Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 26. ožujka 2020.[1]

**Predmet C-835/18**

**SC Terracult SRL**
**protiv**
**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,**
**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Direktiva 2006/112/EZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Mehanizam obrnutog oporezivanja – Ispravak pogrešno iskazanog poreza na računu – Povrat neosnovano plaćenog poreza – Transakcije koje se odnose na porezno razdoblje u kojem je proveden porezni nadzor – Načelo djelotvornosti – Porezna neutralnost – Dobra vjera – Zloporaba pravâ – Porezna prijevara – Pravna sigurnost”

## I. Uvod

1. Porezni obveznik bio je pod nadzorom poreznih tijela. Nakon što su utvrdila pogreške u vezi s predmetnom transakcijom u kojoj je taj porezni obveznik djelovao kao dobavljač, porezna tijela izdala su porezno rješenje kojim se od poreznog obveznika traži da plati dodatni porez na dodanu vrijednost (PDV). Porezni obveznik postupio je u skladu s poreznim rješenjem i platio zatraženi dodatni PDV.

2. Međutim, nakon toga su otkrivene nove činjenice koje su dovele do primjene drukčijeg poreznog režima (mehanizam obrnutog oporezivanja) na transakciju o kojoj je riječ. Mogu li, u tim okolnostima, nacionalna porezna tijela poreznom obvezniku odbiti dopustiti ispravak relevantnih računa i time mu zapravo uskratiti pravo na ispravak poreza jer se računi odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor i jer porezni obveznik nije pobijao porezno rješenje koje iz tog nadzora proizlazi u to vrijeme?

1 Izvorni jezik: engleski

## II. Pravni okvir

### *A. Pravo Unije*

3. Člankom 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2], u verziji primjenjivoj u vrijeme nastanka činjenica[3], određeno je:

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

4. Člankom 199.a Direktive o PDV-u određeno je:

„1. Države članice mogu, do 31. prosinca 2018. i na razdoblje od najmanje dvije godine, predvidjeti da osoba odgovorna za plaćanje PDV-a bude porezni obveznik kojem je obavljena bilo koja od sljedećih isporuka:

[…]

(i) isporuke žitarica, industrijskih usjeva uključujući uljano sjemenje i šećernu repu, koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju;

[…]"

5. Provedbenom odlukom 2011/363/EU Rumunjskoj je odobrena primjena mehanizma obrnutog oporezivanja za određene žitarice, uključujući uljanu repicu[4]. Rumunjska je 20. veljače 2014. obavijestila Komisiju da će u skladu s Direktivom 2013/43 nastaviti primjenjivati mehanizam obrnutog oporezivanja na određene žitarice do 18. prosinca 2018.

### *B. Nacionalno pravo*

6. U skladu s člankom 7. stavkom 2. Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (Uredba Vlade br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku), porezno tijelo ovlašteno je po službenoj dužnosti ispitati činjenice kao i pribavljati i upotrebljavati sve informacije i dokumente potrebne za pravilno utvrđivanje porezne situacije poreznog obveznika, te mora utvrditi i uzeti u obzir sve relevantne okolnosti svakog slučaja.

7. U skladu s člankom 205. stavkom 1. i člankom 207. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku moguće je podnijeti žalbu protiv svih upravnih akata koji se odnose na oporezivanje u roku od 30 dana od dostave akta pod prijetnjom gubitka prava. Žalbenim se postupkom poreznom obvezniku ne uskraćuje pravo na pravni lijek pod uvjetima predviđenima zakonom.

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

3 Kao što to proizlazi iz izmjena uvedenih Direktivom Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112 (SL 2013., L 201, str. 4.).

4 Provedbena odluka Vijeća od 20. lipnja 2011. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112 (SL 2011., L 163, str. 26.).

8. Člankom 213. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku određeno je:

„Nadležno tijelo koje odlučuje o žalbi ispituje činjenične i pravne razloge na kojima se temelji upravni akt koji se odnosi na oporezivanje. Pri razmatranju žalbe potrebno je uzeti u obzir argumente stranaka, pravne odredbe na koje se one pozivaju i dokumente u spisu predmeta. Žalba se ispituje unutar roka koji teče od njezina podnošenja."

9. Člankom 159. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika), kako je izmijenjen i dopunjen putem Legea br. 343/2006 (Zakon br. 343/2006), čijom je glavom VI. u nacionalni pravni poredak prenesena, *inter alia*, Direktiva o PDV-u, propisano je:

„(1) Ispravak podataka navedenih na računu ili u drugim zamjenskim dokumentima provodi se kako slijedi:

[…]

(b) ako je dokument poslan primatelju, ili se izdaje novi dokument, koji mora sadržavati, s jedne strane, podatke iz prvotnog dokumenta, broj i datum ispravljenog dokumenta, vrijednosti s negativnim predznakom i, s druge strane, ispravne podatke i vrijednosti, ili se izdaje novi dokument koji sadržava ispravne podatke i vrijednosti uz istodobno izdavanje dokumenta s vrijednostima koje imaju negativni predznak u koji se upisuju broj i datum ispravljenog dokumenta.

