Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

21. listopada 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Pravila za povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata – Direktiva 2008/9/EZ – Članak 20. stavak 1. – Zahtjev za dodatne informacije države članice povrata – Informacije na koje se može odnositi zahtjev za dodatne informacije – Odstupanje između iznosa navedenog na zahtjevu za povrat i iznosa iskazanog na dostavljenim računima – Načelo dobre uprave – Načelo neutralnosti PDV-a – Prekluzivni rok – Posljedice za ispravak pogreške poreznog obveznika”

U predmetu C-396/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Kúria (Vrhovni sud, Mađarska), odlukom od 2. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 30. srpnja 2020., u postupku

CHEP Equipment Pooling NV

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: A. Prechal, predsjednica drugog vijeća, u svojstvu predsjednika trećeg vijeća, J. Passer, F. Biltgen, L. S. Rossi i N. Wahl (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za CHEP Equipment Pooling NV, Sz. Vámosi-Nagy, *ügyvéd*,

– za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i R. Kissné Berta, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i Zs. Teleki, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: mađarski

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 članka 20. stavka 1. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih Direktivom 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 CHEP Equipment Poolinga NV i Nemzetija Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska) u vezi s njegovom odlukom da samo djelomično prihvati zahtjev za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2008/9

3 Uvodne izjave 1. i 2. Direktive 2008/9 glase:

„(1) Značajni problemi pojavili su se za upravna tijela država članica i za poduzeća prilikom primjene propisa određenih Direktivom Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države [(SL 1979., L 331, str. 11.)].

(2) Postupci utvrđeni u toj direktivi trebaju se izmijeniti s obzirom na rok unutar kojeg poduzeća treba obavijestiti o odlukama vezano uz povrat. Istodobno je potrebno odrediti da i poduzeća trebaju dati svoje odgovore u određenim rokovima. Osim toga, postupak treba pojednostavniti i modernizirati omogućavanjem uporabe modernih tehnologija.”

4 U skladu s člankom 2. Direktive 2008/9:

„Za potrebe ove direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1. ‚porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata’ znači porezni obveznik u okviru značenja članka 9. stavka 1. 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.)], koji nema poslovni nastan u državi članici povrata već je nastanjen na području druge države članice;

2. ‚država članica povrata' znači država članica u kojoj je PDV naplaćen poreznom obvezniku koji nema nastan u državi članici povrata za robu i usluge koje mu je isporučio drugi porezni obveznik u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu;

[…]

4. ‚zahtjev za povrat' znači zahtjev za povrat PDV-a naplaćenog u državi članici povrata poreznom obvezniku koji nema nastan u državi članici povrata za robu i usluge koje mu je isporučio drugi porezni obveznik u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu;

[…]"

5 Člankom 5. Direktive 2008/9 propisuje 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 ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

(a) transakcije navedene u članku 169. stavcima (a) i (b) Direktive 2006/112/EZ;

(b) transakcije osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima 194. do 197. i člankom 199. Direktive 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata.

Ne dovodeći u pitanje članak 6., za potrebe ove direktive pravo na ulaz povrata poreza određuje se prema Direktivi 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata."

6 Člankom 7. Direktive 2008/9 propisuje se sljedeće:

„Kako bi dobio povrat PDV-a u državi članici povrata, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata naslovljava svoj elektronički zahtjev za povrat na tu državu članicu i podnosi ga državi članici u kojoj je nastanjen putem elektroničkog portala koji je postavila ta država članica."

7 Članak 8. stavak 2. točka (e) navedene direktive glasi:

„[…] na svakom se zahtjevu za povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun ili uvozni dokument, navode sljedeći podaci:

[…]

(e) oporezivi iznos i iznos PDV-a izražen u valuti države članice povrata;

[…]"

8 U skladu s člankom 15. navedene direktive:

„1. 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.

