

Predmet C-189/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

2. svibnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

13. veljače 2019.

Tuženik i podnositelj zahtjeva za reviziju:

Bundeszentralamt für Steuern

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:

Y-GmbH

Predmet glavnog postupka

Porez na dodanu vrijednost – Povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđen u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici – Navođenje referentnog broja umjesto broja računa

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 8. stavak 2. točku (d) Direktive 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 (Direktiva 2008/9/EZ), prema kojem se na svakom zahtjevu za

- povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun, među ostalim, mora navesti broj računa, tumačiti na način da je dostatan i navod referentnog broja računa koji je na dokazu o plaćanju, uz broj računa, naveden kao dodatni kriterij za svrstavanje?
2. Ako na prethodno pitanje treba odgovoriti negativno: Smatra li se zahtjev za povrat u kojem je umjesto broja računa naveden referentni broj računa formalno potpunim i podnesenim unutar roka u smislu članka 15. stavka 1. druge rečenice Direktive 2008/9/EZ?
 3. Treba li prilikom odgovora na drugo pitanje uzeti u obzir da je porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata sa stajališta opreznog podnositelja zahtjeva zbog uređenja elektroničkog portala u državi poslovnog nastana i formulara države članice povrata mogao smatrati da je za pravilno, u svakom slučaju formalno potpuno i pravodobno postavljanje zahtjeva dostatan unos identifikacijskog broja koji nije broj računa kako bi se omogućilo svrstavanje računa na koji se odnosi zahtjev?

Navedene odredbe prava Unije

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, osobito članak 8. stavak 2. točka (d) i članak 15. stavak 1. druga rečenica

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članak 226. točka 2.

Navedena nacionalna pravila

Članak 18. stavak 9. prva i druga rečenica Umsatzsteuergesetz (UStG) u verziji koja se primjenjuje na spor u glavnom postupku, kako proizlazi iz članka 7. točke 13. podtočke (c) Jahressteuergesetz 2009 (Porezni zakon za 2009.)

Članci 59. i sljedeći Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungs (Provedbena uredba o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStDV) u verziji koja je mjerodavna za razdoblje povrata, kako proizlazi iz Jahressteuergesetz 2009 (Porezni zakon za 2009.)

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj je društvo s poslovnim nastanom u Austriji. Dana 29. listopada 2012. podnio je zahtjev za povrat pretporeza od srpnja do rujna 2012. Zahtjev za povrat dostavljen je tuženiku, Bundeszentralamt für Steuern (Savezni središnji porezni ured, Njemačka), na portalu koji je uspostavila porezna uprava u Austriji.