[…]

(3) Porezni obveznici nad kojima je proveden porezni nadzor i u odnosu na koje su otkrivene i utvrđene pogreške u vezi s pravilnim utvrđivanjem naplaćenog poreza i koji su te iznose dužni platiti na temelju upravnog akta koji je izdalo nadležno porezno tijelo, mogu primateljima izdati ispravljene račune u skladu sa stavkom 1. točkom (b). Na izdanim računima mora se naznačiti da su izdani nakon nadzora te oni moraju biti navedeni u posebnoj stavci u poreznoj prijavi. Korisnici imaju pravo odbiti porez naveden na tim računima u okvirima i pod uvjetima navedenima u člancima 145. do 147.[2]".

## III. Činjenično stanje, postupak i prethodno pitanje

10. Nad društvom Donauland SRL, koje je kasnije pripojeno društvu Terracult SRL (u daljnjem tekstu: Terracult), rumunjska porezna tijela provela su porezni nadzor koji je dovršen u ožujku 2014. Nadzorom je utvrđeno da je društvo Donauland u razdoblju od 10. do 14. listopada 2013. isporučilo društvu Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Njemačka) (u daljnjem tekstu: Almos) uljanu repicu. Nakon što su utvrdila da društvo Donauland ne može dostaviti popratnu dokumentaciju kojom bi se potvrdilo da je roba napustila državno područje Rumunjske, porezna tijela smatrala su da se na te isporuke ne može primijeniti izuzeće od PDV-a za isporuke robe unutar Zajednice.

11. Ta su tijela 4. ožujka 2014. izdala porezno rješenje (u daljnjem tekstu: prvo porezno rješenje) i izvješće o poreznom nadzoru u kojima su bile utvrđene određene dodatne obveze društva Donauland, uključujući PDV u iznosu od 440 241 rumunjskih leja (RON) za isporuke uljane repice društvu Almos u listopadu 2013., koje su se smatrale domaćim isporukama na koje se primjenjuje standardna stopa PDV-a od 24 %.

12. Društvo Donauland nije pobijalo prvo porezno rješenje.

13. Društvo Almos je 28. ožujka 2014. obavijestilo društvo Donauland da je primijetilo da su računi koje je izdalo društvo Donauland sadržavali njemački porezni identifikacijski broj društva Almos (u daljnjem tekstu: PIB). Društvo Almos je obavijestilo društvo Donauland da roba nije napustila državno područje Rumunjske te je zatražilo ispravljene račune s identifikacijskim podacima poreznog zastupnika društva Almos u Rumunjskoj.

14. Društvo Donauland je, na temelju dokumenata koje je podnijelo društvo Almos, 180 ispravljenih računa zabilježilo u svojim financijskim izvještajima u skladu s člankom 159. stavkom 3. Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika. Ispravljeni računi izdani su društvu Almos (upućeni i društvu Almos u Njemačkoj i njegovu poreznom zastupniku u Rumunjskoj), a iz njih proizlaze sljedeće transakcije: (1) poništavanje provedenih isporuka unutar Zajednice i njihova ponovna klasifikacija kao nacionalnih isporuka uz primjenu standardne stope PDV-a od 24 % i (2) poništavanje tih nacionalnih isporuka na koje je primijenjena standardna stopa PDV-a i njihovo uvrštavanje u kategoriju isporuka robe na koje je primijenjen mehanizam obrnutog oporezivanja zbog činjenice da je otkrivena pogrešna identifikacija kupca na temelju obavijesti od 28. ožujka 2014.

15. Ispravljeni računi koje je izdalo društvo Donauland uvršteni su u prijavu PDV-a za ožujak 2014. Društvo Donauland je odbilo PDV koji se odnosio na te račune od iznosa dugovanog PDV-a za to razdoblje.

16. Zbog zahtjeva za povrat PDV-a proveden je novi porezni nadzor u razdoblju od studenoga 2016. do veljače 2017., nakon čega je 10. veljače 2017. izdano porezno rješenje (u daljnjem tekstu: drugo porezno rješenje). Tim je poreznim rješenjem utvrđena obveza društva Terracult da plati dodatni PDV u iznosu od 440 241 RON.

17. Društvo Terracult je protiv drugog poreznog rješenja podnijelo upravnu žalbu, koju je Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Regionalna opća uprava za javne financije u Temišvaru, Rumunjska) odbila 14. srpnja 2017.

18. Društvo Terracult je 2. veljače 2018. pokrenulo pred Tribunalul Arad (Viši sud u Aradu, Rumunjska) sudski postupak, tražeći, *inter alia*, djelomično poništenje drugog poreznog rješenja i povrat iznosa koji je to trgovačko društvo platilo na temelju prvog poreznog rješenja. Taj je sud odbio tužbu.