2. Država članica nastana šalje podnositelju zahtjeva elektroničku potvrdu o primitku bez odgode.”

9 Člankom 18. iste direktive propisuje se:

„1. Država članica nastana ne prosljeđuje zahtjev državi članici povrata kada se tijekom razdoblja za povrat na podnositelja zahtjeva primjenjuje bilo koja od sljedećih okolnosti u državi članici nastana:

(a) nije porezni obveznik PDV-a;

(b) obavlja samo isporuku robe ili usluga za koje vrijedi izuzeće bez prava odbitka PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi u skladu s člancima 132., 135., 136., 371., člancima 374. do 377., člankom 378. stavkom 2. točkom (a), člankom 379. stavkom 2. ili člancima 380. do 390. Direktive 2006/112/EZ ili odredbama kojima se predviđaju jednaka izuzeća sadržanima u Aktu o pristupanju iz 2005.;

(c) potpada u izuzeće za male poduzetnike predviđeno člancima 284., 285., 286. i 287. Direktive 2006/112/EZ;

(d) obuhvaćen je programom paušalnog oporezivanja za poljoprivrednike propisane člancima 296. do 305. Direktive 2006/112/EZ.

2. Država članica nastana obavještava podnositelja zahtjeva elektroničkim putem o odluci koju je donijela prema stavku 1.”

10 Člankom 19. Direktive 2008/9 predviđa se:

„1. Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva bez odgode, elektroničkim putem, o datumu kad je zaprimila zahtjev.

2. Država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od četiri mjeseca od kada ga je zaprimila od te države članice.”

11 Članak 20. stavak 1. te direktive glasi:

„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 elektroničkim putem zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana unutar četveromjesečnog razdoblja navedenog u članku 19. stavku 2. Kada se dodatne informacije zahtijevaju od nekoga drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se prosljeđuje elektroničkim putem samo ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva.

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

Informacije zatražene u skladu s ovim stavkom mogu uključivati podnošenje originala ili kopije odgovarajućeg računa ili uvoznog dokumenta kada država članica povrata ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva. U tom se slučaju pragovi navedeni u članku 10. ne primjenjuju.”

Direktiva 2006/112

12 Na temelju članka 1. stavka 2. Direktive 2006/112:

„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."

13 Člankom 171. stavkom 1. te direktive predviđa se:

„PDV se 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]."

Mađarsko pravo

14 Člankom 249. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, *Magyar Közlöny* 2007/155. (XI. 16.), u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa se da se povrat PDV-a poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan na mađarskom državnom području izvršava na temelju pisanog zahtjeva. U skladu s člankom 251/E tog zakona, porezno tijelo donosi odluku u roku od četiri mjeseca.

15 U skladu s člankom 251/F navedenog zakona porezno tijelo može pisanim putem zatražiti dodatne informacije od poreznog obveznika koji nema poslovni nastan na mađarskom državnom području i, osobito, od njega zahtijevati izvornik ili odgovarajuću ovjerenu presliku računa ako postoje opravdane sumnje u pogledu pravne osnove povrata ili iznosa PDV-a koji treba vratiti.

16 Na temelju članka 127. stavka 1. točke (a) istog zakona, porezni obveznik mora imati račun izdan na svoje ime kojim se potvrđuje da je transakcija izvršena.

17 U članku 120. Zakona o PDV-u navedeno je:

„U mjeri u kojoj porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu, upotrebljava ili na drugi način iskorištava proizvode ili usluge kako bi obavio oporezivu isporuku robe ili usluga, ima pravo odbiti od poreza koji duguje:

(a) porez koji mu je prenio drugi porezni obveznik, što uključuje osobe ili organizacije koje su obveznici pojednostavljenog poreza na dobit, u pogledu stjecanja robe ili primanja usluga.

[…]"

18 Na temelju članka 4. stavka 2. točke (e) belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általánosforgalmiadó-visszatérítettési jognak, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadottértékadó-visszatérítettési jognak érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről

szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (Uredba ministra financija 32/2009 (XII. 21.) o određenim odredbama koje se odnose na ostvarivanje prava na povrat poreza na dodanu vrijednost u Republici Mađarskoj poreznih obveznika koji nemaju poslovni nastan na državnom području i prava na povrat poreza na dodanu vrijednost koja u drugim državama članicama Europske zajednice imaju porezni obveznici s poslovnim nastanom u Mađarskoj (*Magyar Közlöny* 2009/188.), u zahtjevu za povrat poreza poreznog obveznika koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici moraju biti navedeni porezna osnovica i iznos PDV-a za svaki podneseni račun.