- 2 Zahtjev se odnosio na račune za isporuku goriva na temelju kojih tužitelj podnosi zahtjev za odbitak pretporeza. U prilogu zahtjevu tužitelj nije unio brojeve računa koji su navedeni na pojedinačnim računima nego drugi – referentni broj – koji je naveden na računu i koji je tužiteljevo računovodstvo proknjižilo.
- 3 Rješenjem od 25. siječnja 2013. Bundeszentralamt für Steuern odredio je povrat pretporeza za sporno razdoblje u iznosu od 31 296,09 eura i odbio zahtjev u preostalom dijelu s obrazloženjem da u prilogu zahtjevu protivno zakonskim zahtjevima nisu bili uneseni brojevi računa koji su na njima navedeni.
- 4 Bundeszentralamt für Steuern zadržao je to stajalište i u odluci od 7. siječnja 2014. o tužiteljevu prigovoru. Smatra da tužitelj unutar roka za podnošenje zahtjeva koji je istekao 30. rujna 2013. nije podnio zahtjev za povrat pretporeza koji ispunjava zakonske zahtjeve. Tvrdi da je tužitelj već prilikom ranijih zahtjeva upozoren na nenavođenje broja računa. Stoga je on mogao predati podatke u obliku koji se zahtjeva zakonom unutar roka za podnošenje zahtjeva.
- 5 Tužitelj je podnio tužbu pred Finanzgerichtom Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) koji je prihvatio tužbu jer je zahtjev za povrat smatrao pravilnim. Smatrao je da pogrešan navod referentnog broja umjesto broja računa ne dovodi do nevaljanosti zahtjeva za povrat pretporeza ako se, kao u ovom slučaju, ne može smatrati „besadržajnim”, jer i referentni broj omogućava svrstavanje pod određeni račun.
- 6 Protiv te presude Bundeszentralamt für Steuern podnio je reviziju pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njemačka). Prema njegovu mišljenju, Finanzgericht Köln pogrešno je tumačio članak 8. stavak 2. Direktive 2008/9.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 7 Na temelju nacionalnog prava, sud koji je uputio zahtjev potvrdio bi odluku Finanzgerichta Köln i odbio reviziju kao neosnovanu. Međutim, pita se je li taj zaključak u skladu s pravom Unije jer ima dvojbe o točnom tumačenju članka 8. stavka 2. točke (d) i članka 15. stavka 1. druge rečenice Direktive 2008/9.
- 8 U vezi s prvim pitanjem: Upitno je može li se članak 8. stavak 2. Direktive 2008/9, prema kojem se na svakom zahtjevu za povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun, među ostalim, navodi „broj računa”, tumačiti na način da je dostatan i navod referentnog broja računa, koji je na računu naveden kao dodatni kriterij uz broj računa.
- 9 Nadalje se sud koji je uputio zahtjev pita je li pojam „broj računa” u članku 8. stavku 2. točki (d) Direktive 2008/9 istoznačan s „redn[im] broj[em] koji na temelju jedne ili više serija jedinstveno identificira račun”, koji je potreban u skladu s člankom 226. točkom 2. Direktive 2006/112. Formulacije u članku 226. točki 2. Direktive 2006/112 i članku 8. stavku 2. točki (d) Direktive 2008/9 koje

odstupaju jedna od druge dopuštaju pretpostavku da je za valjanost zahtjeva za povrat pretporeza dostatan navod jednog od kriterija navedenih na računu, koji omogućava svrstavanje, ali to ne mora nužno biti broj računa u smislu članka 226. točke 2. Direktive 2006/112 nego je dostatan i neki drugi kriterij za identifikaciju koji je iskazan na računu.

- 10 Pritom treba uzeti u obzir da cilj Direktive 2008/9 nije utvrđivanje uvjeta ostvarivanja, a ni obujma, prava na povrat. Naime, članak 5. drugi stavak te direktive propisuje, ne dovodeći u pitanje članak 6., da se za potrebe te direktive pravo na povrat ulazno plaćenog PDV-a određuje prema Direktivi 2006/112 kako se ona primjenjuje u državi članici povrata (vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 35.).
- 11 Pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na ostvarenje povrata PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, ovisi o pravu, koje je u njegovu korist propisano Direktivom 2006/112, da odbije ulazni PDV plaćen u svojoj državi članici (vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36. i navedenu sudsku praksu). Svrha je sustava odbitaka i stoga sustava povrata u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava, prema tome, neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti, u načelu, same podliježu obvezi plaćanja PDV-a (vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204., t. 38. i navedenu sudsku praksu). Načelo neutralnosti stoga zahtijeva, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, da se „broj računa” iz članka 8. stavak 2. točke (d) razumije na način da je u okviru zahtjeva za povrat dostatan i navod drugog, jednoznačnog kriterija za razvrstavanje koji je iskazan na računu.
- 12 Tome bi se moglo protiviti to da pravo na odbitak PDV-a podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta (vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204., t. 40. i navedenu sudsku praksu). Što se tiče načina ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112 predviđa se da porezni obveznik mora raspolagati računom izdanim sukladno njezinim člancima 220. do 236. i člancima 238. do 240. (vidjeti presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204., t. 42. i navedenu sudsku praksu). Prema tome bi se članak 8. stavak 2. točku (d) Direktive 2008/9 usko mogao shvaćati tako da u okviru zahtjeva za povrat zakonske zahtjeve ispunjava sam navod broja računa u smislu članka 226. točke 2. Direktive 2006/112.
- 13 Međutim, usko shvaćanje članka 8. stavka 2. točke (d) Direktive 2008/9 moglo bi dovesti do neproporcionalnih rezultata. Potpuno ispunjen zahtjev za povrat pretporeza tijelo treba dovesti u položaj da može brzo ispitati pretpostavke za povrat poreza (to jest unutar četiri mjeseca od primitka zahtjeva za povrat, vidjeti članak 19. stavak 2. Direktive 2008/9). U vezi s tim aspektom je referentni broj

