [...] zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana [...]

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

[...]

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

27 U skladu s člankom 23. navedene direktive:

„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.

[...]”

Rumunjsko pravo

28 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), u članku 145. stavku 2. određuje:

„(2) Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one upotrebljavaju za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije;

(b) transakcije koje proizlaze iz gospodarskih aktivnosti za koje se smatra da je mjesto isporuke u inozemstvu, ako bi se porez mogao odbiti da su te transakcije bile izvršene u Rumunjskoj;

[...]”

29 Članak 146. stavak 1. točka (a) Poreznog zakonika predviđao je:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za dugovani ili plaćeni porez koji se odnosi na robu koja mu je isporučena ili mu je morala biti isporučena ili za usluge koje su mu isporučene ili su morale biti isporučene mora imati račun sastavljen u skladu s odredbama članka 155. [...]”

30 Članak 147.ter stavak 1. točka (a) tog zakonika pojašnjava da „porezni obveznik koji nema sjedište u Rumunjskoj, nego u drugoj državi članici, te koji nije registriran za potrebe PDV-a i koji se za te potrebe ne mora registrirati u Rumunjskoj može ostvariti povrat [PDV-a] plaćenog za uvoz i stjecanja robe ili usluga provedena u Rumunjskoj”.

31 Na temelju Hotărâree Guvernului nr. 44/2004 (Odluka Vlade br. 44/2004) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.) odobrena su detaljna pravila za primjenu Poreznog zakonika, koja se nalaze u prilogu toj odluci. U verziji primjenjivoj na glavni postupak, ta pravila (u daljnjem tekstu: detaljna pravila za primjenu) u točki 49. upućuju na članak 147.ter Poreznog zakonika koji je tada bio na snazi. Ta točka 49. stavak 1. navodi:

„Na temelju članka 147.ter stavka 1. točke (a) Poreznog zakonika, svaki porezni obveznik koji nema sjedište u Rumunjskoj, nego u drugoj državi članici, može ostvariti pravo na povrat [PDV-a] plaćenog za uvoz i stjecanja robe ili usluga provedena u Rumunjskoj”.

32 Navedena točka 49. u stavku 15. točki (a) pojašnjava da se zahtjev za povrat odnosi na „stjecanja robe ili usluga za koja je izdan račun tijekom razdoblja za povrat i koja su plaćena do datuma podnošenja zahtjeva za povrat” te da se „računi koji nisu plaćeni do datuma podnošenja zahtjeva za povrat uključuju u zahtjeve za povrat koji se odnose na razdoblja u kojima su plaćeni”.

33 U skladu s točkom 49. stavkom 16. detaljnih pravila za primjenu, „[o]sim na transakcije navedene u stavku 15., zahtjev za povrat može se također odnositi na račune ili uvozne dokumente koji nisu obuhvaćeni prethodnim zahtjevima za povrat, a odnose se na transakcije izvršene tijekom predmetne kalendarske godine”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

34 Tijekom 2012. društvo Pompes Salmson SAS, čije se sjedište gospodarske djelatnosti nalazi u Francuskoj, kupilo je proizvodnu opremu od društva ZES Zollner Electronic SRL (u daljnjem tekstu: društvo Zollner), koje ima sjedište i registrirano je u svrhu PDV-a u Rumunjskoj. Budući da je društvo Pomper Salmson stavilo tu opremu na raspolaganje društvu Zollner, kako bi je ono upotrijebilo za proizvodnju robe koju je naknadno trebalo isporučiti društvu Pampas Salmson, ta oprema nije napustila rumunjsko državno područje.

35 Tijekom te iste godine društvo Zollner izdalo je račune za te kupnje, koji uključuju PDV. Na temelju tih računa društvo Pompes Salmson zatražilo je povrat PDV-a plaćenog u Rumunjskoj za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2012., u skladu s Direktivom 2008/9 i člankom 147.ter stavkom 1. točkom (a) Poreznog zakonika, u vezi s točkom 49. detaljnih pravila za primjenu. Taj je zahtjev odbijen odlukom od 14. siječnja 2014. „zbog razloga povezanih s dokumentima priloženima zahtjevu i zbog neusklađenosti priloženih računa” (u daljnjem tekstu: odluka od 14. siječnja 2014.). Društvo Zollner potom je storniralo račune koji su prvotno izdani 2012. Za te iste kupnje 2015. izdalo je nove račune.