Glavni postupak i prethodno pitanje

19 CHEP Equipment Pooling, društvo osnovano u skladu s belgijskim pravom koje je obveznik plaćanja PDV-a, obavlja svoju djelatnost u sektoru logistike te je specijalizirano za prodaju paleta. Nakon što je u Mađarskoj kupilo palete koje je zatim dalo u zakup svojim društvima kćerima u različitim državama članicama, to je društvo, kao porezni obveznik PDV-a u Belgiji, 28. rujna 2017. mađarskim tijelima podnijelo zahtjev za povrat plaćenog ulaznog PDV-a, koji se odnosio na robu i usluge stečene između 1. siječnja i 31. prosinca 2016.

20 To je društvo navedenom zahtjevu priložilo, s jedne strane, dokument o PDV-u koji je sadržavao osam stupaca naslovljenih: „broj računa”, „datum računa”, „izdavatelj računa”, „porezna osnovica”, „porez”, „porez koji se može odbiti”, „naziv”, „šifre” kao i, s druge strane, račune navedene u tom dokumentu.

21 Prvostupanjsko porezno tijelo je 2. studenoga 2017. – nakon što je utvrdilo da su u dokumentu mjestimično navedeni računi u vezi s kojima je PDV već bio vraćen i nakon što je, osim toga, primijetilo odstupanja između iznosa PDV-a navedenih u tom dokumentu i onih iskazanih na priloženim računima, pri čemu je fakturirani iznos u određenim slučajevima bio niži od onog navedenog u tom dokumentu, a u određenim slučajevima viši – od tužitelja iz glavnog postupka zatražilo da mu dostavi dodatne informacije, odnosno dokumente i izjave u vezi s okolnostima u kojima su izvršene gospodarske transakcije povezane sa 143 računa.

22 Tužitelj iz glavnog postupka dostavio je prvostupanjskom poreznom tijelu narudžbenice za palete koje je izdao prijevozniku, kupoprodajni ugovor sklopljen s tim prijevoznikom, ugovor o zakupu paleta koji je sklopio s društvom CHEP Magyarország, račune izdane potonjem društvu za zakup paleta, račune koje je to društvo izdalo svojim klijentima i popis mjesta na kojima su se palete stvarno nalazile.

23 Nakon razmatranja dodatnih dokumenata koje je dostavio tužitelj iz glavnog postupka, prvostupanjsko porezno tijelo je odlukom od 29. studenoga 2017. prihvatilo zahtjev za povrat PDV-a u visini iznosa od 254 636 343 mađarskih forinti (HUF) (što je tada odgovaralo oko 826 715 eura). S druge strane, tužitelj iz glavnog postupka trebao je snositi iznos od 92 803 004 mađarskih forinti (što je tada odgovaralo oko 301 300 eura). To je tijelo utvrdilo da postoje tri kategorije zahtjeva. Naime, kao prvo, odbilo je zahtjeve koji su već bili predmet povrata. Kao drugo, kad je riječ o zahtjevima u kojima je navedeni iznos PDV-a bio veći od onog iskazanog na odgovarajućem računu, porezno je tijelo vratilo iznos samo do visine iznosa iskazanog na računu. Kao treće, kad je riječ o zahtjevima u kojima je navedeni iznos PDV-a bio manji od onog iskazanog na odgovarajućem računu, porezno je tijelo vratilo samo iznos naveden u zahtjevu za povrat.

24 Žalbom podnesenom protiv te odluke tužitelj iz glavnog postupka istaknuo je, kad je riječ o trećoj kategoriji zahtjeva, da mu iznos PDV-a iskazan na računima teoretski daje pravo na povrat PDV-a veći od onog koji je on sam zahtijevao u dokumentu.

25 Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave potvrdio je odluku prvostupanjskog poreznog tijela. Objasnio je da tužitelj iz glavnog postupka ne može ispraviti pogrešku u pogledu iznosa svojeg prvotnog zahtjeva za povrat a da taj ispravak ne čini novi zahtjev. Tužitelj iz glavnog postupka je pak bio prekludiran podnijeti takav zahtjev jer je rok za takvu radnju istekao 30. rujna 2017., odnosno, u ovom slučaju, dva dana nakon podnošenja njegova prvotnog zahtjeva. Dodao je da prvostupanjsko porezno tijelo nije bilo obvezno zatražiti od njega dodatne informacije s obzirom na to da su se činjenice glavnog predmeta mogle jednostavno utvrditi.

