Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

13. ožujka 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Transakcija prodaje koju su porezna tijela prekvalificirala u prijenos poduzeća izvan područja primjene PDV-a – Nepostojanje ispravka računa u roku zastare – Nemogućnost povrata PDV-a plaćenog za navedenu transakciju – Načela djelotvornosti i porezne neutralnosti – Povrat poreza”

U predmetu C-640/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Înalta Curte de Casație şi Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), odlukom od 26. lipnja 2023., koju je Sud zaprimio 25. listopada 2023., u postupku

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

protiv

Greentech SA,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Kumin, predsjednik vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj), predsjednik prvog vijeća, i S. Gervasoni, sudac,

nezavisni odvjetnik: R. Norkus,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Greentech SA, D.-D. Dascălu i A. M. Iordache, *avocați*,

– za rumunjsku vladu, M. Chicu, E. Gane i A. Wellman, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

– za Europsku komisiju, M. Herold i T. Isacu de Groot, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV), pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja te članaka 2., 19., 168. i 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Glavna područna uprava za javne financije u Galațiju, – Okružna uprava za javne financije Vrancee, Rumunjska) i Direcției Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska), s jedne strane, i Greentech SA, s druge strane, o naknadnom obračunu PDV-a i povezanim troškovima čije je plaćanje naloženo Greentechu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]”

4 Člankom 19. te direktive određuje se:

„Države članice mogu smatrati da prijenos, bilo uz naknadu ili ne ili u vidu doprinosa društvu, ukupne imovine ili jednog njezinog dijela, ne čini isporuku robe i da se osobu kojoj je roba prenesena smatra sljednikom prenositelja.

Države članice mogu, u slučajevima kad primatelj ne podliježe u potpunosti porezu, poduzeti mjere potrebne za sprečavanje narušavanja tržišnog natjecanja. One također mogu donijeti sve mjere koje su potrebne za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza na temelju ovog članka.”

5 Članak 29. te direktive glasi kako slijedi:

„Članak 19. primjenjuje se na jednak način na isporuku usluga.”

6 U skladu s člankom 167. te direktive:

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

7 Člankom 168. Direktive o PDV-u određuje 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;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom roba ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu.”

8 U skladu s člankom 179. te direktive:

„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.”

9 U članku 203. navedene direktive predviđa se:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu.”

Rumunjsko pravo

Carinski zakonik

10 U skladu s člankom 3. točkom (a) Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003., u daljnjem tekstu: Porezni zakonik):

„Porezi i pristojbe uređeni ovim zakonikom temelje se na sljedećim načelima:

(a) neutralnost poreznih mjera u odnosu na različite kategorije ulagatelja i kapitala, kao i na oblike vlasništva, kojima se osiguravaju jednaki uvjeti za rumunjske i strane ulagatelje i kapital.”

11 U članku 126. stavku 1. Poreznog zakonika propisuje se:

„Za potrebe oporezivanja PDV-om, oporezive transakcije u Rumunjskoj su one koje ispunjavaju sljedeće kumulativne uvjete:

(a) transakcije koje u skladu s člancima 128. do 130. predstavljaju isporuku robe ili usluga, koje su relevantne za potrebe PDV-a te su obavljene uz naknadu ili transakcije koje su s njima izjednačene."

12 Člankom 128. stavkom 7. Poreznog zakonika određuje se:

„Prijenos ukupne imovine ili njezina dijela prilikom prijenosa imovine i/ili obveza, ovisno o slučaju, neovisno o tome je li takav prijenos izvršen kao rezultat prodaje ili kao rezultat transakcija kao što su podjela, spajanje ili ulaganje u stvarima u kapital društva, ne predstavlja isporuku robe ako je primatelj imovine porezni obveznik. Smatra se da je primatelj imovine sljednik prenositelja u pogledu ispravka prava na odbitak predviđenog zakonom."

13 Članak 145. stavak 2. Poreznog zakonika glasi kako slijedi:

„Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez u vezi s kupnjama ako se one koriste 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;

(c) transakcije koje su izuzete u skladu s člancima 143., 144. i 144.a;

(d) transakcije koje su izuzete u skladu s člankom 141. stavkom 2. točkom (a), podtočkama 1. do 5. i točkom (b), ako kupac ima poslovni nastan izvan [Europske z]ajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu iz Zajednice, kao i za transakcije koje se provode putem posrednika koji nastupaju u ime i za račun druge osobe, kad sudjeluju u obavljanju takvih transakcija;

(e) transakcije iz članka 128. stavka 7. i članka 129. stavka 7., ako je porez primijenjen na navedeni prijenos."

