Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

23. travnja 2015.*

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Načelo porezne neutralnosti – Osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a – Pogrešno plaćanje PDV-a osobe kojoj se isporučuju usluge – Isporučitelj usluga koji podliježe PDV-u – Odbijanje povrata PDV-a isporučitelju usluga“

U predmetu C-111/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Bugarska), odlukom od 24. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 7. ožujka 2014., u postupku

GST – Sarviz AG Germania

protiv

Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, A. Borg Barthet (izvjestitelj) i E. Levits, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Direktora na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite, G. Arnaudov, u svojstvu agenta,

— za bugarsku vladu, E. Petranova i M. Georgieva, u svojstvu agenata,

— za grčku vladu, K. Georgiadis i I. Kotsoni, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, S. Petrova i C. Soulay, u svojstvu agenata,

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

* Jezik postupka: bugarski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 193. i 194. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010. (SL L 326, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 361.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva GST – Sarviz AG Germania (u daljnjem tekstu: GST – Sarviz) i Direktora na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite (direktor uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti“ nadležan za Plovdiv pri središnjoj upravi nacionalne agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: Direktor), povodom njegova odbijanja povrata PDV-a društvu GST – Sarviz.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 193. Direktive o PDV-u predviđa:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.“

4 Članak 194. te direktive određuje:

„1. Ako obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuje roba ili usluge.

2. Države članice određuju uvjete za provedbu stavka 1.“

Bugarsko pravo

5 Članak 82. bugarskog Zakona o PDV-u (Zakon za danak varhu dobavena stoynost, DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS), određuje obveznika PDV-a u slučaju oporezive transakcije.

6 Članak 82. stavak 1. ZDDS-a predviđa:

„Dobavljač/isporučitelj oporezive robe/usluge registriran za potrebe PDV-a dužan je platiti porez na temelju ovoga zakona, osim u slučajevima iz stavaka 4. i 5.“

7 Sukladno navedenom članku 82. stavku 2., „[k]ad je dobavljač/isporučitelj porezni obveznik koji nema poslovni nastan u tuzemstvu i dostava ili isporuka je obavljena u tuzemstvu te je oporeziva, porez plaća osoba kojoj se isporučuje roba ili usluge u slučaju:

[…]

3) isporuke usluge kad je osoba kojoj se isporučuje usluga porezni obveznik na temelju članka 3. stavaka 1., 5. i 6.“

8 Sukladno članku 71. stavku 1. točki 1. ZDDS-a, „porezni obveznik izvršava pravo na odbitak poreza kad ispuni sljedeće uvjete: […] drži porezni dokument izdan u skladu sa zahtjevima iz članka 114. i članka 115., u kojem je posebno naznačen PDV za isporuku robe ili usluga koje mu se isporučuju […]“

9 Članak 102. stavak 1. ZDDS-a određuje:

„Kad porezno tijelo utvrdi da osoba nije ispunila svoju obvezu podnošenja zahtjeva za registraciju u propisanom roku, registrirat će je donoseći odluku o registraciji ako su ispunjeni uvjeti za registraciju“.

10 Članak 129. stavci 1., 5. i 7. Zakona o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja (Danačno osiguritelen procesualen kodeks) određuje:

„1. Smanjenje ili povrat poreza može se izvršiti na inicijativu poreznog tijela ili na pisani zahtjev zainteresirane stranke. Zahtjev za smanjenjem ili povratom poreza ispituje se ako je podnesen u roku od pet godina od 1. siječnja godine koja slijedi godinu nastanka činjenice na temelju koje se traži povrat, osim ako zakonom nije drukčije propisano.

[…]

5. Porezno tijelo mora, sukladno stavku 2. točki 2., smanjiti ili vratiti ukupan iznos određen obvezujućom sudskom ili konačnom upravnom odlukom kao i dospjele kamate na temelju stavka 6., u roku od 30 dana računajući od dana kada mu je dostavljena ta odluka, kada je navedenom odlukom poreznom obvezniku priznato pravo na primitak: 1) neopravdano plaćenih ili naplaćenih iznosa za poreze, obvezne doprinose za socijalno osiguranje, pristojbe, novčane kazne ili financijske sankcije koje je utvrdilo, naplatilo ili odredilo porezno tijelo, uključujući i iznose plaćene na temelju naloga ili rješenja u pisanom obliku; 2) iznosa za koji je povrat nezakonito odbijen; 3) iznosa i naknada štete koji su mu bili dodijeljeni i nastalih troškova.