26 Tužitelj iz glavnog postupka podnio je tužbu Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságu (Upravni i radni sud u Budimpešti, Mađarska; u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud).

27 Taj je prvostupanjski sud odbio tužbu. Naveo je da pravo na povrat, pokretanje postupka i pokretanje postupka za utvrđivanje iznosa PDV-a na koji se odnosi navedeni povrat ovise o samom poreznom obvezniku i da bi prihvaćanje tužbe poput one koju je podnio tužitelj iz glavnog postupka lišilo mehanizam zahtjeva za povrat njegova smisla s obzirom na to da bi bilo dovoljno da porezni obveznik priloži račune na kojima se temelji pravo na povrat, a porezno tijelo bi, osim u slučaju proporcionalnog odbitka, u svakom slučaju moralo naložiti povrat najvećeg iznosa PDV-a, koji odgovara računima. Navedeni prvostupanjski sud je dodao da je navedena uprava bila dužna koristiti se pravom da traži dodatne informacije samo ako su joj te informacije bile potrebne za donošenje utemeljene odluke odnosno ako su joj nedostajale bitne informacije, što u ovom predmetu nije bio slučaj.

28 Tužitelj iz glavnog postupka podnio je žalbu sudu koji je uputio zahtjev, Kúriji (Vrhovni sud, Mađarska), ističući, među ostalim, da je prvostupanjski sud povrijedio načelo neutralnosti PDV-a iz članka 1. stavka 2. Direktive 2006/112.

29 Sud koji je uputio zahtjev smatra, navodeći, s jedne strane, da ne postoji ograničenje u pogledu broja zahtjeva za povrat koji se mogu podnijeti u prekluzivnom roku i da podnositelji zahtjeva mogu ispraviti svoje moguće prethodne pogreške podnošenjem novih zahtjeva te ističući, s druge strane, važnost u tom pogledu zahtjeva koji je podnesen netom prije isteka prekluzivnog roka, da je ključno utvrditi može li porezna uprava donijeti obrazloženu odluku o zahtjevu poreznog obveznika ako nisu pojašnjena odstupanja između iznosa PDV-a navedenih u tom zahtjevu i onih iskazanih na računima priloženima u potporu tom zahtjevu.

30 On ističe sličnost između odredaba prava Unije i primjenjivih odredbi nacionalnog prava jer i članak 8. stavak 2. točka (e) Direktive 2008/9 i članak 4. stavak 2. točka (e) Uredbe 32/2009 navedene u točki 18. ove presude nalažu da u svakom zahtjevu mora obvezno biti naveden iznos PDV-a. Usto, u skladu s člankom 20. stavkom 1. te direktive i člankom 251/F stavkom 3. Zakona o PDV-u, odluka o povratu može se donijeti samo ako porezna uprava raspolaže svim potrebnim informacijama za donošenje utemeljene odluke, među kojima je i točno navedeni iznos PDV-a čiji se povrat traži. Naposljetku, jednako kao što navedeni članak 20. stavak 1., u verziji na mađarskom jeziku, poreznoj upravi omogućuje da u slučaju opravdane sumnje u pogledu točnosti određenih zahtjeva od poreznog obveznika zatraži dodatne informacije kad je riječ o „bitnim informacijama”, tako joj se Zakonom o PDV-u daje mogućnost da kontaktira poreznog obveznika u slučaju ozbiljne sumnje u pogledu iznosa plaćenog ulaznog PDV-a čiji se povrat traži.

31 Sud koji je uputio zahtjev pita se može li porezna uprava od poreznog obveznika zatražiti dodatne informacije kada, kao što je to u ovom slučaju, postoji odstupanje između iznosa navedenog u zahtjevu za povrat i iznosa iskazanog na računima koji su mu priloženi. Doduše, moglo bi se smatrati da to odstupanje ne čini bitnu informaciju u smislu članka 20. stavka 1. Direktive 2008/9, tako da navedeno tijelo ne bi bilo dužno upozoriti poreznog obveznika na njegovu pogrešku odnosno pogreške. Međutim, sud koji je uputio zahtjev prije smatra da bi ta uprava u takvom slučaju morala zatražiti dodatne informacije jer postojanje takvog odstupanja dovodi u pitanje točnost samog zahtjeva.

