Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

21. studenoga 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak PDV-a – Načelo neutralnosti PDV-a – Nepravodobno podnošenje prijave za registraciju – Izdavanje i sadržaj računa – Račun na kojemu nije naveden iznos pretporeza – Porez izračunan na temelju zapisnika – Nepostojanje korektivnog računa – Pravo na odbitak – Isključenost”

U predmetu C-624/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska), odlukom od 27. rujna 2023., koju je Sud zaprimio 10. listopada 2023., u postupku

„SEM Remont” EOOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik prvog vijeća, u svojstvu predsjednika sedmog vijeća, M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), predsjednica petog vijeća, i J. Passer, sudac,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „SEM Remont” EOOD, A. Bochu, M. Gouraud i B. Le Bret, avocats,

– za Direktorna Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite, D. Zhelyazkov,

– za bugarsku vladu, T. Mitova i T. Tsingileva, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

– za Europsku komisiju, D. Drambozova i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), i načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „SEM Remont” EOOD i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Varni pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska), povodom uskraćivanja prava na odbitak pretporeza tom društvu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 63. Direktive o PDV-u propisano je:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

4 Članak 167. te direktive određuje:

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

5 Članak 168. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]”

6 Članak 176. iste direktive propisuje:

„Vijeće [Europske unije] na prijedlog [Europske k]omisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. […]

Do početka stupanja na snagu odredbi iz prvog stavka, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan 1. siječnja 1979. ili ako se radi o državama članicama koje su pristupile [Europskoj z]ajednici nakon tog datuma, na datum njihovog pristupanja”.

7 Člankom 178. Direktive o PDV-u propisano je:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno odredbama glave XI., poglavlja 3., odjeljaka 3. do 6.;

[…]”.

8 Člankom 179. te direktive određuje se:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

9 Članak 203. navedene direktive glasi kako slijedi:

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

10 U skladu s člankom 218. te direktive:

„Za potrebe ove Direktive, države članice prihvaćaju dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz ovog poglavlja.”

11 Člankom 219. Direktive o PDV-u propisano je:

„Jednako kao dokument tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega”.

12 Članak 226. te direktive, koji se nalazi u odjeljku 4. poglavlja 3. glave XI., propisuje:

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

[…]

3. identifikacijski broj za PDV iz članka 214. pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge;

[…]

6. količina i narav isporučene robe ili opseg i vrsta pruženih usluga;

7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,

[…]

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

9. primijenjena stopa PDV-a;

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

[…].”

Bugarsko pravo

13 Člankom 25. zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.) u njegovoj verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: ZDDS) određuje se:

„1. Oporezivi događaj u smislu ovog zakona predstavljaju isporuke robe i usluga od strane osoba koje su porezni obveznici na temelju ovog zakona, stjecanja unutar Zajednice kao i uvoz robe iz članka 16.

2. […] Oporezivi događaj nastaje na dan prijenosa vlasništva nad imovinom ili bilo kojeg drugog stvarnog prava, kao i bilo kojeg drugog prava raspolaganja imovinom u svojstvu vlasnika, ili na dan pružanja usluge.”

14 U članku 71. ZDDS-a propisuje se:

„Osoba ostvaruje svoje pravo na odbitak ulaznog poreza kada ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1. raspolaže poreznim dokumentom, sastavljenim sukladno uvjetima iz članaka 114. i 115., u kojem se PDV navodi odvojeno u odnosu na robu ili usluge koje su mu pružene;

[…].”

15 U skladu s člankom 96. stavkom 1. ZDDS-a:

„Svaki porezni obveznik s poslovnim nastanom na bugarskom državnom području koji je ostvario oporezivi promet u iznosu jednakom ili većem od 50 000 [bugarskih leva (BGN)] (oko 25 600 eura) u razdoblju koje ne prelazi dvanaest uzastopnih mjeseci koji prethode tekućem mjesecu dužan je podnijeti prijavu za registraciju u svrhe ovog zakona u roku od sedam dana od završetka poreznog razdoblja u kojem je ostvario taj promet. Ako je promet ostvaren u razdoblju koje ne prelazi dva uzastopna mjeseca, uključujući tekući mjesec, osoba je dužna podnijeti prijavu u roku od sedam dana od datuma na koji je ostvaren promet.”