Zakonik o poreznom postupku

14 Člankom 84. Ordonanțe Guvernului 92/2003, privind Codul de procedură fiscală (Vladina uredba br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku, u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku) određuje se:

„1. Porezni obveznik može na vlastitu inicijativu u roku zastare prava na utvrđivanje poreznih obveza ispraviti porezne prijave.

2. Porezne prijave mogu se ispraviti kad porezni obveznik utvrdi pogreške u prvotnoj prijavi, podnošenjem ispravljene prijave.

3. U slučaju [PDV-a] ispravak pogrešaka u prijavama poreza provodi se u skladu s odredbama Poreznog zakonika. Materijalne pogreške u prijavi [PDV-a] ispravljaju se u skladu s postupkom odobrenim dekretom predsjednika Agenției Națională de Administrare Fiscală (Nacionalna agencija za poreznu upravu, ANAF).

4. Porezne prijave ne mogu se podnijeti niti ispraviti nakon uklanjanja pridržaja kasnijeg nadzora, osim u slučaju kad je ispravak nužan zbog ispunjenja ili neispunjenja zakonske pretpostavke koja nalaže ispravak porezne osnovice i/ili odgovarajućeg poreza.

5. ‚Pogreške' u smislu ovog članka znači pogreške u vezi s iznosom poreza, pristojbi i doprinosa, oporezive imovine i prihoda i drugih elemenata porezne osnovice.

6. Ako tijekom poreznog nadzora porezni obveznik podnese ili ispravi porezne prijave u vezi s razdobljima i porezima, pristojbama, doprinosima kao i drugim prihodima koji su predmet poreznog nadzora, porezno tijelo ne uzima ih u obzir."

15 Člankom 90. Poreznog zakonika predviđa se:

„1. Iznos poreznih obveza određuje se ovisno o naknadnom nadzoru.

2. Porezno rješenje izdano pod uvjetom naknadnog nadzora može se poništiti ili izmijeniti, na inicijativu poreznog tijela ili na zahtjev poreznog obveznika, na temelju utvrđenja nadležnog poreznog tijela.

3. Pridržaj naknadnog nadzora ukida se tek istekom roka zastare ili nakon poreznog nadzora provedenog unutar roka zastare.

4. Ako porezni obveznik ispravi porezne prijave u skladu s člankom 84. stavkom 4., pridržaj naknadnog nadzora stupa na snagu."

16 Člankom 91. Poreznog zakonika određuje se:

„1. Pravo poreznog tijela na utvrđivanje poreznih obveza zastarijeva u roku od pet godina, osim ako zakonom nije drukčije određeno.

2. Rok zastare prava iz stavka 1. počinje teći od 1. siječnja godine koja slijedi nakon godine u kojoj je nastala porezna tražbina u skladu s člankom 23., osim ako zakonom nije drukčije određeno.

3. Pravo na utvrđivanje poreznih obveza zastarijeva u roku od deset godina ako te obveze proizlaze iz počinjenja djela predviđenog kaznenim zakonom.

4. Rok iz stavka 3. počinje teći od dana počinjenja kaznenog djela koje je kao takvo kažnjivo pravomoćnom sudskom odlukom."

Glavni postupak i prethodno pitanje

17 Od 23. studenoga 2015. do 15. srpnja 2016. nad društvom Greentech proveden je porezni nadzor koji je doveo do izdavanja poreznog rješenja kojim mu se nalaže plaćanje dodatnih obveza u iznosu od 4 388 720 rumunjskih leua (RON) (oko 882 352 eura) na ime PDV-a i s njime povezanih

troškova. Nalaganje tih dodatnih obveza posljedica je prekvalifikacije rumunjske porezne uprave transakcije prodaje opreme koju je Greenfiber International SA (u daljnjem tekstu: Greenfiber) prodao Greentechu, a koja se prvotno smatrala isporukom robe koja podliježe PDV-u i društvu Greentech daje pravo na odbitak pretporeza prijenosom djelomične ukupne imovine između dvaju povezanih društava, transakcije koja ne podliježe PDV-u u skladu s člankom 128. stavkom 7. Poreznog zakonika.