- 36 Tijekom 2014. društvo Pompes Salmson spojilo se s društvom Wilo France SAS. Novi subjekt nastao tim spajanjem, nazvan Wilo Salmson France, koji je preuzeo sva prava i obveze društva Pompes Salmson, podnio je tijekom 2015., na temelju novih računa koje je izdalo društvo Zollner, novi zahtjev za povrat PDV-a plaćenog u Rumunjskoj prilikom kupnje predmetne opreme, koji se odnosio na razdoblje od 1. kolovoza do 31. listopada 2015. Taj su zahtjev rumunjska tijela odbila odlukom od 12. svibnja 2016. s obrazloženjem da društvo Wilo Salmson nije poštovalo točku 49. stavak 16. detaljnih pravila za primjenu te da je već zatražilo povrat PDV-a navedenog u tim računima.
- 37 Društvo Wilo Salmson podnijelo je žalbu protiv te odluke pred Direkcijom Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Regionalna glavna uprava za javne financije u Bukureštu – Porezna uprava za porezne obveznike nerezidente, Rumunjska). Odlukom od 2. rujna 2016. ta je žalba odbijena s obrazloženjem da je PDV za koji je zatražen povrat bio uključen u raniji zahtjev za povrat i da se transakcije za koje je zatražen povrat nisu odnosile na 2015., nego na 2012.
- 38 To je društvo zatim podnijelo tužbu Tribunalulu București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), sudu koji je uputio zahtjev, za poništenje te odluke od 2. rujna 2016. i poništenje odluke od 12. svibnja 2016. kojom se odbija zahtjev za povrat iznosa od 449 538,38 rumunjskih leua (RON) (oko 91 130 eura), što je PDV čiji je povrat zatražen za razdoblje od 1. kolovoza 2015. do 31. listopada 2015.
- 39 Sud koji je uputio zahtjev navodi da treba utvrditi je li moguće u 2015. dobiti povrat PDV-a plaćenog na kupnje obavljene 2012. za koje su valjani fiskalni računi izdani tek u 2015. Smatra da je situacija društva Wilo Salmson netipična u odnosu na slučajeve predviđene Direktivom 2008/9 ili one koje je Sud već ispitao, s obzirom na to da su računi koje je društvo Zollner izdalo 2012. poništeni storniranjem, imajući u vidu njihovu nepravilnost koju su utvrdila rumunjska porezna tijela, da su za istu kupnju izdani valjani računi tek tijekom 2015., da je društvo Wilo Salmson iskoristilo svoje pravo na traženje povrata zahtjevom podnesenim 2015., koji je sadržavao račune izdane 2015., i da to društvo do tada nije dobilo traženi povrat.
- 40 Tvrdi da Direktiva o PDV-u ne propisuje rok za ostvarivanje prava na odbitak i da stoga valja pojasniti može li se datum od kojeg taj rok počinje odrediti isključivo s obzirom na datum isporuke predmetne robe, zanemarujući sve druge relevantne okolnosti. S obzirom na članke 167. i 178. te direktive kao i na činjenicu da je izdavanje računa izvan kontrole nositelja tog prava, potrebno je da Sud pojasni može li se, s obzirom na članak 14. stavak 1. točku (a) prvi slučaj Direktive 2008/9, zahtjev za povrat PDV-a odnositi na kupnju robe ili usluga za koje je račun izdan tijekom razdoblja povrata, neovisno o tome je li obveza obračuna PDV-a koji se na nju odnosi nastala tijekom ili prije tog razdoblja.
- 41 Što se tiče njegovih prvih dvaju pitanja, ističe da rumunjska porezna tijela nisu razlikovala datum izdavanja računa kao postupovni element i datum dospijeća PDV-a kao materijalni element, iako bi ta dva datuma trebala proizvoditi različite učinke s poreznog gledišta i iako se pravo na odbitak ne može ostvarivati bez računa izdanog u skladu s pravnim zahtjevima. Premda je točno da je obveza obračuna PDV-a nužno nastala ili prije ili u trenutku izdavanja računa, za podnošenje zahtjeva za povrat ipak treba biti relevantan trenutak izdavanja računa.

- 42 Što se tiče trećeg i četvrtog pitanja, navodi da su rumunjska porezna tijela smatrala da računi izdani 2015. za kupnje obavljene 2012. ne mogu biti predmet zahtjeva za povrat za 2015. zbog postojanja ranijih računa. Međutim, društvo Zollner jednostrano ih je storniralo s učinkom poništenja, a nositelj prava na odbitak nije raspolagao nikakvim pravnim sredstvom kojima bi dobavljača obvezao na izdavanje novog računa.
- 43 Usto, s obzirom na članke 169. i 178. Direktive o PDV-u, članak 14. stavak 1. točku (a) prvi slučaj Direktive 2008/9 kao i potrebu posjedovanja valjanog računa za ostvarivanje prava na povrat, zahtjev za povrat PDV-a trebao bi se temeljiti isključivo na računima izdanim tijekom „razdoblja za povrat”, pri čemu je jedini propisani uvjet taj da je obveza obračuna PDV-a nastala prije ili istodobno s izdavanjem računa.
- 44 Prema tome, budući da je društvo Zollner poništilo račune izdane 2012., samo novi računi izdani 2015. mogu dokazati kupnju i potkrijepiti zahtjev za povrat o kojem je riječ u glavnom postupku. Stoga bi samo potonji računi, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, trebali činiti „postupovnu poveznicu” koja omogućuje podnošenje zahtjeva za povrat u skladu s Direktivom 2008/9.
- 45 U tim okolnostima Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Što se tiče tumačenja članka 167. [Direktive o PDV-u], u vezi s njezinim člankom 178.: postoji li, s obzirom na način na koji funkcionira sustav PDV-a, razlika između trenutka u kojem nastaje i trenutka u kojem se ostvaruje pravo na odbitak?
- U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se pravo na odbitak PDV-a ostvariti ako ne postoji (valjani) fiskalni račun izdan za kupnju robe.
2. U pogledu tumačenja istih odredaba u vezi s prvim slučajem članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9: koja je postupovna poveznica za ocjenu pravilnosti ostvarivanja prava na povrat PDV-a?
- U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se podnijeti zahtjev za povrat PDV-a u odnosu na koji je nastala obveza obračuna prije ‚razdoblja za povrat’, ali je račun izdan tijekom tog razdoblja.
3. U pogledu tumačenja istih odredaba prvog slučaja članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9/EZ u vezi s člankom 167. i člankom 178. [Direktive o PDV-u]: koji su učinci poništenja i izdavanja novih računa za kupnje robe prije ‚razdoblja za povrat’ na ostvarivanje prava na povrat PDV-a koji se odnosi na te kupnje?
- U tu je svrhu potrebno pojasniti treba li se, u slučaju da dobavljač poništi prvotne račune izdane za kupnju robe i naknadno izda nove račune, ostvarivanje prava primatelja da zatraži povrat PDV-a povezanog sa stjecanjem odnositi na datum izdavanja novih računa, kada poništenje prvotnih računa i izdavanje novih računa nisu pod nadzorom primatelja, nego su isključivo u diskrecijskoj ovlasti dobavljača.
4. Može li se nacionalnim zakonodavstvom povrat PDV-a koji se odobrava u skladu s Direktivom [2008/9] uvjetovati nastankom obveze obračuna PDV-a kada je ispravan račun izdan tijekom razdoblja u kojem se traži povrat?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