19. Društvo Terracult je 29. lipnja 2018. podnijelo pred Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) žalbu protiv te presude. Taj je sud, dvojeći o usklađenosti nacionalnog zakonodavstva u pitanju s pravom Unije, odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Protive li se, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, Direktivi o PDV-u i načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti upravna praksa i/ili tumačenje odredbi nacionalnog zakonodavstva kojima se onemogućava ispravak određenih računa i, posljedično, uvrštavanje ispravljenih računa u prijavu PDV-a – koja se odnosi na razdoblje tijekom kojeg je proveden ispravak u vezi s transakcijama obavljenima u razdoblju u kojem je bio proveden porezni nadzor, nakon kojeg su porezna tijela izdala porezno rješenje koje je postalo konačno – ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne podatke i informacije koji dovode do primjene drugačijeg poreznog režima?

20. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Terracult, rumunjska vlada i Europska komisija. Te su stranke iznijele i usmena očitovanja na raspravi održanoj 5. veljače 2020.

## IV. Analiza

21. Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protive li se odredbama Direktive o PDV-u i načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti odredba ili praksa države članice kojom se ne dopušta ispravak računa koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg su ta tijela izdala porezno rješenje koje je postalo konačno, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja.

22. Prema mojem mišljenju, takva praksa nije u skladu s pravom Unije. Kako bi se objasnio taj zaključak, najprije treba identificirati poreznog obveznika koji je bio dužan platiti PDV koji se odnosi na transakciju o kojoj je riječ (A). Zatim ću naglasiti važnost prava na ispravak poreza i povrat neosnovano plaćenih poreza (B). Naposljetku ću provesti ocjenu razloga na koje su se pozvala rumunjska tijela kako bi osporila ispravak poreza i povrat neosnovano plaćenog poreza u ovom predmetu (C).

### *A. Porezni obveznik odgovoran za plaćanje PDV-a*

23. U skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u „[s]vaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199.b i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba”[5].

24. Provedbenom odlukom 2011/363 Rumunjskoj je, u relevantnom razdoblju, odobrena primjena mehanizma obrnutog oporezivanja na prodaju uljane repice. U skladu s člankom 199.a stavkom 1. Direktive o PDV-u, u takvom slučaju „osoba odgovorna za plaćanje PDV-a bude *porezni obveznik kojem [su] obavljen[e] […] isporuk[e]*”[6].

25. S tim u vezi Sud je potvrdio da „na temelju sustava obrnute porezne obveze ne dolazi do plaćanja PDV-a između dobavljača i primatelja usluga, s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u načelu može isti porez odbiti tako da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos”[7].

26. Budući da (sada) među strankama nije sporno da se na transakciju o kojoj je riječ primjenjuje mehanizam obrnutog oporezivanja, za PDV je odgovoran primatelj, a ne dobavljač. Činjenica da je dobavljač platio PDV pogrešno pretpostavljajući da se ne primjenjuje mehanizam obrnutog oporezivanja ne daje poreznim tijelima pravo da odstupe od mehanizma obrnutog oporezivanja smatrajući da je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a dobavljač, a ne primatelj[8].

27. Stoga je sljedeće pitanje koje treba ispitati ima li dobavljač, u načelu, pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na računu i povrat neosnovano plaćenog poreza.

### *B. Pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na računu i na povrat neosnovano plaćenog poreza*

28. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, „na državama članicama [je], 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”[9].

5 Moje isticanje

6 Moje isticanje

7 Vidjeti u tom smislu presude od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, t. 23.); od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 41.) i od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, t. 30.).

8 Vidjeti po analogiji presudu od 23. travnja 2015., GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, t. 29.).

9 Vidjeti presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 26. i navedenu sudsku praksu) (moje isticanje).

29. Također prema ustaljenoj sudskoj praksi, *pravo na povrat porezâ* naplaćenih u državi članici protivno pravilima Unije jest posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju pojedincima. Države članice tako su, u načelu, obvezne vratiti poreze naplaćene protivno pravu Unije [10].

30. U nedostatku pravila Unije o postupcima ispravka od strane izdavatelja računa na kojem je PDV pogrešno iskazan [11] i povrata porezâ [12] detaljna postupovna pravila u tu svrhu određena su nacionalnim pravnim poretkom svake države članice, u skladu s načelom postupovne autonomije. Međutim, ta nacionalna pravila moraju poštovati načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljnija od onih koja se odnose na slične prigovore utemeljene na odredbama nacionalnog prava niti smiju biti uređena tako da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje pravâ koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije.

31. Stoga je potrebno dopustiti poreznom obvezniku koji je na računu pogrešno iskazao PDV da ga ispravi i da po potrebi zatraži povrat. Postupci na temelju kojih porezni obveznik može ispraviti porez i zatražiti povrat su oni koji su predviđeni nacionalnim zakonodavstvom.