18 Osim toga, od 28. svibnja do 17. studenoga 2015. proveden je porezni nadzor i nad Greenfiberom koji je doveo do izdavanja poreznog rješenja 26. studenoga 2015. U okviru tog nadzora ta je uprava smatrala da je porezni tretman koji su Greenfiber i Greentech primijenili na transakciju prijenosa robe, odnosno da transakcija podliježe PDV-u, bio točan i da je Greenfiber stoga pravilno prikupio i uplatio PDV u vezi s tom transakcijom u državni proračun.

19 Budući da je djelomično odbijena žalba koju je Greentech podnio protiv poreznog rješenja u pogledu dodatnih obveza na ime PDV-a koje su od njega zatražene, Greentech je podnio tužbu Curtei de Apel Ploiești (Žalbeni sud u Ploieștiju, Rumunjska).

20 Taj je sud 26. studenoga 2018. prihvatio tužbu društva Greentech time što je djelomično poništio odluku o odbijanju te žalbe (u daljnjem tekstu: presuda od 26. studenoga 2018.).

21 Osim toga, Curtea de Apel Ploiești (Žalbeni sud u Ploieștiju) 12. ožujka 2019. djelomično je poništila porezno rješenje i izvješće o poreznom nadzoru u vezi s nadzorom izvršenim u Greentechu.

22 Rumunjska porezna uprava podnijela je žalbu protiv presude od 26. studenoga 2018., kako je dopunjena presudom od 12. ožujka 2019., Înalta Curtei de Casație și Justiție (Visoki kasacijski sud, Rumunjska), sudu koji je uputio zahtjev.

23 Taj je sud 23. studenoga 2021. dopustio navedenu žalbu, djelomično ukinuo presudu od 26. studenoga 2018. i, ponovno odlučujući, djelomično prihvatio Greentechovu tužbu, na način da je poništio pobijane porezne upravne akte samo u pogledu naknadnih obračuna za 2009. godinu (u daljnjem tekstu: presuda od 23. studenoga 2021.). U preostalom dijelu Greentechova žalba odbijena je kao neosnovana, a iznos koji mu je prethodno dodijeljen na ime troškova smanjen je.

24 Greentech je podnio zahtjev za reviziju te presude Înalta Curtei de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) ističući da navedena presuda zanemaruje sudsku praksu Suda, osobito presude od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), i od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), na temelju koje pravo na odbitak PDV-a treba priznati i u slučajevima u kojima transakcije o kojima je riječ nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ako iz posebnih okolnosti slučaja proizlazi da bi naplata iznosa koji je na ime PDV-a platio onaj koji ga je bio dužan platiti, bila nemoguća ili iznimno teška, uz rizik da bi se inače povrijedila načela neutralnosti PDV-a i djelotvornosti.

25 Dana 31. siječnja 2023. Înalta Curte de Casație și Justiție (Visoki kasacijski sud) prihvatila je navedeni zahtjev za reviziju i djelomično ukinula presudu od 23. studenoga 2021. s obzirom na žalbeni razlog koji se odnosi na prekvalifikaciju transakcije koja se odnosi na prodaju opreme za prijenos robe. Taj je sud naložio ponovno odlučivanje o tom žalbenom razlogu te je saslušao stranke na raspravi održanoj 9. svibnja 2023.

26 Sud koji je uputio zahtjev ističe, među ostalim, da, s obzirom na to da je presudom od 26. studenoga 2018. potvrđeno da je porezni tretman koji su društva Greenfiber i Greentech predvidjela za predmetnu transakciju pravilan, ta društva nisu imala nikakav valjani razlog za ispravak računa kojim je utvrđena ta transakcija prije objave presude od 23. studenoga 2021. Osim toga, Greenfiber je mogao ispraviti taj račun tek nakon objave potonje presude. Međutim, na dan navedene presude pravo na ispravak navedenog računa već je bilo zastarjelo, s obzirom na to da je rok zastare istekao u svibnju 2021.