- 46 Rumunjska vlada tvrdi da su prethodna pitanja nedopuštena. S jedne strane, ona se temelje na pogrešnom i nepotpunom izlaganju činjenica iz kojih proizlazi spor u glavnom postupku, tako da, ako se one isprave i uzmu u potpunosti u obzir, pitanja postaju nepotrebna i nevažna za razrješenje spora. S druge strane, tim se izlaganjem iznosi samo stajalište stranaka te parnice, tako da sud koji je uputio zahtjev nije ispunio svoju obvezu razjašnjavanja činjenica prije upućivanja pitanja Sudu, kao i navođenja razloga zbog kojih dvoji oko tumačenja prava Unije i smatra da je odgovor Suda nužan za rješavanje spora pred njim.
- 47 Valja, kao prvo, podsjetiti na to da se člankom 267. UFEU-a uspostavlja postupak u kojem Sud izravno surađuje sa sudovima država članica. U okviru tog postupka, koji se temelji na jasnom razgraničenju funkcija nacionalnih sudova i Suda, utvrđivanje i ocjena činjenica predmeta u nadležnosti su nacionalnog suda, koji ima dužnost ocijeniti koliko je, uvažavajući posebnosti predmeta, prethodna odluka potrebna kako bi mogao donijeti svoju odluku te u kojoj su mjeri relevantna pitanja koja postavlja Sudu, dok je Sud jedini ovlašten očitovati se o tumačenju ili o valjanosti propisa Unije polazeći od činjenica koje mu predstavi nacionalni sud (vidjeti u tom smislu presude od 20. prosinca 2017., *Schweppes*, C-291/16, EU:C:2017:990, t. 21. i navedenu sudsku praksu i od 20. travnja 2021., *Repubblika*, C-869/19, EU:C:2021:311, t. 28. i navedenu sudsku praksu).
- 48 Prema tome, čim se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je načelno dužan donijeti odluku (presude od 16. lipnja 2015., *Gauweiler i dr.*, C-62/14, EU:C:2015:400, t. 24. i navedena sudska praksa i od 15. srpnja 2021., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, t. 54. i navedena sudska praksa).
- 49 Pitanja koja se odnose na pravo Unije uživaju pretpostavku relevantnosti, a odbijanje Suda da odluči o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud moguće je samo ako je očito da zatraženo tumačenje ili ocjena valjanosti pravnog pravila Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (vidjeti u tom smislu presude od 16. lipnja 2015., *Gauweiler i dr.*, C-62/14, EU:C:2015:400, t. 25. i navedenu sudsku praksu i od 15. srpnja 2021., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, t. 55. i navedenu sudsku praksu).
- 50 U ovom slučaju argumentacija koju je iznijela rumunjska vlada kako bi dokazala da postavljena pitanja nisu korisna za donošenje odluke u glavnom postupku temelji se na kritici ocjene činjenica koju je proveo sud koji je uputio zahtjev, koja je navodno pogrešna i manjkava. Međutim, nije na Sudu da dovodi u pitanje tu ocjenu, koja je u okviru ovog postupka u nadležnosti nacionalnog suda. Prema tome, ti argumenti nisu dovoljni za obaranje pretpostavke relevantnosti koja je navedena u prethodnoj točki (vidjeti po analogiji presudu od 16. lipnja 2015., *Gauweiler i dr.*, C-62/14, EU:C:2015:400, t. 26. i navedenu sudsku praksu).
- 51 Kao drugo, u dijelu u kojem rumunjska vlada navodi da se činjenice koje je iznio sud koji je uputio zahtjev sastoje od iznošenja navoda jedne od stranaka u glavnom postupku, valja istaknuti da sama ta okolnost, pod pretpostavkom da je utvrđena, ne dokazuje da je taj sud, tako postupivši, povrijedio svoju obvezu da u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u skladu s

člankom 94. Poslovnika Suda, navede činjenične okolnosti na kojima se temelje postavljena pitanja i razloge koji su ga naveli da se zapita o tumačenju odredaba prava Unije na koje se odnose postavljena pitanja ili za koje ocijeni da je odgovor Suda nužan za rješavanje spora pred njim.