naveden u zahtjevu dostatan u skladu s člankom 8. stavkom 2. točkom (d) Direktive 2008/9 jer prilikom ispitivanja zahtjeva za povrat pretporeza tijelu omogućava nedvojbeno svrstavanje računa. Iako je točno da je navod broja računa u smislu članka 226. točke 2. Direktive 2006/112 u zahtjevu za povrat prikladan i svrshodan za provedbu cilja mogućnosti jednoznačne klasifikacije računa, on za to ipak nije nužan.

- 14 U vezi s drugim pitanjem: U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li zahtjev za povrat u kojem je naveden referentni broj računa smatrati formalno potpunim i podnesenim unutar roka u smislu članka 15. stavka 1. druge rečenice Direktive 2008/9.
- 15 Zahtjev za povrat smatra se u skladu s člankom 15. stavkom 1. drugom rečenicom Direktive 2008/9 podnesenim samo ako je podnositelj zahtjeva naveo sve podatke koji se zahtijevaju, među ostalim, u članku 8. Direktive 2008/9. Zahtjev koji umjesto broja računa u smislu članka 226. točke 2. Direktive 2006/112 sadržava referentni broj s jednakom funkcijom bio bi – u slučaju negativnog odgovora na prvo prethodno pitanje – prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev netočan, ali ne nepotpun.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev smatra da valjanost zahtjeva za povrat pretporeza u smislu članka 15. stavka 1. druge rečenice Direktive 2008/9 ne ovisi o njegovoj sadržajnoj točnosti nego o njegovoj formalnoj potpunosti. To je očito u skladu i s mišljenjem Europske komisije. Ona je 24. siječnja 2019. odlučila podnijeti tužbu protiv Savezne Republike Njemačke pred Sudom jer su zahtjevi za povrat poreza na dodanu vrijednost poduzetnika iz drugih država članica odbijeni, a da od podnositelja zahtjeva za povrat nisu pribavljeni dodatni podaci, u slučaju kada prema mišljenju njemačkih tijela informacije o vrsti isporučene robe odnosno pruženih usluga nisu dostatne da bi se donijela odluka o povratu poreza na dodanu vrijednost.
- 17 U vezi s trećim pitanjem: Sud koji je uputio zahtjev pita se je li tužitelj kao porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata za pravodobno podnošenje zahtjeva za povrat u smislu članka 15. stavka 1. druge rečenice Direktive 2008/9 sa stajališta opreznog podnositelja zahtjeva mogao pretpostaviti da je za pravilno, u svakom slučaju formalno potpuno i pravodobno podnošenje zahtjeva dostatan unos identifikacijskog broja koji nije broj računa kako bi se omogućilo svrstavanje računa koji je predmet zahtjeva.
- 18 Ovo pitanje postavlja se zbog toga što prema utvrđenjima Finanzgerichta Köln mjerodavni stupac u prilogu zahtjevu za povrat, u koji prema mišljenju Bundeszentralamta für Steuern mora biti unesen broj računa, uopće ne nosi oznaku „broj računa” nego je naslovljen općom formulacijom „dokaz br.”. Osim toga, portal koji je austrijska uprava stavila na raspolaganje i koji je tužitelj koristio za elektroničko postavljanje zahtjeva sadržava daljnju oznaku koji odstupa od toga – naime, „referenca”.