32 U tim je uvjetima Kúria (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 20. stavak 1. Direktive [2008/9] tumačiti na način da u slučaju očitih odstupanja na štetu poreznog obveznika u iznosima između zahtjeva za povrat i računa država članica povrata može smatrati, čak i ako se ne postavlja pitanje proporcionalnog odbitka, da nije potrebno zahtijevati dodatne informacije i da raspolaže svim potrebnim informacijama za odlučivanje o povratu?”

O prethodnom pitanju

33 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 20. stavak 1. Direktive 2008/9 tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava države članice u kojoj je porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici podnio zahtjev za povrat PDV-a smatra da raspolaže s dovoljno informacija za odlučivanje o navedenom zahtjevu i da ne pozove tog poreznog obveznika da dostavi dodatne informacije.

34 To se pitanje postavlja u kontekstu u kojem, kao prvo, postoji odstupanje između iznosa PDV-a navedenog u zahtjevu i onog iskazanog na priloženim računima; kao drugo, zahtjev je podnesen netom prije isteka prekluzivnog roka, zbog čega se postavlja pitanje ima li porezni obveznik pravo podnijeti bilo zahtjev kojim se ispravlja raniji zahtjev ili novi zahtjev, uzimajući u obzir pogreške na koje je upozorila porezna uprava i, kao treće, može li u slučaju takvog odstupanja porezna uprava odstupiti od iznosa PDV-a navedenog u tom zahtjevu i uzeti u obzir onaj iskazan na računu kada je potonji manji, i obrnuto, uzeti u obzir iznos PDV-a koji je naveden u zahtjevu kada je on manji od onog iskazanog na računu, smatrajući se dakle ograničenim gornjom granicom koju čini iznos naveden u zahtjevu za povrat, tako da porezni obveznik ne može dobiti cjelokupni iznos PDV-a na koji bi imao pravo.

35 Najprije valja podsjetiti na to da je cilj Direktive 2008/9, u skladu s njezinim člankom 1., utvrditi detaljna pravila za povrat PDV-a, kako je propisano člankom 170. Direktive 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete navedene u članku 3. Direktive 2008/9, a ne utvrditi uvjete za ostvarivanje i opseg prava na povrat. Naime, člankom 5. drugim stavkom te direktive predviđa se, ne dovodeći u pitanje njezin članak 6., da se za potrebe te direktive pravo na povrat plaćenog ulaznog PDV-a određuje prema Direktivi 2006/112 kako se ona primjenjuje u državi članici povrata. Pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na ostvarenje povrata PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, stoga ovisi o pravu, koje je u njegovu korist propisano Direktivom 2006/112, da odbije ulazni PDV plaćen u svojoj državi članici (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 34. do 36. i navedena sudska praksa).

36 Kao i pravo na odbitak, pravo na povrat temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije (presuda od 11. lipnja 2020., CHEP Equipment Pooling, C-242/19, EU:C:2020:466, t. 53.), koje u načelu nije moguće ograničiti. To se pravo ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 79.). Stoga je svrha sustava odbitaka i, slijedom toga, povratâ u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 38. i navedena sudska praksa).

37 To temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da odbitak ili povrat ulaznog PDV-a budu priznati ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (presuda od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80. i navedena sudska praksa).

38 Međutim, samim člankom 15. stavkom 1. Direktive 2008/9 pravo na povrat PDV-a ograničeno je na način da je određeno da se zahtjev za povrat mora podnijeti državi članici poslovnog nastana najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata, pri čemu ta država članica navedeni zahtjev potom mora proslijediti državi članici povrata, osim ako se tomu ne protivi jedan od razloga za neprosljeđivanje iz članka 18. te direktive.

39 Taj prvi nadzor koji provodi država članica poslovnog nastana dopunjen je nadzorom koji provodi država članica povrata, pri čemu ta država u tu svrhu, u skladu s člankom 20. stavkom 1. Direktive 2008/9, od podnositelja zahtjeva ili od države članice poslovnog nastana može zatražiti dodatne informacije.