- 52 Naprotiv, kao što to proizlazi iz točaka 39. do 44. ove presude, odluka kojom se upućuje prethodno pitanje omogućuje razumijevanje razloga zbog kojih se sud koji je uputio zahtjev pita o doseg različitih odredaba Direktive o PDV-u i Direktive 2008/9 te sadržava dostatne naznake da omogućuje Sudu da mu pruži elemente tumačenja prava Unije koji su mu potrebni za rješavanje spora koji se pred njim vodi.
- 53 U tom pogledu valja također podsjetiti na to da ni članak 267. UFEU-a ni bilo koja druga odredba prava Unije ne zahtijeva niti zabranjuje sudu koji je uputio zahtjev da nakon proglašenja presude donesene u prethodnom postupku izmijeni svoja činjenična i pravna utvrđenja iz zahtjeva za prethodnu odluku, pod uvjetom da osigura puni učinak tumačenju prava Unije koje je pružio Sud (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2016., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, t. 28. do 30.).
- 54 S obzirom na navedeno, valja smatrati da su postavljena pitanja dopuštena.

Meritum

Uvodne napomene

- 55 Uvodno valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev, koji jedini raspolaže svim relevantnim činjeničnim i pravnim elementima, pita Sud o tumačenju odredaba Direktive 2006/112, u verziji koja proizlazi iz izmjena unesenih Direktivom 2010/45, koje se, u skladu s njezinim člankom 2. stavkom 1. drugim podstavkom, primjenjuju od 1. siječnja 2013.
- 56 Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su isporuke robe koje su dovele do spora iz glavnog postupka izvršene tijekom 2012., da su dokumenti koji se smatraju računima za te isporuke izdani tijekom 2012., nakon čega su odlukom od 14. siječnja 2014. proglašeni „neusklađenima”, da bi zatim tijekom 2014. ili 2015. bili stornirani, te da su, naposljetku, 2015. izdani novi dokumenti koji su se smatrali računima za te iste isporuke.
- 57 Osim toga, s jedne strane, u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga. S druge strane, pravo na odbitak, predviđeno Direktivom o PDV-u, čiji pandan predstavlja pravo na povrat (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36. i navedena sudska praksa), izravno je materijalno i vremenski povezano s nastankom obveze obračuna dugovanog ili plaćenog pretporeza za robu ili usluge (vidjeti u tom smislu presudu od 27. lipnja 2018., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, t. 22.), s obzirom na to da članak 167. te direktive propisuje da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
- 58 Osim toga, članci 64. i 65. Direktive o PDV-u predviđaju različita pravila o nastanku obveze obračuna poreza koja se primjenjuju u okolnostima koje ti članci propisuju, dok članak 66. te direktive dopušta državama članicama da, odstupajući od tih članaka 63. do 65., predvide da obveza obračuna PDV-a za određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika nastaje u jednom od trenutaka koje taj članak 66. navodi.

- 59 Stoga će za sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na sve činjenične i pravne elemente kojima raspolaže, biti važno provjeriti jesu li odredbe Direktive 2006/112 koje proizlaze iz izmjena uvedenih Direktivom 2010/45 doista one koje su primjenjive za rješavanje svakog od različitih aspekata spora koji se pred njim vodi.
- 60 U tom pogledu ipak valja pojasniti da se jedina izmjena odredbe Direktive 2006/112 koja je Sudu relevantna za analizu ovog predmeta i koja je unesena Direktivom 2010/45 odnosi na članak 178. točku (a) Direktive 2006/112, odredbu koja prije te izmjene nije upućivala na posjedovanje računa „sastavljenog u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.” Direktive o PDV-u, nego na posjedovanje računa izdanog „sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.” Direktive 2006/112.
- 61 Iako je točno da je u tim dvama slučajevima riječ o upućivanju na odredbe tih direktiva kojima se u biti predviđaju okolnosti i uvjeti pod kojima se računi moraju izdati, njihov sadržaj, mogućnost izdavanja ili prenošenja elektroničkih računa kao i mogućnost da države članice u određenim okolnostima donesu mjere pojednostavljenja, te odredbe ipak nisu potpuno iste. Razlike u sadržaju ipak nemaju utjecaja na analizu koju Sud treba provesti u ovom predmetu, tako da će se odgovori koji će se dati u ovoj presudi primijeniti čak i ako bi sud koji je uputio zahtjev u konačnici smatrao da jedna ili više spornih točaka koje treba riješiti nisu obuhvaćene vremenskim područjem primjene Direktive o PDV-u, nego onim verzije Direktive 2006/112 koja je prethodila izmjenama izvršenima Direktivom 2010/45.