32. U ovom slučaju nije navedeno da nacionalni postupci nisu usklađeni s načelom ekvivalentnosti. Međutim, društvo Terracult tvrdi da se tim postupcima krši, među ostalim, načelo djelotvornosti, s obzirom na to da mu onemogućuju provođenje ispravka i podnošenje zahtjeva za povrat.

33. Rumunjska vlada osporava to stajalište. Ta vlada tvrdi da su u ovom slučaju tijela mogla zakonito spriječiti dobavljača da provede ispravak i zatraži povrat. To se objašnjava dvama razlozima. Kao prvo, dobavljač nije pobijao prvo porezno rješenje u propisanom roku. Kao drugo, čini se da rumunjska vlada tvrdi da dobavljač nije postupao u dobroj vjeri ili da je zloporabio svoja prava. Redom ću ispitati ta dva argumenta.

### *C. Mogu li se porezna tijela protiviti ispravku i povratu?*

#### *1. Rokovi*

34. Rumunjska vlada tvrdi da društvo Terracult prvo porezno rješenje nije pobijalo u propisanom roku. Stoga je ono postalo konačno i više se nije moglo dovesti u pitanje.

35. Prema mojem mišljenju, argument rumunjske vlade miješa dvije situacije. S jedne strane, postoji scenarij prema kojem su određene činjenice i/ili njihova pravna ocjena bili predmetom nadzora upravnog tijela. Metaforički rečeno, kutija koja sadržava određene elemente je otvorena, pretražena i zatvorena. S druge strane, postoji prilično različit scenarij u slučaju kasnije pojave novih činjenica, koje se nisu, takoreći, nalazile u kutiji u trenutku kad se pretraživala. U tim se okolnostima ti konkretni elementi nisu mogli preispitati iz jednostavnog razloga što ih u relevantnom trenutku nije bilo.

36. Što se tiče prvog scenarija, bio bih sklon složiti se da bi, da je porezno rješenje bilo pogrešno u trenutku njegova izdavanja, nedvojbeno bilo na društvu Terracult da ga pobija u roku predviđenom nacionalnim pravom. Propuštanje bi moglo značiti da je rješenje postalo konačno i da ga porezni obveznik više ne može pobijati bez obzira na njegovu točnost ili zakonitost.

10 Vidjeti, među mnogima, presudu od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

11 Vidjeti, među ostalim, presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth and Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 48. i 49.).

12 Vidjeti, na primjer, presudu od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

37. Sud je dosljedno navodio da je s pravom Unije spojivo utvrđivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne čine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije [13].

38. Primijenivši to načelo, Sud je smatrao da se, u vezi s mehanizmom obrnutog oporezivanja, prekluzivni rok, čiji istek ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika, ne može smatrati nespojivim s režimom uspostavljenim Direktivom o PDV-u [14]. Mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat viška PDV-a bez vremenskog ograničenja zaista bi bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje [15].

39. Međutim, rekao bih da je ovaj predmet drukčije naravi. Čini se da je obuhvaćen drugim prethodno opisanim scenarijem. U ovom slučaju porezno rješenje, kao što proizlazi iz spisa predmeta, nije bilo pogrešno kada ga je porezno tijelo izdalo. U rješenju su se odražavali podaci iz računâ i rezultati nadzora koji su provela porezna tijela. Tek su kasnije, na zahtjev koji je društvo Almos uputilo društvu Donauland, izmijenjeni ulazni podaci.

40. Stoga se situacija promijenila tek *nakon* izdavanja poreznog rješenja i nakon što se društvo Terracult s njime uskladilo [16]. Primateljev zahtjev za korištenje rumunjskog PDV identifikacijskog broja pokrenuo je promjenu pravnog režima. U tim okolnostima, društvu Terracult teško se može prigovoriti da je odlučilo upotrijebiti najočitiji mehanizam ispravka PDV-a koji je pogrešno iskazan na računu, umjesto da je pobijalo zakonitost poreznog rješenja.

41. Razumijem da je društvo Terracult vjerojatno moglo pobijati prvo porezno rješenje u skladu s nacionalnim pravom, iako nije bilo nezakonito, na temelju novih činjenica koje su nastale nakon donošenja rješenja [17]. S obzirom na pravila Unije i nacionalna pravila, bilo bi ipak donekle neuobičajeno da je društvo Terracult tako postupilo.

42. Naime, konkretan mehanizam ispravka situacije poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku izričito je predviđen nacionalnim pravom, i to člankom 159. Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika. Možda bi vrijedilo naglasiti da je postojanje takvog mehanizma obavezno u skladu s pravom Unije. Sud je već navodio da se u skladu s načelom porezne neutralnosti i načelom djelotvornosti od država članica *zahtijeva* da predvide instrumente i postupovna pravila potrebna kako bi se poreznim obveznicima zajamčila mogućnost ispravka svakog poreza koji je nepravilno iskazan na računu i pravo na povrat poreza naplaćenih protivno pravilima Unije [18].

