Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

21. ožujka 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pružanje usluga vezanih uz rekreaciju i poboljšanje tjelesne kondicije – Prodaja propusnica za usluge čije pružanje dokazuju fiskalna blagajna i fiskalni računi – Porezna osnovica – Pogreška vezana uz poreznu stopu – Načelo porezne neutralnosti – Korigiranje poreznog dugovanja zbog izmjene porezne osnovice – Nacionalna praksa koja u slučaju nepostojanja računa ne omogućava ispravak iznosa PDV-a i povrat preplaćenog PDV-a – Nepostojanje rizika gubitka poreznih prihoda – Prigovor stjecanja bez osnove”

U predmetu C-606/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 23. lipnja 2022., koju je Sud zaprimio 20. rujna 2022., u postupku

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy**

protiv

**B. sp. z o.o**., prethodno B. sp.j.,

uz sudjelovanje:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: N. Wahl (izvjestitelj), u svojstvu predsjednika sedmog vijeća, J. Passer i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, B. Kołodziej i T. Wojciechowski,

* Jezik postupka: poljski

– za društvo B. sp. z o.o., R. Baraniewicz, T. Pabiański i J. Tokarski, *doradcy podatkowi*, te A. Zubik, *radca prawny*,

– za Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, P. Chrupek, *radca prawny*,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 16. studenoga 2023.,

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. i članka 73. 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 2006/112), u vezi s načelima porezne neutralnosti, proporcionalnosti i jednakog postupanja.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (voditelj Ispostave Porezne uprave u Bydgoszczu, Poljska) i društva B. sp.j., koje je nakon podnošenja tog zahtjeva postalo B. sp. z o.o., u vezi s odbijanjem porezne uprave da zbog nepostojanja računa utvrdi postojanje pretplaćenog poreza na dodanu vrijednost (PDV) u korist osobe B., a koji je vidljiv iz prijava ispravka PDV-a koje je podnijela ta osoba.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 U članku 1. stavku 2. Direktive 2006/112 određuje se:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

Zajednički sustav PDV-a primjenjuje se do i uključujući razinu maloprodaje.”

4 U skladu s člankom 73. te direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

5 Članak 78. navedene direktive predviđa:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV;

[…]”

6 U članku 220. stavku 1. iste direktive navodi se:

„Svaki porezni obveznik mora zajamčiti da, u sljedećim slučajevima, on sam ili njegov kupac ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, izdaje račun za:

(1) isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[…]”

7 Članak 226. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[…]

6. količinu i narav isporučene robe ili opseg i vrstu pruženih usluga;

7. datum na koji je obavljena [ili dovršena] isporuka robe ili […] usluga […], ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa[;]

[…]

8. porezna [osnovica] za svaki stupanj ili izuzeće, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uključeni u cijenu jedinice;

9. primijenjena stopa PDV-a;

10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje poseban [sustav] prema kojem je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen;

[…]”

8 U članku 226.b te direktive, dodanom Direktivom 2010/45 i primjenjivom od 1. siječnja 2013., određuje se:

„U vezi s pojednostavljenim računima izdanima sukladno članku 220.a i članku 221. stavcima 1. i 2., države članice zahtijevaju barem sljedeće podatke:

(a) datum izdavanja;

(b) identifikaciju poreznog obveznika koji isporučuje robu ili usluge;

(c) identifikaciju vrste isporučene robe ili usluga;

(d) iznos plativog PDV-a ili informacij[e] za njegovo izračunavanje;

(e) kada je izdani račun dokument ili poruka koji se smatraju računom sukladno članku 219., posebna i jasna uputa na taj prvotni račun i posebni podaci koji su izmijenjeni.

Države članice ne smiju zahtijevati druge podatke na računima osim onih koji su navedeni u člancima 226., 227. i 230.”

### *Poljsko pravo*

9 Članak 29. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, poz. 535.), u verziji koja je bila na snazi do 31. prosinca 2013. (Dz. U. br. 177, poz. 1054.), određivao je:

„4.a Ako je porezna osnovica manja u odnosu na onu koja je iskazana na izdanom računu, porezni obveznik može smanjiti poreznu osnovicu iskazanu na računu pod uvjetom da, prije isteka roka za podnošenje prijave PDV-a za oporezivo razdoblje u kojem je kupac robe ili usluge primio ispravak računa, posjeduje potvrdu da je navedeni kupac primio taj račun. Ako je kupac robe ili usluge primio potvrdu o primitku ispravljenog računa nakon isteka roka za podnošenje porezne prijave za određeno oporezivo razdoblje, porezni obveznik može uzeti u obzir ispravak računa za oporezivo razdoblje u kojem je od kupca primio potvrdu o primitku.