[…]

7. Protiv odluke o smanjenju ili povratu poreza može se podnijeti žalba prema pravilima o podnošenju žalbe na rješenje o ponovnom razrezu poreza.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Od 15. veljače do 29. prosinca 2010. društvo GST – Sarviz, sa sjedištem u Njemačkoj, obavljalo je tehničke i savjetodavne usluge za društvo GST Skafolding Balgaria EOOD (u daljnjem tekstu: GST Skafolding), sa sjedištem u Bugarskoj. Smatrajući da društvo GST – Sarviz nije imalo stalnu poslovnu jedinicu na bugarskom državnom području dok je isporučivalo svoje usluge tijekom spornog razdoblja, društvo GST Skafolding platilo je PDV na navedene isporuke za koje je postojala obveza plaćanja PDV-a temeljem postupka obrnute porezne obveze propisanog člankom 82. stavkom 2. ZDDS-a. U tom pogledu, sukladno članku 117. stavku 1. ZDDS-a, društvo GST Skafolding sastavilo je zapisnike u vezi s računima koje je ispostavilo društvo GST – Sarviz i unijelo ih u svoju knjigu izlaznih računa.

12 Odlukom o ponovnom razrezu poreza od 12. ožujka 2012. bugarsko porezno tijelo utvrdilo je da je GST – Sarviz imao stalnu poslovnu jedinicu u smislu stavka 1. točke 10. dodatnih odredbi ZDDS-a tijekom razdoblja dok je isporučivao svoje usluge društvu GST Skafolding i da je odgovoran za plaćanje PDV-a za te usluge. To je tijelo zaključilo da je GST – Sarviz trebao podnijeti zahtjev za

registraciju za potrebe PDV-a najkasnije do 15. veljače 2010. Posljedično, to porezno tijelo smatralo je da je navedeno društvo odgovorno za plaćanje PDV-a za isporuke u razdoblju od 15. veljače do 29. prosinca 2010. u iznosu od 224.914,89 bugarskih leva (BGN), uvećanom za zatezne kamate.

13 Društvo GST – Sarviz 26. ožujka 2012. platilo je iznos koji je porezno tijelo zahtijevalo te je 5. rujna 2012. podnijelo zahtjev za smanjenje ili povrat plaćenog poreza na temelju članka 129. stavka 1. Zakona o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja.

14 U odluci o smanjenju ili povratu poreza od 1. listopada 2012. porezno tijelo odbilo je povrat poreza uz obrazloženje da u tom slučaju nisu bili ispunjeni zakonski uvjeti za povrat PDV-a. Prema njegovu mišljenju, s obzirom na to da je odluka o ponovnom razrezu poreza upravna odluka sa svojstvom pravomoćnosti i da ne postoji izvršna sudska odluka ili primjenjivi upravni akt u smislu članka 129. stavka 5. Zakona o poreznim postupcima i postupcima u području socijalnog osiguranja, plaćeni porez ne može se smatrati nedospjelim i ne može biti vraćen.

15 Društvo GST – Sarviz podnijelo je žalbu Direktoru. Odlukom od 21. prosinca 2012. Direktor je odbio žalbu, smatrajući da je sporna odluka zakonita zbog razloga na temelju kojih je donesena. Protiv te odluke podnesena je tužba pred Administrativenim sadom Plovdiva (Upravni sud Plovdiva). Ta je tužba također odbijena na temelju istih razloga koje je navelo porezno tijelo. Društvo GST – Sarviz podnijelo je kasacijsku žalbu pred Varhovenim administrativenim sadom (Vrhovni upravni sud).

16 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je porezno tijelo odbilo društvu GST Skafolding pravo odbitka ulaznog PDV-a koji je ono platilo uz obrazloženje da nije imalo porezni dokument zahtijevan člankom 71. stavkom 1. točkom 1. ZDDS-a. Naime, prema bugarskom zakonodavstvu, postojanje odluke o ponovnom razrezu poreza, kao što je ona o kojoj je riječ, donesena 12. ožujka 2012., onemogućuje ispravak poreznih dokumenata. Društvo GST Skafolding stoga se našlo bez valjanog poreznog dokumenta kojim bi ostvarilo pravo na odbitak ulaznog poreza.

17 Sud koji je uputio zahtjev također je istaknuo da činjenica da je PDV naplaćen dvaput, jednom od isporučitelja usluge, a drugi put od osobe kojoj se isporučuje usluga, i da je odbijen povrat isporučitelju usluge i odbitak ulaznog poreza osobi kojoj se isporučuje usluga suprotna načelu porezne neutralnosti PDV-a. Prema mišljenju tog suda, odbijanje povrata ima za učinak prijenos poreznog opterećenja na isporučitelja usluga.