16 Člankom 102. ZDDS-a određuje se:

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

2. U odluci iz stavka 1. navodi se osnova i datum nastanka obveze registracije.

3. […] Za potrebe utvrđivanja poreznih dugova osobe koja nije pravodobno podnijela prijavu za registraciju, iako je to bila dužna učiniti, ta se osoba smatra obveznikom plaćanja poreza na oporezive isporuke i stjecanja unutar Zajednice koje je izvršila kao i na oporezive isporuke usluga koje je primila, a u pogledu kojih je primatelj dužan platiti porez:

1. […] za razdoblje od isteka roka u kojem je trebalo donijeti odluku o registraciji, ako je osoba podnijela prijavu za registraciju u roku, do datuma kada ju je porezno tijelo registriralo;

2. […] za razdoblje od isteka roka u kojem je trebalo donijeti odluku o registraciji, ako je osoba podnijela prijavu za registraciju u roku, do datuma kada više ne postoje razlozi za registraciju.

4. […] U slučajevima iz članka 96. stavka 1. druge rečenice za potrebe utvrđivanja poreznih dugova osobe koja nije pravodobno podnijela prijavu za registraciju, iako je to bila dužna učiniti, smatra se da je ta osoba obveznik plaćanja poreza na oporezive isporuke koje su dovele do prekoračenja oporezivog prometa od 50 000 bugarskih leva [oko 25 600 eura] od dana prekoračenja prometa do datuma na koji ju je porezno tijelo registriralo ili do datuma kada više ne postoje razlozi za registraciju. Porez se plaća za oporezivu isporuku koja je dovela do prekoračenja prometa. Osoba je također obveznik plaćanja poreza na oporezive isporuke usluga koje je primila, a za koje je primatelj obvezan platiti porez i na oporeziva stjecanja unutar Zajednice izvršena tijekom tog razdoblja.

[…].”

17 Članak 114. stavak 1. ZDDS -a propisuje sljedeće:

„Račun mora sadržavati sljedeće podatke:

[…]

11. jediničnu cijenu bez poreza i oporezivi iznos isporuke te odobrena sniženja i trgovinske popuste, ako nisu uključeni u jediničnu cijenu;

12. stopu poreza i, ako je stopa nula, razloge za njezinu primjenu i razloge za neobračunavanje poreza;

13. iznos poreza;

14. iznos koji treba platiti, ako se razlikuje od iznosa oporezivog iznosa i poreza;

[…].”

18 Člankom 116. ZDDS-a određuje se:

„1. Nije dopušteno unositi ispravke i dopune u račune i pripadajuće potvrde. Dokumente koji su nepravilno izdani ili ispravljeni mora se poništiti i izdati nove.

2. Nepravilno izdanim dokumentima također se smatraju računi i povezane potvrde u kojima se ne navodi PDV, iako ga je trebalo navesti.

[…]

4. Za potrebe poništenja nepravilnih ili ispravljenih dokumenata u poslovnim knjigama dobavljača ili kupca, za svaku se od stranaka sastavlja zapisnik koji sadržava sljedeće stavke:

1. razlog poništenja;

2. broj i datum poništenog dokumenta;

3. broj i datum izdavanja novog dokumenta;

4. potpis osoba koje su sastavile zapisnik za svaku od stranaka.

5. Sve primjerke poništenih dokumenata čuva izdavatelj te ih se knjiži u računovodstvu dobavljača i primatelja u skladu s Uredbom o primjeni zakona.

[…]

7. […] Ispravak računa i potvrda u slučaju konačnog akta porezne uprave obavlja se u skladu sa stavcima 1. do 6. ako je obveza utvrđena tim aktom uplaćena u državnu riznicu na račun nadležne teritorijalne uprave Nacionalne agencije za prihodite [(Nacionalna agencija za javne prihode, Bugarska)] ili ako ju je nadoknadila porezna uprava.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 SEM remont je društvo osnovano u skladu s bugarskim pravom koje obavlja djelatnost izgradnje podzemnih i nadzemnih željezničkih pruga. Ono je obveznik PDV-a.

