

Predmet C-80/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. veljače 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunalul București (Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

19. prosinca 2019.

Tužitelj:

Wilo Salmson France SAS

Tuženici:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Predmet glavnog postupka

Upravna tužba kojom društvo Wilo Salmson France SAS od Tribunalula București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) zahtijeva poništenje odluka kojima su tuženici odbili zahtjev za povrat poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se odnosi na stjecanja provedena u 2012. za koja je dobavljač izdao račune u 2015.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Na temelju članka 267. UFEU-a traži se tumačenje članka 167. i 178. Direktive 2006/112/EZ i prve rečenice članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9/EZ.

Prethodna pitanja

1. U pogledu tumačenja **članka 167. u vezi s člankom 178. Direktive 2006/112/EZ**: postoji li, s obzirom na način na koji funkcionira sustav PDV-a, razlika između trenutka u kojem nastaje i trenutka u kojem se ostvaruje pravo na odbitak?

U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se pravo na odbitak PDV-a ostvariti ako ne postoji (valjani) fiskalni račun izdan za provedeno stjecanje robe.

2. U pogledu **tumačenja istih odredbi u vezi s odredbama prve rečenice članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9/EZ**: koja je mjerodavna postupovna norma za ocjenu pravilnosti ostvarivanja prava na povrat PDV-a?

U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se podnijeti zahtjev za povrat PDV-a u odnosu na koji je nastala obveza plaćanja prije „razdoblja za povrat”, ali je račun izdan tijekom razdoblja za povrat.

3. U pogledu **tumačenja istih odredbi prve rečenice članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9/EZ u vezi s člankom 167. i člankom 178. Direktive 2006/112/EZ**: koji su učinci poništenja i izdavanja novih računa za stjecanja robe prije „razdoblja za povrat”, na ostvarivanje prava na povrat PDV-a koji se odnosi na ta stjecanja?

U tu je svrhu potrebno pojasniti treba li se, u slučaju da dobavljač poništi prvotne račune izdane za stjecanja robe i izda nove račune u kasnijem trenutku, ostvarivanje prava primatelja da zatraži povrat PDV-a povezanog sa stjecanjem odnositi na datum izdavanja novih računa. To se odnosi na situaciju u kojoj poništenje prvotnih računa i izdavanje novih računa nisu obuhvaćeni područjem nadzora primatelja, nego isključivo područjem diskrecijske ovlasti dobavljača.

4. Može li se u situaciji u kojoj je točan račun izdan tijekom razdoblja u kojem se traži povrat, nacionalnim zakonodavstvom povrat PDV-a koji se odobrava u skladu s Direktivom [2008/9/EZ] uvjetovati nastankom obveze plaćanja?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članci 62. i 167., članak 168. točka (a), članak 169. točka (a) i članak 178. točka (a)

Direktiva Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici, članak 2. točke 1. i 3., članak 6. stavak 1., članak 7. i članak 14. stavak 1. točka (a).

Mišljenje nezavisnog odvjetnika u predmetu Volkswagen (C-533/16), točke 57. do 59.

Mišljenje nezavisne odvjetnice u predmetu Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17), točka 56.

Upućivanje na nacionalne odredbe

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), članak 145. kojim se uređuje pravo poreznih obveznika da odbiju PDV koji se odnosi na stjecanja, članak 146. kojim se predviđa da za ostvarivanje tog prava porezni obveznik treba imati račun i članak 147.² stavak 1. točka (a) kojim se propisuje da porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj nego u drugoj državi članici, te koji nije registriran za potrebe PDV-a i koji se ne treba registrirati u Rumunjskoj, može ostvariti povrat PDV-a plaćenog za uvoz i stjecanja robe/usluga provedenih u Rumunjskoj

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Uredba Vlade br. 44/2004 o pravilima za provedbu Poreznog zakonika) u kojoj se u članku 49. stavku 15. predviđa da se zahtjev za povrat odnosi na „*stjecanja robe ili usluga za koja je izdan račun tijekom razdoblja za povrat i koja su plaćena do datuma podnošenja zahtjeva za povrat*”. Računi koji nisu plaćeni do datuma podnošenja zahtjeva za povrat uključuju se u zahtjeve za povrat koji se odnose na razdoblja u kojima su plaćeni”, a u stavku 16. navodi se da „*[o]sim na transakcije navedene u stavku 15., zahtjev za povrat može se također odnositi na račune ili uvozne dokumente koji nisu obuhvaćeni prethodnim zahtjevima za povrat, a odnose se na transakcije izvršene tijekom predmetne kalendarske godine*”.