18 Iako sud koji je uputio zahtjev navodi da članci 193. i 194. Direktive o PDV-u nisu bili predmet tumačenja koje bi moglo biti korisno u činjeničnim okolnostima u ovom slučaju, taj sud upućuje na presudu ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), prema kojoj bi, u nedostatku postupovnih pravila u nacionalnom pravnom poretku, pravo na jednako postupanje prema isporučitelju usluge i osobi kojoj se isporučuje usluga u transakciji s obzirom na oporezivost te isporuke i PDV-a koji se mora platiti za tu uslugu u praksi bilo lišeno svakog korisnog učinka. Kad je riječ o načelu porezne neutralnosti, taj se sud poziva na tumačenje Suda u presudi Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233).

19 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 193. Direktive o PDV-u tumačiti u smislu da porez na dodanu vrijednost isključivo mora plaćati ili porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga ili osoba kojoj su isporučene usluge, a ne te dvije osobe zajedno, u slučaju kada oporezivu isporuku robe ili usluga obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost, u mjeri u kojoj je to određeno u dotičnoj državi članici?

2. Treba li također, ako se smatra da je samo jedna od tih osoba obvezna plaćati porez na dodanu vrijednost – bilo isporučitelj usluga ili osoba kojoj se isporučuje roba – kad je to određeno u dotičnoj državi članici, poštovati pravilo iz članka 194. Direktive i u slučajevima u kojima je osoba

kojoj se isporučuje roba pogrešno primijenila postupak obrnute porezne obveze jer je smatrala da isporučitelj usluga nema stalnu poslovnu jedinicu za svrhe poreza na dodanu vrijednost na državnom području Republike Bugarske, iako je isporučitelj usluga imao stalnu poslovnu jedinicu u vezi s isporučenim uslugama?

3. Treba li načelo porezne neutralnosti, kao temeljno načelo za uspostavu i funkcioniranje zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost, tumačiti u smislu da dopušta praksu poreznog nadzora, poput one u glavnom postupku, u skladu s kojom se porez na dodanu vrijednost obračunava i isporučitelju usluga, unatoč tome što je osoba kojoj se isporučuju usluge primijenila postupak obrnute porezne obveze, uzimajući u obzir da je osoba kojoj se isporučuje roba već zaračunala porez za isporuku usluga, da ne postoji nikakav rizik gubitka poreznih prihoda i da nije moguće primijeniti pravila o ispravku poreznih dokumenata određenih u nacionalnom zakonodavstvu?

4. Treba li načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost tumačiti u smislu da poreznim tijelima ne dopušta da na temelju nacionalne odredbe odbiju isporučitelju usluga, za kojeg je osoba kojoj se isporučuju usluge obračunala porez na dodanu vrijednost u skladu s člankom 82. stavkom 2. ZDDS-a, odobriti povrat dvostruko obračunatog poreza na dodanu vrijednost, kada su porezna tijela primatelju odbila odobriti pravo na odbitak dvaput obračunatog poreza na dodanu vrijednost uz obrazloženje da nema odgovarajući porezni dokument, a pravila o ispravku određena u nacionalnom zakonodavstvu više nije moguće primijeniti zbog postojanja pravomoćne odluke o ponovnom razrezu poreza?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

20 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 193. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je jedina osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a – ili porezni obveznik koji obavlja isporuku usluga ili osoba kojoj se isporučuju usluge kad se one obavljaju iz stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a.

21 Sukladno članku 193. Direktive o PDV-u, svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima, među ostalim, iz članka 194., u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba. U skladu s tim člankom, ako porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a obavlja oporezivu isporuku usluga, države članice mogu odrediti da je u tom slučaju osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuju usluge.

22 Iz toga proizlazi da je, na temelju Direktive o PDV-u, jedino isporučitelj usluga načelno odgovoran za plaćanje PDV-a osim kad nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a i kad je ta država članica odredila da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuju usluge.

23 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je bugarsko porezno tijelo nakon nadzora 12. ožujka 2012. donijelo odluku o ponovnom razrezu poreza kojom je utvrdilo da je isporučitelj usluga, društvo GST – Sarviz, imao stalnu poslovnu jedinicu u Bugarskoj iz koje je obavljao tehničke i savjetodavne usluge za društvo GST Skafolding.