Prvo pitanje

- 62 Što se tiče prvog postavljenog pitanja, ponajprije valja primijetiti da je u glavnom postupku riječ o situaciji poreznog obveznika koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj je izvršena kupnja predmetne robe, već u drugoj državi članici. Stoga se glavni postupak ne odnosi na pravo na odbitak PDV-a kao takvo, sadržano u članku 168. Direktive o PDV-u, nego na pravo na povrat tog poreza, kako je predviđeno člankom 170. te direktive, koji pak upućuje na transakcije iz njezina članka 169.
- 63 Valja isto tako podsjetiti na to da članak 171. stavak 1. te direktive predviđa da se PDV 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. Međutim, predmet te direktive nije utvrđivanje uvjeta ostvarivanja, a ni obujma prava na povrat. Naime, članak 5. drugi stavak te direktive propisuje, ne dovodeći u pitanje članak 6., da se za potrebe te direktive pravo na povrat ulazno plaćenog PDV-a određuje prema Direktivi o PDV-u, kako se ona primjenjuje u državi članici povrata (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 35.).
- 64 U tim okolnostima valja smatrati da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167. do 171. i 178. Direktive o PDV-u kao i Direktivu 2008/9 tumačiti na način da pravo na povrat PDV-a za isporuku robe može ostvariti porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, ako ne posjeduje račun koji se odnosi na kupnju dotične robe u smislu Direktive o PDV-u.
- 65 U skladu s člankom 1. Direktive 2008/9, njezin je cilj utvrditi detaljna pravila za povrat PDV-a, predviđen člankom 170. Direktive o PDV-u, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata i koji ispunjavaju uvjete predviđene u članku 3. te prve direktive, pri

čemu se uvjeti ostvarivanja i obujam prava na povrat, u skladu s odredbama te direktive i kako je to navedeno u točki 63. ove presude, ipak određuju na temelju odredaba Direktive o PDV-u, kako se ona primjenjuje u državi članici povrata.

- 66 Stoga je pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na povrat PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, pandan pravu koje je u njegovu korist propisano Direktivom o PDV-u da odbije ulazni PDV plaćen u vlastitoj državi članici (presude od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 36. i navedena sudska praksa).
- 67 Osim toga, 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 (presude od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 35. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 45.).
- 68 Pravo na odbitak, pa prema tome i pravo na povrat, sastavni su dijelovi mehanizma PDV-a te se načelno ne mogu ograničiti. Posebice, to se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (presude od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 36. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 46.).
- 69 Međutim, pravo na povrat PDV-a, kao i pravo na odbitak tog poreza, ipak podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 40. i navedenu sudska praksu).
- 70 Što se tiče materijalnih zahtjeva ili uvjeta koji uređuju ostvarivanje tog prava na povrat, iz članka 169. točke (a) i članka 170. te direktive proizlazi da, kako bi se ostvarilo pravo na povrat, potrebno je, s jedne strane, da je dotična osoba „porezni obveznik” u smislu te direktive i da nema poslovni nastan u državi članici u kojoj nabavlja robu ili usluge ili obavlja uvoz robe koja podliježe PDV-u te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija obavljenih izvan države članice u kojoj taj porez treba platiti ili je plaćen, u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u toj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 33.). Taj porezni obveznik usto mora ispunjavati kumulativne uvjete iz članka 3. Direktive 2008/9 (vidjeti u tom smislu presudu od 11. lipnja 2020., CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, t. 55. i navedenu sudska praksu).
- 71 Što se tiče detaljnih pravila ostvarivanja prava na povrat, koja se izjednačuju s formalnim zahtjevima ili uvjetima, valja istaknuti da, kad je riječ o pravu na odbitak PDV-a, članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u predviđa da za odbitak iz članka 168. točke (a) te direktive porezni obveznik mora raspolagati računom sastavljenim u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI. (vidjeti po analogiji presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 42. i navedenu sudska praksu).