43. Argumenti koje je rumunjska vlada istaknula protiv mogućnosti da društvo Terracult poduzme navedene radnje nisu uvjerljivi. Ta vlada navodi da ovaj slučaj dovodi do potencijalnog sukoba između, s jedne strane, načela pravne sigurnosti (koje proizlazi iz potrebe očuvanja valjanosti akata koji nisu pobijani u propisanom roku) i, s druge strane, načela porezne neutralnosti (koje proizlazi iz potrebe da se zajamči da porezni obveznik ne snosi porez koji nije dužan platiti), te da on legitimno može prvome dati prednost nad drugim.

13 Vidjeti, među ostalim, presudu od 14. veljače 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

14 Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

15 Vidjeti presudu od 14. veljače 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

16 Stoga se teško može smatrati da je društvo Terracult djelovalo nesavjesno ako je zatraženi porez platilo kako bi postupilo u skladu s poreznim rješenjem. Neovisno o relevantnim okolnostima, to je moralo učiniti na temelju članka 203. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim je „PDV […] dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu”.

17 Rumunjska vlada tvrdila je da je to doista moguće, a čini se da je to stajalište potvrđeno odgovorima koje je na pitanja Suda dostavio sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Međutim, navodim da društvo Terracult nije dijelilo to stajalište tvrdeći da to pitanje nije uređeno nacionalnim pravom.

18 Vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

44. Prema mojem mišljenju, to nije pravilan način prikazivanja ovog predmeta Kao što je već istaknuto u točki 35. ovog mišljenja, još jednom naglašavam da se predmetni slučaj ne odnosi na navodno pogrešno ili nezakonito porezno rješenje koje nije pobijano u propisanom roku. Odnosi se na transakciju koja je, zbog otkrivanja novih činjenica, preinačena nakon donošenja poreznog rješenja. Zahtijevati od poreznog obveznika da u tim okolnostima pobija porezno rješenje (koje je vjerojatno zakonito i valjano) ne samo da je nelogično, nego također stvara niz sumnji vezano uz poreznu neutralnost, jednakost i pravo na djelotvoran pravni lijek.

45. Kao prvo, ako se tumači na taj način, nacionalnim pravom bi se vrlo različito postupalo s poreznim obveznicima koji se, prema mojem mišljenju, nalaze u sličnoj situaciji. Trajanje razdoblja u kojem porezni obveznik može ispraviti podatke navedene na računima i izvršiti ispravak ovisilo bi o tome jesu li porezna tijela provela nadzor i izdala porezno rješenje. Porezni obveznici koji su bili pod nadzorom imali bi samo 30 dana za ispravak računâ osporavanjem zakonitosti poreznog nadzora. Oni koji nisu bili pod nadzorom imali bi uobičajeno razdoblje od pet godina. Izdavanje poreznog rješenja značilo bi dakle da se redovno razdoblje od pet godina zamjenjuje razdobljem od 30 dana.

46. Čini se da je tu razliku nemoguće opravdati jer bi se, s obzirom na nove činjenice koje se otkriju kasnije, oba porezna obveznika mogla naći u potpuno istoj situaciji. U vezi s time podsjećam da prema ustaljenoj sudskoj praksi „načelo jednakosti, koje se u području PDV-a očituje kao načelo porezne neutralnosti, zahtijeva da se usporedive situacije ne tretiraju različito, osim ako razlikovanje nije objektivno opravdano”[19].

47. Kao drugo, obvezivanjem poreznog obveznika da pobija porezno rješenje u roku od 30 dana, čak i kada elementi koji mogu dovesti do ispravka budu otkriveni nakon izdavanja poreznog rješenja, stvara se opasnost da se pravo na djelotvoran pravni lijek liši njegova korisnog učinka: ovisno o tome kada se ti elementi otkriju, poreznom obvezniku može preostati vrlo malo vremena za pobijanje poreznog rješenja ili može čak nastupiti zastara. Primjerice, u ovom je slučaju društvo Terracult imalo na raspolaganju samo nekoliko dana za pobijanje prvog poreznog rješenja (od 4. ožujka 2014.) nakon što su otkrivene nove činjenice (28. ožujka 2014.). Da nije bilo nadzora i poreznog rješenja, društvo Terracult bi moglo ispraviti račune i porez u duljem roku od pet godina.

48. Naposljetku, kao treće, te prilično neobične posljedice naglašavaju problematično polazište. Moram naglasiti da je, općenito, nacionalno pravilo prema kojem ne treba ponovno otvarati ono što je već bilo predmet preispitivanja (upravnog ili sudskog) valjano i prikladno. Međutim, to se načelo logično može primijeniti samo na pravna ili činjenična pitanja koja su doista bila predmet preispitivanja. Nasuprot tomu, učinak zastare ne može se proširiti na nove elemente koji nisu bili i nisu mogli biti predmet takvog preispitivanja jer nisu postojali u vrijeme nastanka činjenica[20].