24 U tim okolnostima slijedi da je, na temelju Direktive o PDV-u, jedino na isporučitelju usluga kao što je društvo GST – Sarviz platiti bugarskom poreznom tijelu PDV za koji postoji obveza plaćanja PDV-a za usluge koje je pružio u Bugarskoj od 15. veljače do 29. prosinca 2010.

25 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 193. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je jedina osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik koji obavlja isporuku usluga kad se one obavljaju iz stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a.

Drugo pitanje

26 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 194. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poreznom tijelu države članice omogućuje da kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a smatra osobu kojoj se isporučuju usluge obavljene iz stalne poslovne jedinice isporučitelja usluge, kad i potonji i osoba kojoj se isporučuju te usluge imaju poslovni nastan na državnom području iste države članice, čak i ako je ta osoba kojoj se isporučuju usluge već platila taj porez, pogrešno pretpostavljajući da navedeni isporučitelj nema stalnu poslovnu jedinicu u toj državi.

27 Kako je već navedeno u točki 21. ove presude, na temelju članka 194. Direktive o PDV-u, mogućnost da države članice odrede primjenu postupka obrnute porezne obveze ograničena je samo na slučaj u kojem isporučitelj usluga nema poslovni nastan u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a.

28 Iz toga slijedi da, u slučaju kada su usluge obavljene iz stalne poslovne jedinice isporučitelja koja se nalazi na državnom području države članice u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a, osobu kojoj se isporučuju takve usluge ne može se smatrati osobom koja je odgovorna za plaćanje PDV-a.

29 U tom smislu, okolnost da je osoba kojoj se isporučuju usluge platila PDV pogrešno pretpostavljajući da isporučitelj usluga nema stalnu poslovnu jedinicu u smislu Direktive o PDV-u ne može dozvoliti poreznom tijelu da odstupi od tog pravila smatrajući da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a osoba kojoj se isporučuju usluge, a ne isporučitelj usluga.

30 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 194. Direktive o PDV-u treba tumačiti u smislu da ne dopušta poreznom tijelu države članice da kao osobu koja je odgovorna za plaćanje PDV-a smatra osobu kojoj se isporučuju usluge obavljene iz stalne poslovne jedinice isporučitelja usluge, kad i potonji i osoba kojoj se isporučuju te usluge imaju poslovni nastan na državnom području iste države članice, čak i ako je ta osoba kojoj se isporučuju usluge, pogrešno pretpostavljajući da navedeni isporučitelj nema stalnu poslovnu jedinicu u toj državi, već platila taj porez.

Treće i četvrto pitanje

31 Trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo neutralnosti PDV-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba koja omogućuje poreznom tijelu da odbije isporučitelju usluga povrat tog poreza koji je on platio, dok je osobi kojoj se isporučuju te usluge, koja je također platila navedeni porez za iste usluge, odbijeno pravo na njegov odbitak zato što nema odgovarajući porezni dokument, s obzirom na to da nacionalni zakon ne dopušta ispravak poreznih dokumenata kad postoji konačna odluka o ponovnom razrezu poreza.

32 Kao prvo, valja podsjetiti da je Sud u više navrata presudio da se načelo neutralnosti PDV-a odražava u sustavu odbitaka, čiji je cilj u potpunosti osloboditi poreznog obveznika od tereta PDV-a koji je dužan platiti ili je platio u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41. i navedena sudska praksa).

33 Kao drugo, Sud je također presudio da je na državama članicama, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost ispravka svakog poreza koji je pogrešno iskazan na računu kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru. Međutim,

kada je osoba koja je na vrijeme ispostavila račun u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, načelo neutralnosti PDV-a nalaže da PDV koji je bio pogrešno iskazan na računu može biti ispravljen, a da taj ispravak države članice nisu uvjetovale dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni račun. Takav ispravak ne može ovisiti o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela (presuda Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 26. i 27. kao i navedena sudska praksa).

34 Kao treće, valja podsjetiti da mjere koje države članice mogu usvojiti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju ne trebaju prelaziti ono što je potrebno za postizanje tih ciljeva. Te mjere stoga ne smiju biti korištene na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a, koja predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije (presuda Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29. kao i navedena sudska praksa).