- 72 Sud je iz toga zaključio da, iako u skladu s člankom 167. Direktive 2006/112 pravo na odbitak nastaje istodobno s obvezom obračuna poreza, njegovo je ostvarivanje, u skladu s člankom 178. iste direktive, načelno moguće tek od trenutka u kojem porezni obveznik raspolaže računom (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 43. i navedena sudska praksa). Osim toga, presudio je da isto vrijedi i za ostvarivanje prava na povrat (vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i 50.).
- 73 Što se tiče detaljnih pravila za povrat PDV-a, najprije valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 8. stavkom 2. točkom (d) Direktive 2008/9, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun ili uvozni dokument zahtjev za povrat PDV-a uključuje „datum i broj računa ili uvoznog dokumenta”. Nadalje, u skladu s drugom rečenicom članka 15. stavka 1. Direktive 2008/9, zahtjev za povrat smatra se podnesenim samo ako je podnositelj ispunio sve podatke zahtijevane, među ostalim, prema tom članku 8. Naposljetku, na temelju prve rečenice članka 10. navedene direktive, država članica povrata može od podnositelja zahtjeva, u smislu iste direktive, tražiti da elektroničkim putem podnese kopiju računa ili uvozni dokument uz zahtjev za povrat kada oporezivi iznos na računu ili uvoznom dokumentu iznosi 1000 eura ili više ili jednak iznos u nacionalnoj valuti.
- 74 Ti elementi također pokazuju da je za ostvarivanje prava na povrat PDV-a, kako je predviđeno člancima 170. i 171. Direktive o PDV-u, za što su detaljna pravila propisana Direktivom 2008/9, nužno da porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, posjeduje račun koji se odnosi na kupnju dotične robe ili usluga.
- 75 U tom pogledu, kao što to već u biti proizlazi iz točaka 71. i 72. ove presude, u članku 178. točki (a) Direktive o PDV-u navodi se da porezni obveznik, kako bi proveo odbitak iz članka 168. točke (a) te direktive, mora imati račun u vezi s isporukama robe i usluga, sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI., pri čemu taj zahtjev također vrijedi, na temelju članka 5. posljednjeg podstavka Direktive 2008/9, za pravo na povrat predviđeno člankom 170. Direktive o PDV-u. Članci 218. i 219. potonje direktive usto navode da države članice kao račun prihvaćaju dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz glave XI. poglavlja 3. navedene direktive i da se jednako kao račun tretira i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega.
- 76 Valja ipak podsjetiti na to da temeljno načelo neutralnosti PDV-a traži da odbitak ili povrat pretporeza budu priznati ako su ostvareni materijalni zahtjevi, pa čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve (presude od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 47.).
- 77 Drukčije bi, međutim, bilo ako bi učinak povreda takvih formalnih zahtjeva bio sprečavanje iznošenja sigurnog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva (presude od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 81. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 48.).
- 78 Ako porezna uprava raspolaže 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 ili povrat PDV-a (presude od 18. studenoga 2020.,

Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 82. i navedena sudska praksa i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53.).

- 79 U tom pogledu valja naglasiti da članak 20. Direktive 2008/9 nudi državi članici povrata mogućnost da, ako smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli ili dio zahtjeva za povrat, traži dodatne informacije, među ostalim, od poreznog obveznika ili nadležnih tijela države članice nastana, koje se moraju dostaviti u roku od jednog mjeseca, počevši od dana kada je zahtjev za dostavu informacija dostavljen primatelju.
- 80 Također valja podsjetiti na to da je točno da je borba protiv moguće utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba cilj koji odredbe prava Unije u području PDV-a prepoznaju i potiču. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti ne smiju prekoračiti ono što je nužno za ostvarivanje takvih ciljeva. Stoga se one ne mogu upotrijebiti na način koji sustavno dovodi u pitanje pravo na odbitak PDV-a i prema tome neutralnost PDV-a (vidjeti po analogiji presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 48. i navedenu sudska praksu i presudu od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljen, EU:C:2020:936, t. 83.).
- 81 Prema tome, samo ako dokument sadržava nedostatke zbog kojih nacionalne porezne uprave nemaju podatke koji su nužni za utemeljenje zahtjeva za povrat, moguće je smatrati da takav dokument nije „račun” u smislu Direktive o PDV-u, tako da se pravo na povrat nije moglo ostvariti kada je porezni obveznik stupio u njegov posjed.
- 82 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 167. do 171. i 178. Direktive o PDV-u kao i Direktivu 2008/9 treba tumačiti na način da pravo na povrat PDV-a za isporuku robe ne može ostvarivati porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, ako ne posjeduje račun koji se odnosi na kupnju dotične robe u smislu Direktive o PDV-u. Samo ako dokument sadržava nedostatke poput onih zbog kojih nacionalne porezne uprave nemaju podatke na kojima se nužno temelji zahtjev za povrat, moguće je smatrati da takav dokument nije „račun” u smislu Direktive o PDV-u.

Drugo i četvrto pitanje

- 83 Svojim drugim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167. do 171. i članak 178. Direktive o PDV-u, kao i članak 14. stavak 1. točku (a) prvi slučaj Direktive 2008/9, tumačiti na način da im se protivi odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a koji se odnosi na dano razdoblje za povrat zbog toga što je obveza obračuna PDV-a nastala tijekom ranijeg razdoblja za povrat, dok je račun za njega izdan tek tijekom tog danog razdoblja.
- 84 Kao što je to već navedeno u točki 57. ove presude, iz članka 63. Direktive o PDV-u proizlazi da oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga. Nadalje, u skladu s člankom 167. i člankom 179. prvim stavkom te direktive, pravo na odbitak PDV-a načelno se ostvaruje u istom razdoblju u kojem je on nastao, odnosno u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 44.).