[…]

4.c Odredba stavka 4.a na odgovarajući način primjenjuje se u slučaju utvrđivanja pogreške u iznosu poreza iskazanog na računu i izdavanja ispravka računa u kojem je iskazan iznos poreza koji je veći od dugovanog iznosa.”

10 Taj zakon, u verziji koja je stupila na snagu 1. siječnja 2014. (Dz. U. iz 2016., poz. 710.), sadržava članak 29.a čiji stavci 13. i 14. glase kako slijedi:

„13. U [predviđenim] slučajevima […], smanjenje porezne osnovice koja je određena na računu s iskazanim porezom izvršava se pod uvjetom da porezni obveznik posjeduje potvrdu da je kupac robe ili usluge za koje je izdan račun primio ispravak računa, i to prije isteka roka za podnošenje prijave PDV-a za oporezivo razdoblje u kojem je kupac robe ili usluge primio taj ispravak računa. Ako je kupac robe ili usluge primio potvrdu o primitku ispravka računa nakon isteka roka za

podnošenje porezne prijave za određeno oporezivo razdoblje, porezni obveznik može uzeti u obzir ispravak računa za oporezivo razdoblje u kojem je od kupca primio potvrdu o primitku.

14. Odredba stavka 13. na odgovarajući način primjenjuje se u slučaju utvrđivanja pogreške u iznosu poreza iskazanog na računu i izdavanja ispravka računa na kojem je iskazan iznos poreza koji je veći od dugovanog iznosa.”

11 Članak 3. Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących (Odluka ministra financija o fiskalnim blagajnama) od 14. ožujka 2013. (Dz. U., poz. 363.) predviđa:

„[…]

5. Ako u evidenciji postoji očita pogreška, porezni obveznik je mora bez odgode ispraviti te u zasebnoj evidenciji navesti:

1) pogrešno evidentiranu prodaju (bruto vrijednost prodaje i iznos dugovanog poreza);

2) kratki opis razloga i okolnosti počinjenja te pogreške, pri čemu prilaže originalni fiskalni račun kojim se potvrđuje prodaja prilikom koje je došlo do očite pogreške.

6. U slučaju iz stavka 5., porezni obveznik će evidentirati prodaju i njezin točan iznos putem fiskalne blagajne.”

## Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Osoba B. obavlja djelatnost pružanja usluga vezanih uz rekreaciju i poboljšanje tjelesne kondicije, odnosno prodaju propusnica koje omogućuju pristup prostorijama sportskog kluba i slobodno korištenje opreme koja se ondje nalazi. Ona je 2006. godine u skladu s novom poljskom poreznom doktrinom u tom području odlučila primijeniti na te usluge sniženu stopu PDV-a (8 % umjesto 23 %).

13 Dana 27. siječnja 2016. osoba B. stoga je podnijela prijave ispravka PDV-a za siječanj, veljaču, ožujak, lipanj, srpanj, kolovoz, rujan, listopad i prosinac 2012., te za siječanj, veljaču, studeni i prosinac 2013. i siječanj, veljaču, travanj i svibanj 2014.

14 Odlukom od 22. lipnja 2017. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (načelnik Drugog poreznog ureda u T., Poljska) odbio je utvrditi postojanje preplaćenog PDV-a u korist osobe B. za prethodno spomenuta porezna razdoblja, navodeći među ostalim da, sve dok isprava koja potvrđuje provođenje oporezive transakcije nije ispravljena u skladu sa Zakonom o porezu na robu i usluge, porezni obveznik nije imao pravo ispraviti svoje evidencije i prijave.

15 Odlukom od 24. studenoga 2017. voditelj Ispostave Porezne uprave u Bydgoszczu potvrdio je tu odluku naglašavajući da ne postoje pravne odredbe koje bi uređivale mogućnost ispravka porezne osnovice i dugovanog poreza iskazanog na prijavi PDV-a za oporeziva razdoblja na koja se odnosi zahtjev za utvrđivanje preplaćenog PDV-a u slučaju prodaje ulaznica ili propusnica koje omogućuju korištenje konkretne opreme, a što nije registrirano putem računâ. Naime, naveo je da osoba B. nije mogla izdati ispravljene račune zbog toga što prilikom tih prodaja nisu ni bili

izdani računi. Stoga je zaključio da osoba B. mora vratiti u poljski Državni proračun, nakon primjene sustava odbitka, cjelokupni iznos naplaćen od krajnjih potrošača po osnovi dugovanog poreza.