35 Kad je riječ o glavnom predmetu, iz zahtjeva za prethodnu odluku, s jedne strane, proizlazi da isporučitelj usluge na temelju primjenjivog nacionalnog prava nije mogao ispraviti račune koje je ispostavio jednom kada je za njega porezno tijelo 12. ožujka 2012. donijelo konačnu odluku o ponovnom razrezu poreza. S druge strane, nije sporno da je taj isporučitelj uredno platio PDV koji se zahtijevao u toj odluci platnim nalogom od 26. ožujka 2012.

36 Usto, kao što to navodi i sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da je porezno tijelo konačno odbilo pravo na odbitak PDV-a osobi kojoj se isporučuju usluge koji je ona platila putem postupka obrnute porezne obveze, potpuno je uklonjen rizik bilo kakvog gubitka poreznih prihoda u vezi s izvršavanjem tog prava.

37 U tim okolnostima, s obzirom na to da isporučitelj usluga ne može ispraviti navedene račune i stoga ne može zahtijevati plaćanje PDV-a od osobe koja je isporučila te usluge, činjenica da mu je porezno tijelo odbilo povrat tog PDV-a znači da on snosi porezno opterećenje tog poreza, što se protivi načelu neutralnosti PDV-a.

38 Drukčije bi, međutim, bilo ako bi isporučitelj usluga, nakon što je uredno platio PDV za koji je odgovoran nakon konačne odluke o ponovnom razrezu poreza, na temelju nacionalnog zakonodavstva mogao ispraviti račune koje je ispostavio i povratiti taj PDV od isporučitelja usluga, koji bi zatim zahtijevao njegov odbitak od poreznog tijela.

39 Nadalje, nemogućnost ispravka poreznih dokumenata u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, u kojima je potpuno uklonjen rizik gubitka poreznih prihoda, nije nužna kako bi se osigurala naplata PDV-a i spriječila utaja.

40 Naposljetku, važno je također podsjetiti da se načelo zajedničkog sustava PDV-a sastoji od primjene na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran njihovoj cijeni, tako da porezno tijelo ne može obračunati PDV u iznosu koji prelazi tako izračunati iznos (vidjeti u tom smislu presudu Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 32. i 36. kao i navedenu sudsku praksu).

41 Međutim, u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u glavnom postupku, porezno tijelo odbijajući povrat PDV-a isporučitelju usluga dovelo je do toga da i isporučitelj usluga i osoba kojoj se usluge isporučuju snose porezno opterećenje i do toga da porezno tijelo obračunava PDV u iznosu koji prelazi iznos koji bi isporučitelj usluga uobičajeno obračunao osobi kojoj se isporučuje usluga kad bi isporučitelj mogao ispraviti račune koje je ispostavio, s obzirom na to da je porezno tijelo obračunalo PDV dvaput, jednom osobi kojoj se isporučuje usluga i drugi put isporučitelju tih usluga.

42 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da načelo neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba koja omogućuje poreznom tijelu da odbije isporučitelju usluga povrat tog poreza koji je on platio, dok je osobi kojoj se isporučuju te usluge, koja je također platila navedeni porez za iste usluge, odbijeno pravo na njegov odbitak uz

obrazloženje da ne raspolaže odgovarajućim poreznim dokumentom, s obzirom na to da nacionalni zakon ne dopušta ispravak poreznih dokumenata kad već postoji konačna odluka o ponovnom razrezu poreza.

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 navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/88/EU od 7. prosinca 2010., treba tumačiti na način da je jedina osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik koji obavlja isporuku usluga kad se one obavljaju iz stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja PDV-a.**

2. **Članak 194. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/88, treba tumačiti na način da ne dopušta poreznom tijelu države članice da kao osobu koja je odgovorna za plaćanje poreza na dodanu vrijednost smatra osobu kojoj se isporučuju usluge obavljene iz stalne poslovne jedinice isporučitelja usluge, kad i potonji i osoba kojoj se isporučuju te usluge imaju poslovni nastan na državnom području iste države članice, čak i ako je ta osoba kojoj se isporučuju usluge, pogrešno pretpostavljajući da navedeni isporučitelj nema stalnu poslovnu jedinicu u toj državi, već platila taj porez.**

3. **Načelo neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba koja omogućuje poreznom tijelu da odbije isporučitelju usluga povrat tog poreza koji je on platio, dok je osobi kojoj se isporučuju te usluge, koja je također platila navedeni porez za iste usluge, odbijeno pravo na njegov odbitak uz obrazloženje da ne raspolaže odgovarajućim poreznim dokumentom, s obzirom na to da nacionalni zakon ne dopušta ispravak poreznih dokumenata kad već postoji konačna odluka o ponovnom razrezu poreza.**

Potpisi