- 85 Međutim, s jedne strane, kao što to proizlazi iz točke 82. ove presude, da bi porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, mogao ostvariti pravo na povrat PDV-a za isporuku robe ili pružanje usluga, nužno je, kako je to predviđeno člancima 170. i 171. Direktive o PDV-u, kao i Direktivom 2008/9, da taj porezni obveznik posjeduje račun koji se odnosi na kupnju dotične robe ili usluga u smislu Direktive o PDV-u.
- 86 S druge strane, članak 14. stavak 1. točka (a) Direktive 2008/9 predviđa da se zahtjev za povrat odnosi na kupnju robe ili usluga za koju je izdan račun tijekom razdoblja za povrat, uz uvjet da je obveza plaćanja PDV-a nastala prije ili u vrijeme izdavanja računa ili za koju je obveza plaćanja PDV-a nastala tijekom razdoblja za povrat uz uvjet da je račun za kupnju izdan prije nastanka obveze plaćanja poreza.
- 87 Iz tih elemenata proizlazi da, kada je riječ o poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, i pod uvjetom da je obveza plaćanja poreza nastala prije ili u trenutku izdavanja računa, trenutak kada je porezni obveznik stupio u posjed računa u smislu Direktive o PDV-u, a koji se odnosi na kupnju predmetne robe ili usluga, određuje kupnju na koju se može odnositi zahtjev za povrat. Slijedom toga, zahtjev za povrat PDV-a ne može se odbiti samo zato što je obveza naplate PDV-a koji se obračunava na isporuku robe ili pružanje usluga i čiji se povrat zahtijeva nastala u danom razdoblju povrata, dok je račun za tu kupnju izdan tek u kasnijem razdoblju za povrat.
- 88 S obzirom na sve prethodno navedeno, na drugo i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da članke 167. do 171. i članak 178. Direktive o PDV-u, kao i članak 14. stavak 1. točku (a) prvi slučaj Direktive 2008/9, treba tumačiti na način da im se protivi odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a koji se odnosi na dano razdoblje za povrat samo zbog toga što je obveza obračuna PDV-a nastala tijekom ranijeg razdoblja za povrat, dok je račun za njega izdan tek tijekom tog danog razdoblja.

Treće pitanje

- 89 Najprije valja istaknuti da se treće pitanje implicitno temelji na pretpostavci da dokumenti koje je porezni obveznik o kojem je riječ u glavnom postupku posjedovao tijekom 2012. i na temelju kojih je podnesen zahtjev za povrat koji je odbijen odlukom od 14. siječnja 2014. doista jesu računi u smislu Direktive o PDV-u. Naime, da to nije slučaj, tada bi iz odgovora na prvo, drugo i četvrto pitanje, iznesenih u točkama 82. i 88. ove presude, proizlazilo da taj porezni obveznik prije 2015. nije mogao ostvariti svoje pravo na povrat, s obzirom na to da je tek tijekom te godine stupio u posjed takvih računa. U takvim pak okolnostima ovo treće pitanje ne bi bilo korisno za donošenje odluke u glavnom postupku.
- 90 Nadalje, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da dobavljačevo storniranje računa u nacionalnom pravu ima isti učinak poput njihova poništenja. Ipak, iz te odluke ne proizlazi da je to storniranje učinjeno uz obostranu suglasnost te iz nje, nadalje, ne proizlazi ni da su same transakcije na koje se odnose računi izdani tijekom 2015., a koje su učinjene tijekom 2012., bile poništene te da je posljedično izvršen povrat kupovne cijene.
- 91 Naposljetku, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ne proizlazi da je porezni obveznik pobijao odluku od 14. siječnja 2014., što društvo Wilo Salmson, uostalom, ni ne tvrdi u očitovanjima koja je podnijelo Sudu. Stoga, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, valja isto tako krenuti od pretpostavke da je ta odluka, u trenutku kada je društvo Zollner izvršilo storniranje o kojem je riječ u glavnom postupku i izdalo nove račune, postala konačna, kao što to, uostalom, tvrdi rumunjska vlada u očitovanjima koja je podnijela Sudu.

- 92 U tim okolnostima valja smatrati da svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167. do 171. i članak 178. Direktive o PDV-u, kao i Direktivu 2008/9, tumačiti na način da jednostrano dobavljačevo poništenje računa – provedeno nakon što je država članica povrata donijela odluku kojom se odbija zahtjev za povrat koji se temeljio na tom računu te iako je ta odluka već postala konačna, nakon čega je taj dobavljač tijekom kasnijeg razdoblja izdao novi račun za te iste isporuke, ne dovodeći pritom u pitanje njihovu valjanost – ima utjecaja na postojanje prava na povrat PDV-a koje je već ostvareno i na razdoblje za koje se ono mora ostvariti.
- 93 Valja istaknuti da članak 15. stavak 1. Direktive 2008/9 predviđa da se zahtjev za povrat podnosi državi članici nastana „najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata”. To je prekluzivni rok čije nepoštovanje dovodi do prestanka prava na povrat PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 21. lipnja 2012., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, t. 26. i 33. i od 2. svibnja 2019., *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 39.). Naime, mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a bez ikakva vremenskog ograničenja bila bi 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 (vidjeti po analogiji presudu od 21. lipnja 2012., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 94 Osim toga, u skladu sa člankom 23. stavkom 1. Direktive 2008/9, ako se zahtjev za povrat u cijelosti ili djelomično odbije, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje, u smislu te direktive, a žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat, prema stavku 2. tog članka, podnositelj zahtjeva može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.
- 95 U tom je pogledu Sud 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 porezna 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 (presude od 14. lipnja 2017., *Compass Contract Service*, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 42. i navedena sudska praksa i od 2. srpnja 2020., *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 96 Međutim, kako je to i nezavisna odvjetnica u biti istaknula u točkama 100. i 101. svojeg mišljenja, prihvatiti to da, u okolnostima poput onih opisanih u točki 92. ove presude, jednostrano dobavljačevo poništenje računa nakon što je odluka o odbijanju prvog zahtjeva za povrat na temelju tog računa postala konačna, nakon čega je izdan zamjenski račun za iste kupnje, omogućava poreznom obvezniku da na temelju tog novog računa podnese novi zahtjev za povrat PDV-a za te iste kupnje u vezi s kasnijim razdobljem, omogućilo bi zaobilaženje kako prekluzivnog roka iz članka 15. stavka 1. Direktive 2008/9 za podnošenje zahtjeva za povrat tako i roka za žalbu protiv odluke o odbijanju, koji dotična država članica predviđa na temelju članka 23. stavka 2. te direktive, što bi lišilo te odredbe njihova korisnog učinka i povrijedilo pravnu sigurnost.
- 97 Osim toga, točno je da, s jedne strane, Direktiva o PDV-u omogućava ispravak odbitaka koji su prvotno provedeni ako su viši ili niži od onih koje je porezni obveznik imao pravo provesti, u skladu s odredbama njezine glave X. poglavlja 5. Članak 185. te direktive tako se osobito odnosi na slučajeve otkazanih kupnji, pri čemu je utvrđivanje detaljnih pravila za primjenu tog članka prepušteno državama članicama, u skladu s člankom 186. navedene direktive. Osim toga,