40 Valja istaknuti da, iako među različitim jezičnim verzijama potonje odredbe postoje određene razlike, te razlike ne mijenjaju bit navedene odredbe s obzirom na to da su informacije koje država članica povrata može zahtijevati one koje joj moraju omogućiti donošenje odluke o cijelom ili dijelu zahtjeva za povrat, kao što to uostalom proizlazi iz opće strukture Direktive 2008/9 i cilja njezina članka 20.

41 U tom pogledu valja istaknuti da je zakonodavac Unije, nakon što je, kao što je to navedeno u uvodnoj izjavi 1. Direktive 2008/9, utvrdio da mehanizam povrata PDV-a stvara „[z]načajn[e] problem[e] […] za upravna tijela država članica i za poduzeća”, odlučio, kao što je to navedeno u njezinoj uvodnoj izjavi 2., učiniti postupak tog povrata učinkovitijim „s obzirom na rok unutar kojeg poduzeća treba obavijestiti o odlukama vezano uz povrat”, propisati rokove u kojima i ti potonji „trebaju dati svoje odgovore” i omogućiti da se dostava odluka i komunikacija odvija putem elektroničke pošte kako bi se „postupak […] pojednostav[io] i modernizira[o] omogućavanjem uporabe modernih tehnologija”.

42 Članak 20. Direktive 2008/9 treba shvatiti u skladu s tom logikom učinkovitosti, na način da je zakonodavac Unije želio izbjeći da država članica povrata zahtjevima za dostavu informacija kojima se odugovlači odgađa svoju obvezu povrata ili umanji njezinu djelotvornost. Zbog toga je u toj odredbi pojašnjeno da se zahtjevi za dostavu dodatnih informacija moraju odnositi na ono što predmetnoj poreznoj upravi omogućuje da donese odluku. Kako bi se neutralnost mehanizma PDV-a omogućila njegovim potpunim vraćanjem, zahtjevi za dostavu informacija moraju se dakle odnositi na sve informacije koje su u tu svrhu relevantne, a stoga i potrebne.

43 U ovom slučaju iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da je mađarska porezna uprava, nakon što je utvrdila da postoje odstupanja između iznosa PDV-a navedenih u zahtjevu za povrat i iznosa PDV-a iskazanih na računima priloženima tom zahtjevu, iskoristila mogućnost predviđenu u članku 20. stavku 1. prvom podstavku Direktive 2008/9 i od tužitelja iz glavnog postupka zatražila dodatne informacije. S druge strane, jednom kad je te informacije razmotrila, nije iskoristila mogućnost iz članka 20. stavka 1. drugog podstavka te direktive da zatraži daljnje dodatne informacije, smatrajući da je stanje stvari dovoljno razjašnjeno za odlučivanje o zahtjevu za povrat.

44 Naime, kao što je to već navedeno u točki 23. ove presude, ona je na temelju tih informacija poreznog obveznika mogla identificirati tri kategorije zahtjeva, odnosno, kao prvo, one koji su već doveli do povrata, u pogledu kojih stoga nije ponovno izvršila povrat, kao drugo, one koji se odnose na račune čiji je iznos PDV-a bio niži od iznosa koji je bio naveden u zahtjevu za povrat, u pogledu kojih je izvršila povrat u visini iznosa PDV-a iskazanog na navedenim računima, i, kao treće, one kod kojih je iznos PDV-a iskazan na predmetnim računima bio viši od iznosa koji je bio naveden u zahtjevu za povrat, u pogledu kojih je došlo samo do djelomičnog povrata, u visini iznosa PDV-a navedenog u tom zahtjevu. Tužitelj iz glavnog postupka osporava samo odbijanje mađarske porezne uprave u pogledu te treće vrste zahtjeva.

45 U tom pogledu iz očitovanja mađarske vlade proizlazi da je do tog odbijanja došlo jer se porezna uprava smatrala vezanom iznosom PDV-a navedenim u zahtjevu za povrat te nije htjela vratiti više od onoga što je u njemu bilo navedeno, čak i ako je na temelju iznosa PDV-a iskazanog na računima potencijalno proizlazilo pravo na povrat višeg iznosa.