27 Taj sud smatra da se situacija koja se pred njim vodi može usporediti sa situacijom u predmetu u kojem je donesena presuda od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), s obzirom na to da, barem naizgled, postoji objektivna nemogućnost povrata PDV-a zbog toga što Greenfiber ne može ispraviti račun i obračun PDV-a nakon isteka roka zastare predviđenog u tom pogledu. Ta situacija se može usporediti i sa situacijom u predmetu u kojem je donesena presuda od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), jer je povrat PDV-a od izdavatelja računa očito nemoguć ili pretjerano otežan. Naime, s jedne strane, istekao je rok zastare u području oporezivanja, tako da Greenfiber ne može ispraviti račune, i, s druge strane, rumunjska porezna uprava potvrdila je, nakon poreznog nadzora provedenog nad Greenfiberom, da je potonje društvo pravilno obračunalo i platilo predmetni PDV.

28 Sud koji je uputio zahtjev također dvoji je li, s obzirom na tumačenje Direktive o PDV-u, relevantna činjenica da je rumunjska porezna uprava na dva potpuno različita načina tretirala istu trgovačku transakciju koja se odnosi na opremu čiji je prijenos doveo do naplate PDV-a, odnosno, s jedne strane, kao transakciju koja podliježe PDV-u za Greenfiber od kojega je oprema kupljena i za koju je Greentech platio PDV i, s druge strane, kao transakciju koja se ne oporezuje PDV-om za Greentech.

29 U tim je okolnostima Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se načelima neutralnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, koja su uređena člancima 2., 19. i 168. [Direktive o PDV-u] u vezi s [njezinim] člankom 203., odbijanje priznavanja prava na odbitak PDV-a plaćenog na transakciju prodaje, koju je porezno tijelo naknadno prekvalificiralo u transakciju prijenosa poduzeća koja nije obuhvaćena područjem primjene PDV-a, u slučaju u kojem je država već naplatila PDV, a povrat tog PDV-a se ne može ostvariti na temelju nacionalnog propisa?”

O prethodnom pitanju

30 Uvodno valja podsjetiti na to da je u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda uspostavljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će, po potrebi, preoblikovati pitanja koja su mu postavljena. Osim toga, Sud može uzeti u obzir pravila i načela prava Unije na koja se nacionalni sud nije pozvao u svojem pitanju (vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 2023., Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, t. 47. i navedenu sudsku praksu).

31 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se bitan element koji obilježava situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku temelji na činjenici da, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, Greentech sada nije u stvarnoj nemogućnosti dobiti povrat PDV-a koji mu je

prodavatelj, odnosno Greenfiber, neosnovano obračunao i uplatio u državni proračun. Međutim, u takvoj situaciji načelo koje treba osobito uzeti u obzir jest načelo djelotvornosti, a ne načelo pravne sigurnosti ili načelo zaštite legitimnih očekivanja.

32 Stoga, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, valja razumjeti da postavljenim pitanjem taj sud u biti pita treba li članke 168. i 203. Direktive o PDV-u te načela neutralnosti PDV-a i djelotvornosti tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji poreznom obvezniku ne omogućuju da dobije odbitak plaćenog ulaznog PDV-a na transakciju koju je nakon poreznog nadzora porezna uprava prekvalificirala u transakciju koja ne podliježe PDV-u iako je tom poreznom obvezniku nemoguće ili pretjerano otežano od prodavatelja dobiti povrat neosnovano plaćenog PDV-a.

33 U tom pogledu valja također napomenuti da je pravo na odbitak sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, načelno, ne može ograničiti (presude od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 42.). Svrha sustava odbitaka je u potpunosti osloboditi poreznog obveznika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Slijedom toga, zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih djelatnosti, bez obzira na njihov cilj ili rezultat, pod uvjetom da navedene djelatnosti načelno i same podliježu PDV-u (presude od 22. veljače 2001., Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, t. 24. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 43.).

34 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je transakciju koja je provedena između Greenfibera i Greentecha rumunjska porezna uprava, što se tiče drugog od tih poreznih obveznika, konačno kvalificirala kao transakciju koja ne podliježe PDV-u i da je Greenfiber spriječen ispraviti račun koji se odnosi na tu transakciju kao i obračun PDV-a nakon isteka roka zastare predviđenog za to.

35 U tom pogledu, u skladu sa sudskom praksom Suda, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj je porezni obveznik platio iznos PDV-a koji je neosnovano obračunan, u načelu je na izdavatelju računa da provede njegov ispravak, pri čemu su, s obzirom na to da se u Direktivi o PDV-u ne predviđa nijedna odredba o sravnjivanju neosnovano obračunanog PDV-a, u načelu države članice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano obračunan PDV (presuda od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 19. i navedena sudska praksa).