20 To je društvo 4. kolovoza 2020. s društvom Gidrostroy – Russia OOD, društvom osnovanim u skladu s ruskim pravom koje je specijalizirano za stavljanje na raspolaganje brodova za izvođenje radova jaružanja, sklopilo ugovor kojim se od njega traži obavljanje radova jaružanja u vodenom području luke Varna (Bugarska). Na temelju tog ugovora društvo Gidrostroy– Russia bilo je dobavljač a društvo SEM Remont primatelj.

21 Društvo Gidrostroy – Russia izdalo je 31. listopada i 15. studenoga 2020. dva računa društvu SEM Remont za radove izvršene u okviru izvršenja tog ugovora, za iznose od 1 320 542,97 bugarskih leva (oko 675 200 eura) i 2 440 972,26 BGN (oko 1 248 100 eura). Na datume izdavanja tih računa društvo Gidrostroy-Russia nije bilo registrirano u svrhu PDV-a u Bugarskoj na temelju ZDDS-a te stoga nije navelo PDV na navedenim računima. Predmetni radovi izvršeni su kasnije i bili su namijenjeni društvu ES BILD, društvu koje je nastalo spajanjem društava SEM Remont i EIS – Stroitelna kompania AD, zastupnika Gidrostroy – Russia u Bugarskoj.

22 Društvo Gidrostroy – Russia je 26. studenoga 2020. podnijelo prijavu za registraciju u svrhu PDV-a. Dana 10. prosinca 2020. izdana mu je odluka o registraciji koja mu je dostavljena 11. prosinca 2020.

23 Nad društvom Gidrostroy – Russia proveden je porezni nadzor koji je omogućio da se utvrdi da je to društvo od 9. prosinca 2019. prešlo prag oporezivog prometa koji je predviđen člankom 96. stavkom 1. ZDDS-a, koji zahtijeva njegov upis u registar obveznika PDV-a, i da je stoga na temelju te odredbe trebalo podnijeti prijavu za registraciju na temelju tog zakona najkasnije 16. prosinca 2019. Budući da nije ispunilo tu obvezu, navedeno društvo stoga se smatralo odgovornim za plaćanje PDV-a na isporuke koje su dovele do prekoračenja tog praga za razdoblje od 9. prosinca 2019. do datuma njegove stvarne registracije na temelju članka 96. stavka 1. ZDDS-a, odnosno 11. prosinca 2020.

24 Porezno tijelo pozvalo je 11. prosinca 2020. društvo Gidrostroy – Russia da obračuna PDV na oporezive transakcije za to razdoblje i dostavi zapisnik u skladu s člankom 117. stavkom 1. točkom 1. ZDDS-a. Dopisom od 12. srpnja 2021. to mu je društvo dostavilo taj zapisnik od 29. lipnja 2021. u kojem je obračunalo taj PDV i u kojem se ono navodi kao isporučitelj i primatelj tih transakcija. U navedenom zapisniku navedena su, među ostalim, dva računa od 31. listopada i 15. studenoga 2020. za ukupni iznos PDV-a od 752 303,05 bugarskih leva (oko 384 650 eura).

25 Dana 13. srpnja 2021 društvo EIS – Stroitelna kompania – zastupnik društva Gidrostroy – Russia u Bugarskoj, čiji se bankovni račun koristio za plaćanje poreznih obveza tog društva u toj državi članici, sklopilo je s društvom SEM Remont ugovor kojim mu je to društvo odobrilo zajam u iznosu od 752 303,05 BGN koji odgovara iznosu PDV-a navedenom u zapisniku po osnovi tih dvaju računa. Iznos tog zajma zapravo je koristilo društvo EIS – Stroitelna kompania kako bi bugarskoj državnoj riznici platilo taj PDV.

26 Društvo SEM Remont u svoju je evidenciju nabave i u prijavu PDV-a za porezno razdoblje od prosinca 2021. upisalo pravo na odbitak PDV-a u iznosu od 753 390,12 bugarskih leva (oko 385 200 eura) na temelju zapisnika.

27 Međutim, porezno tijelo utvrdilo je da na dan izdavanja tog zapisnika nije došlo do oporezivog događaja i da, stoga, nije nastala obveza obračuna PDV-a. U tim je okolnostima to tijelo zaključilo da društvo SEM Remont ne ispunjava uvjete za odbitak PDV-a iz članka 71. ZDDS-a jer ne posjeduje račune u kojima je iskazan PDV. Ono je u tom pogledu smatralo da navedeni zapisnik nije valjan dokument kojim se potvrđuje postojanje prava na odbitak.