Kratak prikaz činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Pompas Salmson SAS, društvo sa sjedištem gospodarske aktivnosti u Francuskoj, sklopilo je s društvom s poslovnim nastanom i registriranim u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, ZES Zollner Electronic SRL, ugovor čiji je predmet stjecanje opreme za proizvodnju koja se isporučuje iz Rumunjske u Rumunjsku i koja je dobavljaču stavljena na raspolaganje na temelju ugovora o posudbi opreme kako bi se mogla upotrebljavati u postupku proizvodnje robe koja se naknadno isporučuje društvu Pompas Salmson.
- 2 Roba koju je proizvelo društvo Zollner Electronic upotrebom te opreme, isporučena je iz Rumunjske u Francusku, u sjedište društva Pompas Salmson, koje je tu robu upotrebljavalo za vlastite oporezive djelatnosti.
- 3 Dobavljač Zollner Electronic je u 2012. izdao račune za stjecanje opreme za proizvodnju koje je provelo društvo Pompas Salmson.

- 4 Pompas Salmson, društvo koje nema poslovni nastan i koje nije registrirano u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, zatražilo je na temelju Direktive 2008/9/EZ i članka 147.² stavka 1. točke (a) Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku u vezi s člankom 49. Uredbe Vlade br. 44/2004, povrat PDV-a plaćenog u Rumunjskoj.
- 5 Odlukom od 14. siječnja 2014. rumunjska porezna tijela odbila su zahtjev za povrat iznosa od 449 538,38 rumunjskih leja za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2012. zbog razloga povezanih s dokumentacijom priloženom zahtjevu i neusklađenosti priloženih računa.
- 6 Nakon što je obaviješten o toj odluci, dobavljač Zollner Electronic stornirao je prvotno izdane račune (u 2012.) i tek je 2015. izdao nove račune koji se odnose na stjecanja.
- 7 Društvo Pompas Salmson SAS 2014. provelo je spajanje na temelju preuzimanja s društvom Wilo France SAS i to je društvo postalo društvo tužitelj, koje je pravni sljednik svih prava i obveza društva Pompas Salmson.
- 8 Tužitelj je u studenom 2015. podnio zahtjev kojim je na temelju novih računa, koje je društvo Zollner Electronic izdalo u razdoblju od 1. kolovoza do 31. listopada 2015., zatražio povrat PDV-a plaćenog u Rumunjskoj.
- 9 Porezna tijela odbila su zahtjev za povrat PDV-a kao neosnovan, pri čemu su navela da tužitelj nije poštovao odredbe članka 49. stavka 16. Uredbe Vlade br. 44/2004 i da je već zatražio povrat računa za unose od 1. do 6. s popisa transakcija.
- 10 Tužitelj je protiv odluke koja se odnosi na povrat, 13. lipnja 2016. podnio porezni prigovor koji je Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Porezna uprava za porezne obveznike nerezidente, Rumunjska) odbila kao neosnovan, pri čemu je smatrala da je PDV u pogledu kojeg se tražio povrat već prethodno bio predmet drugog zahtjeva za povrat i da se transakcije za koje se traži povrat PDV-a odnose na 2012., a ne na 2015.
- 11 Tužitelj je protiv tih odluka poreznih tijela podnio upravnu tužbu pred Tribunalulom București (Viši sud u Bukureštu).

Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 12 Tužitelj smatra da ispunjavanje materijalnih uvjeta prava na odbitak pretpostavlja ispitivanje trenutka u kojem nastaje to pravo i dosega potonjeg prava koje nastaje u trenutku u kojem nastaje obveza plaćanja poreza ili, konkretnije, u njegovu slučaju, u trenutku isporuke stečene robe.