49. S obzirom na prethodno navedeno, zaključujem da se odredbama Direktive o PDV-u kao i načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti protivi odredba ili praksa države članice kojom se ne dopušta ispravak računa koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg su porezna tijela izdala porezno rješenje koje je postalo konačno, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene drukčijeg poreznog režima (mehanizam obrnutog oporezivanja).

19 Vidjeti na primjer presudu od 13. ožujka 2014., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, t. 53.).

20 Moguća je šira analogija s primjenom iste logike u kontekstu preispitivanja koje provodi sud. U tom je kontekstu još važniji imperativ stabilnosti i nepromjenjivosti pravnih odnosa nakon što su uspostavljeni na temelju konačne sudske odluke koji je zasigurno jači nego u slučaju upravnih ili poreznih odluka. Međutim, čak i u tom kontekstu, činjenica da je u predmetu došlo do žalbe ili čak druge žalbe ne sprečava ponavljanje postupka ako se kasnije otkriju nove činjenice koje opravdavaju takvu izvanrednu mjeru. Riječ je samo o različitim elementima i različitim pravnim sredstvima. Stoga se slična logika mora *a fortiori* primijeniti na sustav PDV-a kojim je već predviđen i prihvaćen znatno veći stupanj *ex post* fleksibilnosti i mogućnosti ponovnog ispravka zbog porezne neutralnosti.

*2. Dobra vjera, zloporaba pravâ i prijevara*

50. Rumunjska vlada također ističe da se pravo na ispravak i traženje povrata, uobičajeno predviđeno nacionalnim zakonodavstvom, može ograničiti u okolnostima poput onih u glavnom postupku jer dobavljač nije postupao u dobroj vjeri ili je, na bilo koji način, zloporabio svoja prava. U vezi s time rumunjska vlada ističe da su ispravkom računa zapravo poništeni rezultati prvog poreznog rješenja. Štoviše, ta vlada ističe da je roba koju je društvo Terracult prodalo društvu Almos nakon te prodaje bila predmet određenih sumnjivih transakcija između društva Almos i treće osobe.

*a) Dobra vjera*

51. Najprije treba podsjetiti da, iako se pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na računu mora priznati ako je porezni obveznik postupao u dobroj vjeri, dobra vjera nije nužan uvjet za pravo na ispravak. Naime, Sud je presudio da, 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 [21].

52. U vezi s time moram istaknuti da sud koji je uputio zahtjev u svojem odgovoru na pitanja Suda navodi da iz spisa predmeta proizlazi da porezna tijela nikada nisu zatražila od primatelja (društvo Almos) plaćanje dugovanog poreza. Nejasno je zašto porezna tijela nisu pokušala provjeriti je li primatelj mogao platiti porez, tako da bi se iznos koji je dobavljač (društvo Terracult) neosnovano platio mogao vratiti bez gubitaka za državnu blagajnu. Kada joj je na raspravi postavljeno pitanje o razlozima za takvo postupanje, rumunjska vlada nije bila u mogućnosti dati nikakvo objašnjenje.

53. Neovisno o tom aspektu, što je još važnije, nisu me uvjerili elementi na koje se rumunjska vlada pozvala u okviru ovog postupka kako bi ukazala na to da društvo Terracult nije postupalo u dobroj vjeri.

54. Konkretno, ne razumijem logiku argumenta prema kojem činjenica da je učinak ispravka računâ poništenje utvrđenja iz poreznog rješenja koja proizlaze iz poreznog nadzora, sama po sebi, upućuje na to da porezni obveznik nije postupao u dobroj vjeri.

55. Svrha ispravka računa i jest izmjena prethodne situacije koja se, na temelju elemenata koji su otkriveni naknadno, smatra pogrešnom. Slijedom toga, puka činjenica da su ispravljeni računi poništili učinke prvog poreznog rješenja niti može služiti kao dokaz niti je dovoljna da se njome dokaže nepostojanje dobre vjere poreznog obveznika. U tu je svrhu potrebno još nešto. U vezi s time treba podsjetiti da pojam „dobre vjere” podrazumijeva da porezni obveznik postupa s dužnom pažnjom urednog i savjesnog gospodarstvenika [22].

56. Stoga se porezna tijela mogu pozvati na nedostatak dobre vjere jedino ako izričito navedu nemarno ponašanje poreznog obveznika, objasne pravne i činjenične razloge za takav stav i, po potrebi, dostave dokaze koji potkrepljuju takve navode [23]. U ovom se pak slučaju, sigurno vezano uz činjenice i izjave podnesene ovom Sudu, čini da nema jasnih i potkrepljenih navoda o tome.

21 Vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 58. i 68.); od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 37. i 38.) i od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 27.).