28 Prema tome, primjenom članka 25. stavaka 1. i 4. ZDDS-a, u vezi s člankom 71. stavkom 1. tog zakona, porezno tijelo uskratilo je društvu SEM Remont pravo na odbitak PDV-a o kojem je riječ.

29 Osim toga, to odbijanje poreznog tijela obrazloženo je činjenicom da je PDV na isporuke koje je primilo društvo Gidrostroy– Russia bio obračunan nakon postupka nadzora nad tim društvom, u skladu s člankom 102. stavkom 4. ZDDS-a. U tom pogledu, to je tijelo prihvatilo tumačenje te odredbe koje je dao Konstitucionen sad (Ustavni sud, Bugarska), prema kojem je dobavljač oporezive transakcije koji nije podnio prijavu za registraciju u propisanom roku dužan platiti PDV na tu transakciju, ali nema pravo ispraviti račune izdane u razdoblju između datuma na koji je dosegnuo prag oporezivog prometa iznad kojeg je upis u registar obveznika PDV-a obvezan i datuma kada je stvarno registriran u svrhu PDV-a.

30 Društvo SEM Remont podnijelo je žalbu protiv odluke poreznog tijela kojom mu je odbijeno pravo na odbitak PDV-a pred Administrativen sadom – Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska), sudom koji je uputio zahtjev. Taj sud dvoji o usklađenosti s Direktivom o PDV-u i načelom neutralnosti PDV-a odredbi nacionalnog prava i prakse nacionalne uprave na temelju kojih se, u situaciji poput one u glavnom postupku, primatelju isporuke uskraćuje pravo na odbitak PDV-a ako je dobavljač, koji nije bio registriran u svrhu PDV-a, izdao račun u kojem PDV nije naveden, ali je, nakon što je isporuka izvršena, upisan u registar obveznika PDV-a na zahtjev poreznog tijela te nakon nadzora nije izdao ispravljeni račun, nego zapisnik u kojem se nalazi kao dobavljač i primatelj te transakcije, i u kojem se navodi predmetni račun, oporezivi iznos i PDV koji se na njega primjenjuje.

31 U tim je okolnostima Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Dopuštaju li članak 63., članak 167., članak 168. točka (a), članak 178. točka (a) i članci 218. do 220., 226. i 228. [Direktive o PDV-u] praksu poreznih službi u području primjene nacionalnog zakonodavstva, a osobito članka 71. stavka 1. [ZDDS-a] u vezi s člankom 25. stavkom 1. ZDDS-a, u vezi s člankom 102. stavkom 4. i člancima 114., 116. i 117. ZDDS-a, u vezi s člankom 125. ZDDS-a i člankom 126. ZDDS-a, prema kojem je primatelju isporuke koja podliježe PDV-u uskraćeno pravo na odbitak [PDV-a] za razdoblje isporuke i za razdoblje njegove prijave jer na računu koji mu je dobavljač dostavio nije bio naveden PDV i da je u kasnijoj fazi (tijekom kontrole dobavljača) izdan dokument koji nije ispunjavao zahtjeve u pogledu sadržaja računa (izdan je zapisnik i o njemu, izdavatelj zapisnika bio je naveden kao dobavljač i primatelj), a u tom je dokumentu navedeni račun izdan primatelju i PDV koji je obračunan u njemu iskazanom oporezivom iznosu, koji je plaćen iako je primatelj isporuke prijavio pravo na odbitak [PDV-a] (‚pravo na korištenje poreznog odbitka' u skladu sa ZDDS-om) na temelju zapisnika koji je izdao dobavljač samo zbog tih okolnosti i je li zbog takve prakse poreznom obvezniku praktično onemogućeno ili pretjerano teško ostvariti pravo na odbitak [PDV-a]?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: u kojem trenutku treba ostvarivati pravo na porezni odbitak – u trenutku izdavanja računa u kojem nije naveden [PDV] ili u trenutku izdavanja izvješća dobavljača?