- 13 Međutim, za ostvarivanje tog prava s formalnog gledišta, tužitelj treba imati račun koji ispunjava uvjete predviđene zakonom.
- 14 Osim toga, rok za ostvarivanje prava na odbitak ne može se odrediti isključivo na temelju trenutka u kojem se odvija isporuka stečene robe jer ona predstavlja samo ispunjavanje materijalnog uvjeta za ostvarivanje prava i ne podrazumijeva ispunjavanje formalnog uvjeta, odnosno posjedovanje valjanog računa.
- 15 Tužitelj tvrdi da se mjerodavnim odredbama uzima u obzir uobičajena situacija u kojoj se isporuka roba i valjano ispostavljanje računa odvijaju istodobno. Stoga, uzimajući u obzir istodobnost tih trenutaka, logično je da obveza plaćanja PDV-a i mogućnost ostvarivanja prava na njegov povrat nastaju istodobno.
- 16 Trenutak u kojem se može podnijeti zahtjev za povrat s postupovnog je gledišta, u skladu s Direktivom 2008/9, trenutak izdavanja računa, koji se u predmetnom slučaju dogodio 2015. Obveza plaćanja PDV-a predstavlja materijalni uvjet, pri čemu je potrebno da ta obveza (s gledišta koje se odnosi isključivo na ostvarivanje prava da se zatraži povrat) nastane prije izdavanja računa ili u trenutku izdavanja računa.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 17 Sud koji je uputio zahtjev ističe da je temeljni element predmeta koji se vodi pred njim mogućnost povrata PDV-a koji se odnosi na stjecanja provedena u 2012., ali za koja su valjani fiskalni računi za stjecanja izdani tek u 2015.
- 18 Taj sud opisuje činjenično stanje o kojem odlučuje kao netipično s obzirom na Direktivu 2006/112 i Direktivu 2008/9, u situaciji u kojoj: **(i)** je dobavljač za stjecanja koja je proveo tužitelj, izdao račune koji su naknadno poništeni, **(ii)** su za ta ista stjecanja izdani valjani računi tek 2015., **(iii)** je tužitelj ostvario pravo na povrat PDV-a na temelju zahtjeva za povrat iz 2015. koji je obuhvaćao račune izdane u 2015. i **(iv)** tužitelj nije do tog trenutka ostvario povrat PDV-a.
- 19 Stoga, s obzirom na to da Direktiva 2006/112 ne propisuje izričito rok za korištenje prava na odbitak, postavlja se pitanje može li se datum početka tjeka tog roka odrediti isključivo s obzirom na trenutak isporuke robe, a da se pritom ne vodi računa o drugim relevantnim okolnostima.
- 20 Iako se člankom 167. Direktive 2006/112 predviđa da pravo na odbitak nastaje u trenutku u kojem nastaje obveza plaćanja poreza, člankom 178. te direktive propisuje se da ostvarivanje tog prava postaje moguće samo u trenutku u kojem porezni obveznik dobije račun u kojem se navodi isporuka robe.
- 21 Stoga je posjedovanje valjanog računa bitno za ostvarivanje prava na odbitak/povrat, međutim, izdavanje tog računa predstavlja diskrecijsko pravo dobavljača, s obzirom na to da ni u jednom trenutku ne ulazi u područje nadzora nositelja prava na odbitak, a to je primatelj isporuke.

- 22 Slijedom toga, kad bi Sud smatrao da se, s obzirom na članak 14. stavak 1. točku (a) prvu rečenicu Direktive 2008/9, zahtjevi za povrat mogu odnositi na stjecanja robe ili usluga za koja je izdan račun tijekom razdoblja za povrat, neovisno o činjenici nastaje li u pogledu PDV-a na koji se odnose zahtjevi obveza plaćanja u tom razdoblju ili prije toga, tada bi se moglo osporavati stajalište poreznih tijela. Sud koji je uputio zahtjev u tom smislu smatra relevantnima i mišljenja u predmetima Volkswagen (C-533/16) i Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 Što se tiče prvog i drugog pitanja, sud koji je uputio zahtjev ističe da porezna tijela nisu razlikovala datum izdavanja računa, kao postupovni aspekt, i datum nastanka obveze plaćanja PDV-a, kao element koji ima materijalno obilježje. Međutim, zakonodavac Unije želi da ta dva trenutka stvaraju različite porezne učinke.
- 24 Što se tiče trećeg i četvrtog pitanja, sud koji je uputio zahtjev ističe da su porezna tijela smatrala da računi koji su izdani u 2015. za stjecanja provedena u 2012. ne mogu biti predmet zahtjeva za povrat za 2015. jer su prethodno postojali računi koje je dobavljač stornirao. Međutim, s obzirom na to da je dobavljač jednostrano stornirao račun iz 2012., ali u skladu s nacionalnim pravom storniranje dovodi, slično kao i poništenje, do nevaženja izdanih računa, računi izdani u 2015. jedini su dokumenti kojima se može dokazati provedba stjecanja i kojima se može opravdati zahtjev za povrat.
- 25 Ovaj sud u tim okolnostima upućuje na članke 169. i 178. Direktive 2006/112 i na prvu rečenicu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive 2008/9. Naime, potonjim se tekstom utvrđuje da se s postupovnog gledišta zahtjev za povrat temelji isključivo na računima izdanim tijekom razdoblja za povrat i jedini je utvrđeni uvjet taj da obveza plaćanja PDV-a nastaje prije ili istodobno s izdavanjem računa, koji, naprotiv, nije ograničen određenim trenutkom.
- 26 Sud koji je uputio zahtjev ističe i problem eventualne diskriminacije jer u skladu s nacionalnim zakonodavstvom rezidentna društva za ostvarenje povrata imaju na raspolaganju prekluzivni rok od pet godina, dok nerezidentna društva na temelju Direktive 2008/9 za ostvarivanje tog prava imaju na raspolaganju samo rok od jedne godine.