22 Presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, t. 26.).

23 Više o tom pitanju vidjeti u mojem mišljenju u predmetu Altic (C-329/18, EU:C:2019:442, osobito t. 33. do 36.).

57. Treba podsjetiti da nije odlučno je li do stvarnog poništenja prvog poreznog rješenja došlo nakon poreznog nadzora. Naime, Sud je nedavno u predmetu Zabrus Siret [24], koji se također odnosio na nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, nedvosmisleno presudio da „[odredbe Direktive o PDV-u] i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, odstupanjem od roka zastare od pet godina koji je uspostavljen nacionalnim pravom za ispravak prijava PDV-a, sprečava, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, da porezni obveznik provede takve ispravke kako bi ostvario svoje pravo na odbitak samo zato što se taj ispravak odnosi na razdoblje koje je već bilo predmet poreznog nadzora” [25].

58. Naime, sud koji je uputio zahtjev upućuje na tu presudu u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, smatrajući da se načela koja proizlaze iz te presude trebaju primijeniti na situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku.

59. Slažem se s tim. S obzirom na argumente koje je rumunjska vlada iznijela u svojim pisanim i usmenim očitovanjima, čini se da je glavni problem u ovom predmetu taj što su porezna tijela već provjerila transakciju o kojoj je riječ i, slijedom toga, ne prihvaćaju da porezni obveznik može naknadno poništiti rezultate njihova rješenja a da ne prođe kroz „standardne kanale”, odnosno upravnu žalbu nakon koje, po potrebi, slijedi sudski postupak. Međutim, u točkama 34. do 49. ovog mišljenja objasnio sam zašto je u ovom slučaju to stajalište neodrživo.

*b) Zloporaba pravâ*

60. Ista razmatranja vrijede za navode rumunjske vlade prema kojima je društvo Terracult zloporabilo svoja prava.

61. U tom kontekstu treba podsjetiti da je potrebno ispunjenje dvaju uvjeta kako bi se utvrdila zloporaba. Kao prvo, rezultat dotičnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta utvrđenih relevantnim odredbama Direktive o PDV-u i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, mora biti ostvarivanje porezne pogodnosti čije bi dodjeljivanje bilo u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama. Kao drugo, iz niza objektivnih čimbenika mora proizlaziti da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na dobivanje te porezne pogodnosti [26].

62. Međutim, na temelju elemenata iz spisa predmeta, ne vidim da su porezna tijela utvrdila postojanje ikakve zloporabe.

63. Kao prvo, nije jasno koju je „porezn[u] pogodnost čije bi dodjeljivanje bilo u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama [o PDV-u]” društvo Terracult moglo željeti dobiti svojim postupanjem. Kao što je to navedeno u točkama 23. do 26. ovog mišljenja, društvo Terracult nije odgovorno za plaćanje poreza koji je podmirilo. Međutim, nakon prvog poreznog rješenja, uredno je platilo porez. Potom se, kao što je to društvo Terracult istaknulo na raspravi, našlo između dvije vatre: s jedne strane, platilo je državi PDV za koji, iako ga nije moralo platiti, ne može dobiti povrat, a, s druge strane, primatelj odbija vratiti taj porez društvu Terracult zato što se na transakciju o kojoj je riječ ne primjenjuje uobičajeni porezni režim nego mehanizam obrnutog oporezivanja. U bitnome, društvo Terracult na kraju mora snositi porez koji nije dužno platiti.

64. Na temelju toga, čini mi se da društvo Terracult ne nastoji dobiti nepravednu pogodnost. Samo pokušava ponovno uspostaviti neutralnost u odnosu na transakciju o kojoj je riječ.

24 Presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 *Ibid.*, t. 56. i izreka.

26 Vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.) i od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 49.).

65. Kao drugo, treba podsjetiti da, kako bi utvrdila postojanje zloporabe, porezna tijela moraju utvrditi konkretne elemente koji im omogućuju da razmotre jesu li stranke upotrebljavale umjetnu konstrukciju kako bi zaobišle primjenu mjerodavnih pravila o PDV-u u cilju ostvarivanja koristi koja bi inače bila nezakonita [27]. Međutim, u spisu predmeta, a zasigurno ni u zahtjevu za prethodnu odluku, ne postoji ništa što bi dovelo u pitanje vjerodostojnost ispravaka računa koji se odnose na transakciju o kojoj je riječ. Sama činjenica da je ispravak računa doveo do poništenja rezultata ranijeg poreznog rješenja ne može predstavljati, kao što je već objašnjeno, dokaz nevjerodostojne transakcije.

66. S obzirom na ta razmatranja, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku zapravo je važno znati je li ispravak računa opravdan novim elementima na koje se poziva društvo Terracult ili je, suprotno tomu, počinjen s ciljem prijevare. To me dovodi do sljedećeg elementa na koji rumunjska vlada upućuje u tom kontekstu.

*c) Prijevara*

67. Rumunjska vlada u svojim očitovanjima upućuje na činjenicu da je uljana repica koju je društvo Terracult prodalo društvu Almos nakon te prodaje bila predmet određenih sumnjivih transakcija između društva Almos i treće osobe.