3. Dopušta li članak 203., u vezi s člankom 178. točkom (a) i člankom 176. Direktive o PDV-u te načelo neutralnosti, odredbu poput članka 102. stavka 4. ZDDS-a i praksu nacionalne porezne uprave prema kojoj dobavljač isporuka koje podliježu PDV-u, a koji nije podnio prijavu registracije na temelju ZDDS-a u zakonom propisanom roku, računajući od dana nastanka njegove obveze registracije na temelju ZDDS-a, samo je dužan platiti PDV za svoje isporuke izvršene u razdoblju između nastanka obveze registracije PDV-a i datuma kada ga je tijelo nadležno za prihode registriralo, iako nije predviđeno da dobavljač za kojeg je utvrđena obveza registracije PDV-a na temelju članka 102. stavka 4. ZDDS-a može izdati ispravljene račune (ili drugi dokument) u odnosu na primatelje isporuka kako bi potonji mogli ostvariti pravo na odbitak PDV-a?"

Prethodna pitanja

Prvo pitanje

32 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi propis države članice u skladu s kojim je primatelju isporuke koja podliježe PDV-u uskraćeno pravo na odbitak tog poreza predviđeno tom direktivom u slučaju kada dobavljač, s jedne strane, nije ispunio svoju obvezu predviđenu nacionalnim propisom da podnese prijavu za registraciju u svrhu PDV-a te je primatelju izdao račun bez istaknutog PDV-a te je, s druge strane, tijekom poreznog nadzora sastavio zapisnik u kojem se navodi taj PDV i u kojem je taj dobavljač bio naveden i kao primatelj te isporuke.

33 Prema ustaljenoj sudskoj praksi pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu se ne može ograničiti. Posebno, to pravo se ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 13. siječnja 2022., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, t. 21. i navedena sudska praksa).

34 Međutim, to pravo na odbitak podliježe ispunjenju zahtjevâ, osobito onog predviđenog člankom 168. točkom (a) Direktive 2006/112, prema kojem PDV za koji se traži odbitak mora biti onaj koji se mora platiti ili koji je plaćen (presuda od 13. siječnja 2022., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, t. 22.).

35 Točno je da je Sud presudio da, ako su cijenu utvrdile stranke bez ikakvog spominjanja PDV-a, a dobavljač je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za oporezovanu transakciju, treba smatrati da ugovorena cijena, u slučaju da dobavljač nema mogućnost od kupca naplatiti PDV koji zahtijeva porezna uprava, već uključuje PDV (presude od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoein, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 43., od 13. siječnja 2022., Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, t. 23., vidjeti u tom smislu presudu od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, t. 30. do 34.).

36 Međutim, u ovom slučaju, kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, u računima o kojima je riječ navodi se samo oporezivi iznos bez PDV-a, dok je taj porez bio naveden samo u zapisniku koji je sastavio dobavljač, odnosno društvo Gidrostroy – Russia tijekom porezne kontrole.

37 U tim okolnostima, presumpcija predviđena sudskom praksom iz točke 35. ove presude ne može se primijeniti u glavnom postupku.

38 Kada je riječ o tom zapisniku, valja primijetiti da je, doduše, u presudi od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, stavak 46.), Sud presudio da se članak 203. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se ugovor, nakon čijeg sklapanja stranke nisu izdale račun, može smatrati računom u smislu te odredbe, u slučaju da taj ugovor sadržava sve potrebne podatke kako bi porezna uprava države članice mogla utvrditi jesu li u predmetnom slučaju ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a.

39 Međutim, s jedne strane, zapisnik o kojemu je riječ u ovom predmetu, koji je sastavilo društvo Gidrostroy – Russia, u kojem je navedeno da je to društvo bilo i dobavljač i primatelj dotične transakcije i koji nije predan društvu SEM Remont, već poreznom tijelu tijekom nadzora koji je ono provodilo, ne može se izjednačiti s ugovorom između stranaka, poput ugovora koji je predmet presude iz prethodne točke.