46 U situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku treba odvagnuti obveze poreznog obveznika i obveze predmetne nacionalne porezne uprave. Stoga valja podsjetiti na to da porezni obveznik najbolje poznaje stvarno stanje transakcija za koje podnosi zahtjev za povrat te da on stoga mora, barem u određenoj mjeri, snositi posljedice svojeg upravnog ponašanja. On je osobito vezan podacima iskazanima na računima koje izdaje te, konkretno, onima koji se odnose na iznos PDV-a i primjenjivu stopu, u skladu s odredbama članka 226. Direktive 2006/112.

47 Osim toga, u okviru sudske prakse koja se odnosi na mogućnost država članica da u području odbitka PDV-a propišu prekluzivni rok, Sud je već imao priliku istaknuti da se takav rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika, ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom 2006/112 sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) i dok se, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a (načelo djelotvornosti) (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 47.).

48 S obzirom na te obveze podnositelja zahtjeva za povrat, valja navesti da, iako Direktiva 2008/9 ne sadržava odredbe koje se odnose na njegovu mogućnost ispravka svojeg zahtjeva za povrat, osim u posebnom slučaju proporcionalnog odbitka, a koji je predviđen u članku 13. te direktive i u ovom slučaju nije relevantan, ili na mogućnost podnošenja novog zahtjeva za povrat nakon povlačenja prvog, ipak valja podsjetiti na to da se, kada država članica provodi pravo Unije, zahtjevi koji proizlaze iz prava na dobru upravu, koje čini opće načelo prava Unije, te osobito pravo svake osobe na to da se njezini predmeti obrađuju nepristrano i u razumnom roku, primjenjuju u okviru postupka poreznog nadzora. To načelo dobre uprave zahtijeva da upravno tijelo poput porezne uprave o kojoj je riječ u glavnom postupku u okviru obveza nadzora koje mu pripadaju s

dužnom pažnjom i nepristrano ispita sve relevantne detalje kako bi se uvjerilo da raspolaže najpotpunijim i najpouzdanijim informacijama potrebnima za donošenje odluke (presuda od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ, C-446/18, EU:C:2020:369, t. 43. i 44.).

49 Slijedom toga, ako porezni obveznik počini jednu ili više pogrešaka u svojem zahtjevu za povrat i ako ih ni on ni porezna uprava o kojoj je riječ kasnije ne otkriju, on ne može navedenu upravu za to smatrati odgovornom, osim ako su navedene pogreške lako uočljive, u kojem ih slučaju ona mora moći utvrditi u okviru svojih obveza provjere koje ima u skladu s načelom dobre uprave.

50 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točkama 21. i 23. ove presude, mađarska je porezna uprava utvrdila da se iznosi PDV-a navedeni u zahtjevima za povrat i oni iskazani na određenim dostavljenim računima ne podudaraju, slijedom čega je od tužitelja iz glavnog postupka zatražila dodatne informacije te je nakon toga, smatrajući da je stanje stvari dovoljno razjašnjeno, donijela odluku, poštujući dakle članak 20. stavak 1. Direktive 2008/9. Ako su te informacije zaista bile dostatne, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, ona nije bila dužna ponovno zatražiti dodatne informacije koje bi se pokazale bespotrebnima.

51 Međutim, budući da, kao što je to navedeno u točkama 36. i 37. ove presude, pravo na povrat predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koji je uspostavio zakonodavac Unije i da načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak ili povrat plaćenog ulaznog PDV-a prizna ako su ispunjeni materijalni uvjeti, valja utvrditi je li porezna uprava države članice povrata, odlučujući na način kao što je to, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, u ovom slučaju učinilo prvostupanjsko porezno tijelo koje je odlučilo da tužitelj iz glavnog postupka snosi iznos PDV-a za koji je znalo da mu se u teoriji duguje, ali čija neusklađenost s istim iznosom navedenim u zahtjevu onemogućuje povrat, povrijedila navedeno načelo neutralnosti ili, prema potrebi, načelo dobre uprave.