16 Nakon što je osoba B. podnijela tužbu protiv potonje odluke, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu) poništio ju je presudom od 7. ožujka 2018., smatrajući posebno da članak 3. stavci 3. do 6. Odluke ministra financija o fiskalnim blagajnama ne pokrivaju sve događaje koji mogu predstavljati razlog za ispravak, tako da je on bio moguć i u drugim slučajevima. Stoga je smatrao da porezni obveznik ima pravo ispraviti iznos dugovanog poreza za prodaje čiju istinitost dokazuju fiskalni računi. Naveo je da nepostojanje originalnog fiskalnog računa izdanog kupcu ne predstavlja prepreku u tom smislu, s obzirom na to da fiskalna blagajna omogućuje višestruko očitavanje podataka koji su na njoj registrirani. Stoga je smatrao da je provjera memorije te fiskalne blagajne pouzdan način za pribavljanje dokaza o transakciji koju treba ispraviti zbog pogreške koju je počinio porezni obveznik.

17 Voditelj Ispostave Porezne uprave u Bydgoszczu žalio se u kasacijskom postupku protiv presude Wojewódzkog Sąda Administracyjnog w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu) pred Naczelnim Sądom Administracyjnim (Visoki upravni sud, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev.

18 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 1. stavak 2. i članak 73. [Direktive 2006/112] te načela neutralnosti, proporcionalnosti i jednakog postupanja tumačiti na način da im se protivi praksa nacionalnih poreznih tijela time što ne dopušta da se zbog nepostojanja pravne osnove u nacionalnom pravu i nepostojanja stjecanja bez osnove ispravi iznos porezne osnovice i dugovanog poreza u slučaju kad je prodaja robe i usluga potrošačima po precijenjenoj stopi PDV-a registrirana putem fiskalne blagajne i potvrđena fiskalnim računima, a ne računima s PDV-om, pri čemu taj ispravak ne utječe na cijenu(bruto vrijednost prodaje)?”

## O prethodnom pitanju

19 Uvodno treba podsjetiti na to da je – u okviru postupka suradnje između nacionalnih sudova i Suda, koji je uspostavljen člankom 267. UFEU-a – na Sudu da nacionalnom sudu dâ koristan odgovor koji će mu omogućiti rješavanje spora koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud po potrebi treba preformulirati pitanje koje mu je upućeno (vidjeti u tom smislu presudu od 27. ožujka 2014., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

20 Sud stoga može iz svih informacija koje mu je dostavio nacionalni sud, a posebno iz obrazloženja odluke kojom se upućuje zahtjev, izvući pravila i načela prava Unije koji zahtijevaju tumačenje, imajući u vidu predmet spora iz glavnog postupka (presuda od 27. ožujka 2014., Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 26. i navedena sudska praksa).

21 U konkretnom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev vidljivo je da je sud koji je uputio taj zahtjev pravilno navodi članak 78. točku (a) Direktive 2006/112 kao dio pravnog okvira koji se primjenjuje na spor iz glavnog postupka, zato što se u toj odredbi preciziraju elementi koje mora sadržavati porezna osnovica iz članka 73. te direktive, a koje sud koji je uputio zahtjev spominje u svojem pitanju.

22 To pitanje stoga valja shvatiti tako da se njime u bitnome želi znati treba li članak 1. stavak 2. i članak 73. te direktive u vezi s njezinim člankom 78. točkom (a), s gledišta načela porezne neutralnosti, proporcionalnosti i jednakog postupanja, tumačiti na način da im se protivi praksa poreznog tijela države članice prema kojoj je zabranjeno provesti ispravak dugovanog PDV-a putem porezne prijave u slučaju kad su isporuke robe i usluga izvršene uz primjenu previsoke stope PDV-a, zato što za te transakcije nisu izdani računi, nego su izdane potvrde fiskalne blagajne.

23 U tom smislu valja naglasiti da zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost kada je riječ o oporezivanju svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o tome koji su njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti načelno i same podliježu obvezi plaćanja PDV-a (presuda od 21. listopada 2021., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 36. i navedena sudska praksa).

24 Iz toga slijedi da bi porezno tijelo države članice nerazmjerno ugrozilo načelo neutralnosti PDV-a ako bi stavilo na teret obveznika PDV za koji on ima pravo tražiti povrat, dok je cilj zajedničkog sustava PDV-a da se poduzetnik u cijelosti rastereti PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti (presuda od 21. listopada 2021., CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, t. 55.).