40 Drugo, kao što proizlazi iz sudske prakse Suda, Direktiva o PDV-u i temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijevaju da se odbitak ulaznog PDV-a odobri ako su materijalni uvjeti zadovoljeni, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (vidjeti, u tom smislu, presudu od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

41 Valja napomenuti da u glavnom postupku PDV nije platilo društvo SEM Remont niti ga je bilo dužno platiti. Naime, porezno tijelo je utvrdilo da su predmetni računi sastavljeni za transakciju koju je naknadno izvršilo društvo Gidrostroy – Russia, pri čemu je primatelj te transakcije bilo društvo ES BILD, nastalo spajanjem društava SEM Remont i EIS – Stroitelna kompania.

42 To utvrđenje nije dovedeno u pitanje postojanjem ugovora o zajmu koji se odnosi na iznos za koji je odbijen odbitak PDV-a društvu SEM Remont, koji je sklopljen između potonjeg društva i društva EIS – Stroitelna kompania kao zastupnika društva Gidrostroy – Russia jer se takvim ugovorom ne stvara obveza društva SEM Remont da plati PDV dobavljaču i ne predstavlja ispravak računa koje je društvo Gidrostroy – Russia izdalo društvu SEM Remont.

43 U tim okolnostima, zahtjevi iz točke 34. ove presude, o kojima ovisi pravo na odbitak PDV-a, ne mogu se smatrati ispunjenima.

44 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi propis države članice u skladu s kojim je primatelju isporuke koja podliježe PDV-u uskraćeno pravo na odbitak tog poreza predviđeno tom direktivom u slučaju kada dobavljač, s jedne strane, nije ispunio svoju obvezu predviđenu tim propisom da podnese prijavu za registraciju u svrhu PDV-a izdavši primatelju račun bez istaknutog PDV-a te je, s druge strane, tijekom poreznog nadzora sastavio zapisnik u kojem se navodi taj PDV i u kojem je taj dobavljač bio naveden i kao primatelj te isporuke.

Drugo pitanje

45 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita nastaje li, u slučaju na koji se odnosi prvo pitanje, pravo na odbitak PDV-a u trenutku izdavanja računa u kojem se taj porez ne navodi ili u trenutku kada dobavljač sastavlja zapisnik.

46 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, drugo pitanje je postalo bespredmetno te stoga na njega nije potrebno odgovoriti.

Treće pitanje

47 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li Direktivu o PDV-u i načelo neutralnosti PDV-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice kojim se isključuje mogućnost ispravka računa u slučaju u kojem se, s jedne strane, u računu koji je dobavljač izdao primatelju isporuke koja podliježe PDV-u ne navodi taj porez i, s druge strane, kad je prilikom poreznog nadzora tog dobavljača on sastavio zapisnik u kojem se navodi PDV i u kojem je navedeni dobavljač također naveden i kao primatelj te isporuke.

48 Iako je Sud priznao da temeljno načelo neutralnosti PDV-a traži da odbitak ili povrat pretporeza budu priznati čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve, to je pod uvjetom da su ipak ispunjeni materijalni zahtjevi (presuda od 8. prosinca 2022., Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, t. 59. i navedena sudska praksa).

49 Istodobno, sudska praksa Suda o retroaktivnom ispravku računa odnosi se na odbitak plaćenog pretporeza.

50 U tom pogledu, u presudi od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 43.), Sud je presudio da članak 167., članak 178. točku (a), članak 179. i članak 226. točku 3. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivni učinak, tako da se pravo na odbitak PDV-a ostvarivano na temelju ispravljenog računa ne odnosi na godinu u kojoj je taj račun prvotno izdan, već na godinu u kojoj je ispravljen.

51 Međutim, u predmetu u kojem je donesena ta presuda, ulazni PDV platilo je društvo koje je u svojim poreznim prijavama navelo odbitak tog PDV-a.

52 Kao što proizlazi iz presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 44.), porezna se uprava ne može ograničiti na ispitivanje samog računa. Ona mora uzeti u obzir i dodatne informacije koje dostavi porezni obveznik. Ta je tvrdnja potvrđena člankom 219. Direktive 2006/112, koji izjednačuje račun sa svakim dokumentom ili porukom koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se na njega izričito i nedvojbeno poziva.

53 Stoga je Sud u potonjoj presudi odlučio da članak 178. točku (a) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi to da nacionalna porezna tijela mogu odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što porezni obveznik posjeduje račun koji ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. te direktive, pri čemu ta tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom.