52 Okolnost da je tužitelj u glavnom postupku podnio zahtjev za povrat 28. rujna 2017., dok je prekluzivni rok istekao 30. rujna 2017., nije relevantna s obzirom na to da prema članku 19. stavku 2. Direktive 2008/9 država članica povrata raspolaže rokom od četiri mjeseca za odlučivanje računajući od primitka zahtjeva za povrat. Iz toga proizlazi da se, uz ponovni podsjetnik na to da je na poreznom obvezniku da posebnu pažnju posveti sadržaju tog zahtjeva, zbog rokova povezanih s razmatranjem zahtjeva za povrat u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku postavlja pitanje o obvezi navedene uprave da pozove navedenog poreznog obveznika, ne na podnošenje novog zahtjeva, nego na to da svoj prvotni zahtjev ispravi u skladu s primjedbama koje su mu dane.

53 U tom pogledu, kada porezna uprava pozove poreznog obveznika, u skladu s načelom dobre uprave i načelom neutralnosti PDV-a, na temelju kojeg se, kao što je to navedeno u točki 37. ove presude, povrat plaćenog ulaznog PDV-a mora priznati ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima, da ispravi svoj zahtjev nakon što je uočila da on sadržava pogrešku, valja istaknuti da se, s obzirom na to da se zahtjev kojim se ispravlja prvotni zahtjev na njega nadovezuje, smatra da je taj zahtjev podnesen na datum kad i onaj prvotni, odnosno, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, prije isteka prekluzivnog roka. U nedostatku odredbe Direktive 2008/9 kojom se uređuje mogućnost ispravljanja zahtjeva za povrat, osim u posebnom slučaju iz članka 13. te direktive, koji u ovom slučaju nije relevantan, na državama je članicama da u tom pogledu utvrde detaljna pravila, u skladu s navedenim načelima.

54 Stoga, kada porezna uprava zbog pravilno otkrivene pogreške poreznog obveznika može sa sigurnošću utvrditi iznos PDV-a koji mu se mora vratiti, načelo dobre uprave joj nalaže da, uz pomoć sredstava koja smatra najprikladnijima, o tome bez odgode obavijesti poreznog obveznika kako bi ga pozvala da ispravi svoj zahtjev za povrat da bi ga mogla prihvatiti.

55 Usto, porezna uprava predmetne države članice bi, u nedostatku takvog poziva, počinila neproporcionalnu povredu načela neutralnosti PDV-a, stavljajući poreznom obvezniku na teret PDV u pogledu kojeg on ima pravo na povrat, dok je cilj zajedničkog sustava PDV-a da se poduzetnika u cijelosti rastereti tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti.

56 S obzirom na prethodno navedeno, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 20. stavak 1. Direktive 2008/9, u vezi s načelima porezne neutralnosti i dobre uprave, treba tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava države članice povrata, u slučaju kada je sa sigurnošću utvrdila, prema potrebi i uz pomoć dodatnih informacija koje je dostavio porezni obveznik, da je iznos stvarno plaćenog ulaznog PDV-a, kako je iskazan na računu priloženom zahtjevu za povrat, viši od iznosa navedenog u tom zahtjevu, izvrši povrat PDV-a u visini samo tog potonjeg iznosa a da prethodno, bez odgode i uz pomoć sredstava koja joj se čine najprikladnijima, nije pozvala poreznog obveznika da svoj zahtjev za povrat ispravi podnošenjem zahtjeva za koji se smatra da je podnesen na datum kad i prvotni zahtjev.

Troškovi

57 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 (treće vijeće) odlučuje:

Članak 20. stavak 1. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih Direktivom 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, u vezi s načelima porezne neutralnosti i dobre uprave, treba tumačiti na način da mu se protivi to da porezna uprava države članice povrata, u slučaju kada je sa sigurnošću utvrdila, prema potrebi i uz pomoć dodatnih informacija koje je dostavio porezni obveznik, da je iznos stvarno plaćenog ulaznog PDV-a, kako je iskazan na računu priloženom zahtjevu za povrat, viši od iznosa navedenog u tom zahtjevu, izvrši povrat PDV-a u visini samo tog potonjeg iznosa a da prethodno, bez odgode i uz pomoć sredstava koja joj se čine najprikladnijima, nije pozvala poreznog obveznika da svoj zahtjev za povrat ispravi podnošenjem zahtjeva za koji se smatra da je podnesen na datum kad i prvotni zahtjev.

Potpisi