36 Naime, kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, na državama članicama je da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost ispravljanja svakog poreza koji je neosnovano obračunan kada izdavatelj računa dokaže svoju dobru vjeru (presuda od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 20. i navedena sudska praksa).

37 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da je nacionalni propis na temelju kojeg, s jedne strane, dobavljač koji je neosnovano platio PDV poreznim tijelima može zahtijevati njegov povrat i, s druge strane, kupac tih usluga može podnijeti građanskopravnu tužbu zbog stjecanja bez osnove protiv tog dobavljača, u skladu s načelima neutralnosti i djelotvornosti. Naime, takav sustav omogućuje primatelju isporuke, koji je snosio teret neosnovano obračunanog PDV-a, ostvarivanje povrata neosnovano plaćenih iznosa (presuda od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21,EU:C:2022:790, t. 21.).

38 Ako, kao u ovom slučaju, povrat PDV-a postane nemoguć ili pretjerano otežan, načelima neutralnosti PDV-a i djelotvornosti zahtijeva se da države članice moraju predvidjeti potrebne instrumente kako bi kupac usluga mogao zatražiti povrat neosnovano obračunanog i plaćenog PDV-a, osobito podnošenjem svojeg zahtjeva za povrat izravno protiv poreznog tijela (presuda od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 22. i navedena sudska praksa). Stoga, s obzirom na to da prodavatelj više ne može ispraviti račun koji se odnosi na predmetnu transakciju i da stjecatelj stoga ne može dobiti povrat PDV-a koji je neosnovano obračunan od prodavatelja, stjecatelj mora, u skladu s prethodno navedenom sudskom praksom, moći svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv porezne uprave.

39 Međutim, valja utvrditi da se, kao što to proizlazi iz točke 45. presude od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), takav zahtjev za povrat mora razlikovati od zahtjeva za odbitak PDV-a poput onog koji je predmet spora iz glavnog postupka.

40 Naime, svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti, a ostvarivanje prava na odbitak ograničeno je samo na dugovane poreze, tj. one koji se odnose na transakciju podvrgnutu PDV-u ili koji su plaćeni u mjeri u kojoj su bili dugovani (presuda od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, t. 36. i navedena sudska praksa). Slijedom toga, u slučaju nepostojanja transakcije podložne PDV-u, porezni obveznik ne može isticati pravo na odbitak PDV-a u vezi s tom transakcijom (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, t. 37.). To utvrđenje nije dovedeno u pitanje činjenicom da u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda.

41 Međutim, s obzirom na to da je transakcija o kojoj je riječ u glavnom postupku konačno kvalificirana kao transakcija koja ne podliježe PDV-u, PDV koji je Greentech platio izdavatelju računa, Greenfiberu, nije bio „dugovan” u smislu sudske prakse Suda.

42 S obzirom na prethodna razmatranja na prethodno pitanje valja odgovoriti da članke 168. i 203. Direktive o PDV-u te načela neutralnosti PDV-a i djelotvornosti treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji poreznom obvezniku ne omogućuju da dobije odbitak plaćenog ulaznog PDV-a na transakciju koju je nakon poreznog nadzora porezna uprava prekvalificirala u transakciju koja ne podliježe PDV-u iako je tom poreznom obvezniku nemoguće ili pretjerano otežano od prodavatelja dobiti povrat neosnovano plaćenog PDV-a. Međutim, ta načela zahtijevaju da u takvoj situaciji taj porezni obveznik može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno poreznoj upravi.

Troškovi

43 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 (šesto vijeće) odlučuje:

Članke 168. i 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost te načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i djelotvornosti

treba tumačiti na način da im se:

ne protivi nacionalni propis ili nacionalna upravna praksa koji poreznom obvezniku ne omogućuju da dobije odbitak plaćenog ulaznog PDV-a na transakciju koju je nakon poreznog nadzora porezna uprava prekvalificirala u transakciju koja ne podliježe PDV-u iako je tom poreznom obvezniku nemoguće ili pretjerano otežano od prodavatelja dobiti povrat neosnovano plaćenog PDV-a. Međutim, ta načela zahtijevaju da u takvoj situaciji taj porezni obveznik može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno poreznoj upravi.

Potpisi