kao što to proizlazi iz njezina članka 219., ista direktiva predviđa mogućnost ispravka računa, osobito kada je pogrešan ili kada su neki obvezni podaci na njemu izostavljeni (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 32. i 34. i navedenu sudsku praksu). S druge strane, članak 13. Direktive 2008/9 dopušta ispravak zahtjeva za povrat ako se, nakon njegova podnošenja, dio poreznog odbitka uskladi na temelju članka 175. Direktive o PDV-u.

- 98 Međutim, valja utvrditi da okolnosti poput onih opisanih u točki 92. ove presude ni na koji način ne upućuju na to da je riječ o ispravku prava na povrat zbog kojeg je podnesen novi zahtjev za povrat, pa čak ni da je riječ o ispravku računa izdanih tijekom ranijeg razdoblja za povrat, s obzirom na to da u ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev nije pružio nijednu naznaku u tom smislu i da se treće postavljeno pitanje, suprotno tomu i kako je to već utvrđeno u točki 89. ove presude, temelji na pretpostavci da se pravo na povrat moglo ostvariti na temelju prvotnih računa.
- 99 U tim okolnostima sudska praksa Suda o ispravku odbitaka ili mogućem retroaktivnom učinku ispravljenih računa ne može oboriti utvrđenje iz točke 96. ove presude.
- 100 Slijedom toga, s obzirom na sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da članke 167. do 171. i članak 178. Direktive o PDV-u, kao i Direktivu 2008/9, treba tumačiti na način da jednostrano dobavljačevo poništenje računa – provedeno nakon što je država članica povrata donijela odluku kojom se odbija zahtjev za povrat PDV-a koji se temeljio na tom računu te iako je ta odluka već postala konačna, nakon čega je taj dobavljač tijekom kasnijeg razdoblja izdao novi račun za te iste isporuke, ne dovodeći pritom u pitanje njihovu valjanost – nema nikakva utjecaja na postojanje prava na povrat PDV-a koje je već ostvareno i na razdoblje za koje se ono mora ostvariti.

Troškovi

- 101 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 (peto vijeće) odlučuje:

- 1. Članke 167. do 171. i članak 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., kao i Direktivu Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, treba tumačiti na način da pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) za isporuku robe ne može ostvarivati porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, nego u drugoj državi članici, ako ne posjeduje račun koji se odnosi na kupnju dotične robe, u smislu Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45. Samo ako dokument sadržava nedostatke poput onih zbog kojih nacionalne porezne uprave nemaju podatke na kojima se nužno temelji zahtjev za povrat, moguće je smatrati da takav dokument nije „račun” u smislu Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45.**

2. Članke 167. do 171. i članak 178. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, kao i članak 14. stavak 1. točku (a) prvi slučaj Direktive 2008/9, treba tumačiti na način da im se protivi odbijanje zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na dano razdoblje za povrat samo zbog toga što je obveza obračuna PDV-a nastala tijekom ranijeg razdoblja za povrat, dok je račun za njega izdan tek tijekom tog danog razdoblja.
3. Članke 167. do 171. i članak 178. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, kao i Direktivu 2008/9, treba tumačiti na način da jednostrano dobavljačevo poništenje računa – provedeno nakon što je država članica povrata donijela odluku kojom se odbija zahtjev za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se temeljio na tom računu te iako je ta odluka već postala konačna, nakon čega je taj dobavljač tijekom kasnijeg razdoblja izdao novi račun za te iste isporuke, ne dovodeći pritom u pitanje njihovu valjanost – nema nikakva utjecaja na postojanje prava na povrat PDV-a koje je već ostvareno i na razdoblje za koje se ono mora ostvariti.

Potpisi