68. U vezi s time podsjetio bih da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, porezni obveznik gubi pravo na odbitak ako je znao ili morao znati da je svojim postupanjem sudjelovao u transakciji povezanoj s prijevarom u vezi s PDV-om. Na poreznim je tijelima, kada ustanove poreznu prijevaru ili nepravilnosti koje je počinio trgovac, da na temelju objektivnih elemenata, a da pritom ne zahtijevaju provjere od drugog trgovca koje nisu na njemu, utvrde je li potonji znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio prijevare u vezi s PDV-om [28].

69. S druge strane, ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za nastanak i ostvarivanje prava na odbitak, sankcioniranje uskratom tog prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila povezana s prijevarom koju je počinio njegov poslovni partner ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke, protivi se Direktivi o PDV-u [29].

70. S obzirom na navedeno, kako bi činjenice na koje se poziva rumunjska vlada bile relevantne u odnosu na društvo Terracult, porezna tijela trebala su utvrditi da je društvo Terracult sudjelovalo u planu prijevare ili barem da je za nju znao ili da je morao znati. Međutim, barem u okviru ovog postupka, rumunjska vlada nije išla tako daleko da tvrdi da je počinjena prijevara ili kakvo drugo nezakonito postupanje. Osim toga, ona nije iznijela nijedan element koji bi potvrdio insinuacije da je društvo Terracult bilo upoznato ili da je moralo biti upoznato sa sumnjivim transakcijama koje su provedene s robom u pitanju nakon prodaje društvu Almos.

71. Na raspravi je rumunjska vlada pozvana da pobliže objasni zašto smatra da društvo Terracult nije postupilo s dužnom pažnjom u odnosu na te transakcije i koje su odredbe nacionalnog prava ili prava Unije mogle biti temelj za zahtijevanje višeg stupnja pažnje od tog trgovačkog društva. Međutim, rumunjska je vlada imala poteškoća u pružanju jasnog odgovora na to pitanje. Samo se pozvala na nedostatak suradljivosti društva Terracult prilikom traženja dokumenata koji su se odnosili na mjesto isporuke robe koja je prodana društvu Almos i, općenitije, na (neodređene) knjigovodstvene pogreške.

27 Za više detalja o tom pitanju vidjeti moje mišljenje u predmetu Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:648, t. 23. do 31. i 58. do 107.).

28 Vidjeti u tom smislu presude od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48. i 50.) i od 3. listopada 2019., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, t. 30. i 31.).

29 Vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 45. i 46.) i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 49.).

72. Taj me odgovor začuđuje, posebno s obzirom na to da se društvo Terracult (a potom i društvo Almos) složilo s utvrđenjima poreznih inspektora o promjeni kvalifikacije prodaje u nacionalnu isporuku i na to da prije rasprave nije istaknuta nijedna tvrdnja vezano uz knjigovodstvene pogreške društva Terracult. U svakom slučaju, nisam uvjeren da bi ikakva pogreška te vrste, s obzirom na to da je, kao što je to ispravno istaknula Komisija, neznatna i čisto formalne prirode, mogla opravdati potpuni gubitak prava društva Terracult na ispravak i dobivanja povrata.

73. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, države članice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile prijevaru. Međutim, te mjere ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje zadanih ciljeva i stoga se ne smiju koristiti na način da njihov učinak bude dovođenje u pitanje neutralnosti PDV-a [30]. Konkretno, Sud je presudio da je kazna potpunog odbijanja prava na odbitak neproporcionalna kada se ne utvrdi utaja ili oštećenje državnog proračuna [31]. Slično načelo nesumnjivo mora vrijediti za potpuno odbijanje da se poreznom obvezniku prizna pravo da ispravi porez koji je nepravilno iskazan na računu i da dobije povrat neosnovano plaćenog poreza.

74. Država članica stoga može odbiti ispravak i povrat koji traži porezni obveznik samo kada porezna tijela, na temelju objektivnih čimbenika i u skladu s traženim pravnim standardom, mogu utvrditi da je ispravak računa koji je doveo do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja izvršen u zloj vjeri predstavljao zlouporabu pravâ ili da je bio povezan s poreznom prijevarom za koju je dobavljač znao ili morao znati.

75. Očito je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi je li to slučaj u glavnom predmetu.

## V. Zaključak

76. Predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputila Curtea de Apel Timișoara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) odgovori na sljedeći način:

– Direktivi 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti protivi se odredba ili praksa države članice kojima se ne dopušta ispravak računa koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg je porezna uprava izdala porezno rješenje koje je postalo konačno, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja.

– Država članica može odbiti ispravak poreza i povrat poreza koji neosnovano plati dobavljač samo kada porezna tijela, na temelju objektivnih čimbenika i u skladu s traženim pravnim standardom, mogu utvrditi da je ispravak računa koji je doveo do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja izvršen u zloj vjeri predstavljao zlouporabu pravâ ili da je bio povezan s poreznom prijevarom za koju je dobavljač znao ili morao znati. Sud koji je uputio zahtjev treba utvrditi je li to slučaj u glavnom predmetu.

30 Vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29.).

31 Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 68. i 70.).