25 Stoga je prije svega potrebno utvrditi ima li porezni obveznik pravo potraživati povrat ako je na provedene transakcije koje podliježu obvezi plaćanja PDV-a – što je pak bilo u skladu sa smjernicama koje je prvotno dalo porezno tijelo dotične države članice – greškom zaračunao standardnu stopu PDV-a, konkretno stopu od 23 %, iako je pravilna bila snižena stopa od 8 %.

26 Naime, budući da u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, na koje se podsjeća u točkama 23. i 24. ove presude, cilj sustava PDV-a jest da porezni teret snosi samo krajnji potrošač (presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34. i navedena sudska praksa), treba smatrati da je u cijenu dogovorenu između tog potrošača i isporučitelja robe ili pružatelja usluga uključen i PDV koji se primjenjivao na te transakcije, neovisno o tome je li za njih bio izdan račun (vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, t. 34.).

27 To tumačenje proizlazi iz odredbe članka 78. točke (a) Direktive 2006/112, u kojoj se navodi da sam PDV nije uključen u poreznu osnovicu, što ima za posljedicu to da je PDV uvijek automatski uključen u dogovorenu cijenu, čak i u slučaju kad je porezni obveznik pogrešno odredio primjenjivu stopu.

28 Međutim, iz sudske prakse proizlazi da to utvrđenje ne znači nužno da porezni obveznik nema pravo od porezne uprave dotične države članice tražiti povrat cijelog ili dijela preplaćenog iznosa PDV-a koji je on pogrešno prikupio od krajnjih korisnika i uplatio toj upravi. To posebno vrijedi ako je taj porezni obveznik u slučaju primjene pogrešne stope PDV-a pretrpio štetu zbog smanjenja prodaje (vidjeti u tom smislu presudu od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 42. i navedenu sudsku praksu). Drugim riječima, nepostojanje financijskog gubitka ili štete nije nužno posljedica cjelokupnog prevaljivanja PDV-a na krajnjeg potrošača, zato što čak i u tom slučaju gospodarski subjekt može trpjeti gubitak zbog smanjenja prodaje (presuda od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 56.).

29 Nadalje, budući da je postojanje prava poreznog obveznika na povrat cijelog ili jednog dijela predmetnog preplaćenog iznosa PDV-a načelno dokazano, treba ispitati može li porezna uprava dotične države članice uvjetovati ostvarivanje tog prava prethodnim ispravkom računa koji

sadržavaju pogrešnu stopu PDV-a, što bi rezultiralo sustavnim odbijanjem povrata u slučajevima kad za poslovne transakcije poreznog obveznika, s obzirom na njihovu prirodu i iznos, nije izdan račun, pa samim time ni ne može biti ispravljen, već je izdana potvrda fiskalne blagajne.

30 U tom smislu valja precizirati da Direktiva 2006/112 ne uređuje pitanje ispravka poreznih prijava obveznika u slučaju primjene pogrešne stope PDV-a. Države članice stoga moraju u svojim nacionalnim sustavima predvidjeti mogućnost ispravka neosnovano zaračunatog poreza, poštujući pritom načela djelotvornosti i istovjetnosti.

31 Međutim, time što onemogućuje taj ispravak u slučaju kad gospodarska djelatnost poreznog obveznika ne podrazumijeva izdavanje računa, već izdavanje obične potvrde fiskalne blagajne – bez uzimanja u obzir mogućnosti da se provede detaljni i vjerodostojni ispravak prijava PDV-a za predmetne transakcije među ostalim preko podataka sadržanih u memoriji te fiskalne blagajne – praksom poput one koju primjenjuje porezna uprava dotične države članice krši se načelo djelotvornosti.

32 Kada je riječ o načelu jednakog postupanja, iz sudske prakse Suda proizlazi da, dok je kršenje načela porezne neutralnosti – koje je u području PDV-a odraz načela jednakog postupanja – moguće zamisliti samo između konkurentskih gospodarskih subjekata, za kršenje općeg načela jednakog postupanja u poreznom području mogu biti karakteristične druge vrste diskriminacije koje utječu na gospodarske subjekte koji nisu nužno konkurenti, ali se u nekim aspektima ipak nalaze u sličnoj situaciji (presuda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, t. 24. i navedena sudska praksa).