54 Također u predmetu koji je doveo do presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), pretporez je platilo društvo primatelj usluga koje podliježu PDV-u, koje je zatražilo odbitak tog poreza.

55 Uzimajući u obzir razmatranja koja se odnose na prvo pitanje u ovom predmetu, koja se odnose na nepostojanje prava društva SEM Remont na odbitak PDV-a, valja istaknuti da, u skladu sa sudskom praksom Suda, mehanizam ispravka neosnovanih odbitaka PDV-a predviđen Direktivom o PDV-u nije primjenjiv kada je odbitak prvotno proveden bez ikakvog prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 42. i 43.).

56 Usto, u presudi od 8. svibnja 2013. Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34. i 35.), Sud je presudio da, iako zajednički sustav PDV-a ne zabranjuje ispravak pogrešnih računa, činjenica je da su, kad je riječ o glavnom postupku u predmetu u kojem je donesena ta presuda, podaci potrebni za dopunu i ispravak tih računa bili podneseni nakon što je porezna uprava donijela svoju odluku o odbijanju prava na odbitak PDV-a. Prema tome, prije donošenja te odluke računi dostavljeni toj upravi još nisu bili ispravljeni kako bi joj omogućili da osigura pravilnu naplatu PDV-a kao i njegov nadzor.

57 U točki 36. navedene presude Sud je smatrao da se usklađenom sustavu PDV-a ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se pravo na odbitak PDV-a može uskratiti poreznim obveznicima, primateljima usluga, koji posjeduju nepotpune račune, čak i ako su ti računi dopunjeni podnošenjem informacija kojima se nastoji dokazati stvarnost, narav i iznos transakcija fakturiranih nakon donošenja takve odluke o odbijanju.

58 U presudi od 23. travnja 2015., GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, t. 39.), koji se odnosi na bugarski propis, Sud je presudio da nemogućnost ispravljanja poreznih dokumenata u slučaju u kojem je potpuno uklonjen rizik gubitka poreznih prihoda, nije nužna kako bi se osigurala naplata PDV-a i spriječila utaja.

59 Međutim, u predmetu u kojem je donesena ta presuda, i isporučitelj i primatelj predmetnih usluga platili su PDV, pri čemu je porezna uprava stoga naplatila taj porez dva puta. Slijedom navedenog nije postojao nikakav rizik gubitka poreznih prihoda.

60 Suprotno tomu, to nije slučaj u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da, kao što je to istaknuto u točki 41. ove presude, društvo SEM Remont nije platilo ulazni PDV, a nije ga ni dugovalo.

61 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u i načelo neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da im se ne protivi propis države članice kojim se isključuje mogućnost ispravka računa u slučaju u kojem se, s jedne strane, u računu koji je dobavljač izdao primatelju isporuke koja podliježe PDV-u ne navodi taj porez i, s druge strane, kad je prilikom poreznog nadzora tog dobavljača on sastavio zapisnik u kojem se navodi PDV i u kojem je navedeni dobavljač također naveden i kao primatelj te isporuke.

Troškovi

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

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010.,**

   treba tumačiti na način da joj se:

   ne protivi propis države članice u skladu s kojim je primatelju isporuke koja podliježe PDV-u uskraćeno pravo na odbitak tog poreza predviđeno tom direktivom u slučaju kada dobavljač, s jedne strane, nije ispunio svoju obvezu predviđenu tim propisom da podnese prijavu za registraciju u svrhu PDV-a izdavši primatelju račun bez istaknutog PDV-a te je, s druge strane, tijekom poreznog nadzora sastavio zapisnik u kojem se navodi taj PDV i u kojem je taj dobavljač bio naveden i kao primatelj te isporuke.

2. **Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45 i načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV)**

treba tumačiti na način da im se:

ne protivi propis države članice kojim se isključuje mogućnost ispravka računa u slučaju u kojem se, s jedne strane, u računu koji je dobavljač izdao primatelju isporuke koja podliježe PDV-u ne navodi taj porez i, s druge strane, kad je prilikom poreznog nadzora tog dobavljača on sastavio zapisnik u kojem se navodi PDV i u kojem je navedeni dobavljač također naveden i kao primatelj te isporuke.

Potpisi