33 U konkretnom slučaju dovoljno je istaknuti da se porezni obveznik, time što je oslanjajući se na tumačenje koje je prvotno zastupala porezna uprava dotične države članice primijenio stopu PDV-a od 23 %, nužno našao u nepovoljnijem položaju u odnosu na svoje izravne konkurente koji su primjenjivali sniženu stopu PDV-a od 8 %, bilo zbog toga što se ta stopa dijelom ili u cijelosti odrazila na njegove cijene, što je posljedično utjecalo na njegovu kompetitivnost u odnosu na cijene dotičnih konkurenata, a samim time moguće i na njegovu prodaju, ili zbog smanjenja svoje profitne marže radi održavanja konkurentnih cijena. Praksa porezne uprave države članice poput one koju je opisao sud koji je uputio zahtjev stoga je također u suprotnosti s načelom porezne neutralnosti.

34 Konačno, iz sudske prakse Suda proizlazi da pravo Unije omogućuje da se u okviru nacionalnog pravnog sustava odbije povrat neosnovano naplaćenih poreza ako to dovodi do toga da korisnici stječu korist bez osnove (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2009., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, t. 48.).

35 Dakle, zaštita prava koja u tom području jamči pravni sustav Unije ne zahtijeva da treba izvršiti povrat poreza, carina i davanja naplaćenih protivno pravu Unije ako se utvrdi da ih je osoba kojoj je naloženo njihovo plaćanje stvarno prenijela na druge subjekte (presuda od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 25. i navedena sudska praksa).

36 U okolnostima nepostojanja propisa koji bi uređivao zahtjeve za povrat poreza na razini Unije, na svakoj je državi članici da u svojem nacionalnom pravnom sustavu utvrdi pod kojim je uvjetima moguće podnošenje tih zahtjeva, ali pod pretpostavkom da pritom poštuju načela istovjetnosti i djelotvornosti (presuda od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 26. i navedena sudska praksa).

37 Dakle, država članica može odbiti vratiti višak nezakonito zaračunatog PDV-a uz obrazloženje da bi takav povrat doveo do stjecanja bez osnove u korist poreznog obveznika, ali samo pod uvjetom da je u potpunosti neutralizirano financijsko opterećenje koje je neosnovano naplaćeni porez predstavljao za poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 28.), a na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi je li to tako.

38 Naime, Sud je u tom smislu precizirao da su postojanje i razmjer stjecanja bez osnove, koje je porezni obveznik ostvario zbog povrata poreza koji je s gledišta prava Unije bio neosnovano naplaćen, činjenična pitanja koja su u nadležnosti nacionalnog suda, pri čemu potonji sud slobodno ocjenjuje podnesene dokaze nakon provođenja ekonomske analize u kojoj se uzimaju u obzir sve relevantne okolnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

39 Slijedom navedenih razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 2. i članak 73. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 78. točkom (a) treba tumačiti na način da im se, s gledišta načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i jednakog postupanja, protivi praksa poreznog tijela države članice prema kojoj je zabranjeno provesti ispravak dugovanog PDV-a putem porezne prijave u slučaju kad su isporuke robe i usluga izvršene uz primjenu previsoke stope PDV-a, zato što za te transakcije nisu izdani računi, nego su izdane potvrde fiskalne blagajne. Čak i u tim okolnostima, porezni obveznik koji je pogrešno primijenio previsoku stopu PDV-a ima pravo podnijeti zahtjev za povrat poreznom tijelu dotične države članice, pri čemu se to tijelo može pozvati na stjecanje bez osnove od strane tog obveznika samo ako nakon provođenja ekonomske analize u kojoj se uzimaju u obzir sve relevantne okolnosti dokaže da je financijsko opterećenje koje je neosnovano naplaćeni porez predstavljao za navedenog poreznog obveznika bilo u potpunosti neutralizirano.

## Troškovi

40 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

**Članak 1. stavak 2. i članak 73. 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., u vezi s njezinim člankom 78. točkom (a)**

**treba tumačiti na način da im se:**

**s gledišta načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i jednakog postupanja, protivi praksa poreznog tijela države članice prema kojoj je zabranjeno provesti ispravak dugovanog poreza na dodanu vrijednost (PDV) putem porezne prijave u slučaju kad su isporuke robe i usluga izvršene uz primjenu previsoke stope PDV-a, zato što za te transakcije nisu izdani računi, nego su izdane potvrde fiskalne blagajne. Čak i u tim okolnostima, porezni obveznik koji je pogrešno primijenio previsoku stopu PDV-a ima pravo podnijeti zahtjev za povrat poreznom tijelu dotične države članice, pri čemu se to tijelo može pozvati na stjecanje bez osnove od strane tog obveznika samo ako nakon provođenja ekonomske analize u kojoj se**

**uzimaju u obzir sve relevantne okolnosti dokaže da je financijsko opterećenje koje je neosnovano naplaćeni porez predstavljao za navedenog poreznog obveznika bilo u potpunosti neutralizirano.**

Potpisi