

**Predmet C-640/23****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

25. listopada 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunjska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

26. lipnja 2023.

**Žalitelji – tuženici u prvostupanjskom postupku:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

**Druga stranka u žalbenom postupku – tužitelj u prvostupanjskom postupku:**

Greentech SA

**Predmet glavnog postupka**

Žalbe u kasacijskom postupku protiv presude kojom je djelomično prihvaćena tužba u upravnom sporu koju je podnijela druga stranka u žalbenom postupku, odnosno tužitelj u prvostupanjskom postupku, radi poništenja određenih poreznih upravnih akata u području poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje su donijeli žalitelji, odnosno tuženici u prvostupanjskom postupku.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Na temelju članka 267. UFEU-a traži se tumačenje članaka 2., 19. i 168. u vezi s člankom 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112).

**Prethodno pitanje**

Protivi li se načelima neutralnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, koja su uređena člancima 2., 19. i 168. u vezi s člankom 203. Direktive [2006/112], odbijanje priznavanja prava na odbitak PDV-a plaćenog na transakciju prodaje, koju je porezno tijelo naknadno prekvalificiralo u transakciju prijenosa poduzeća koja nije obuhvaćena područjem primjene PDV-a, u slučaju u kojem je država već naplatila PDV, a povrat tog PDV-a se ne može ostvariti na temelju nacionalnog propisa?

**Navedene odredbe prava Unije**

Članci 2., 19. i 168. u vezi s člankom 203. Direktive 2006/112

Sudska praksa Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud), konkretno, presude od 26. travnja 2017., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302; od 11. travnja 2019., PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327 i od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

**Navedene nacionalne odredbe**

Codul fiscal (Porezni zakonik) iz 2003. (Zakon br. 571/2003), članak 3. (u skladu s kojim se porezi i pristojbe uređeni tim zakonikom temelje, među ostalim, na načelu porezne neutralnosti); članak 126. stavak 1. (u skladu s kojim PDV-u podliježu transakcije koje predstavljaju ili su izjednačene s isporukom robe uz naknadu); članak 128. stavak 7. (u skladu s kojim prijenos ukupne imovine ili jednog njezinog dijela, među ostalim, na temelju prodaje ne predstavlja isporuku robe ako je osoba kojoj je ta imovina prenesena porezni obveznik) i članak 145. stavak 2. (u skladu s kojim svaki porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na stjecanja koja podliježu PDV-u).

Codul de procedură fiscală (Zakonik o poreznom postupku) iz 2003. (Uredba Vlade br. 92/2003), članak 84. (u skladu s kojim porezni obveznik može u načelu na vlastitu inicijativu ispraviti porezne prijave u roku zastare predviđenom za pravo na utvrđivanje poreznih obveza) i članak 91. (u skladu s kojim pravo poreznog tijela na utvrđivanje poreznih obveza u načelu zastarijeva u roku od pet godina koji počinje teći 1. siječnja godine koja slijedi godinu u kojoj je nastala porezna olakšica).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Odluka Vlade br. 44/2004 o odobrenju tehničkih pravila za primjenu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), točka 6. podtočke 7. i 8. u kojima se pojašnjava što se podrazumijeva pod pojmom prijenosa ukupne imovine iz članka 128. stavka 7. Poreznog zakonika.

## Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Od 23. studenoga 2015. do 15. srpnja 2016. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Glavna regionalna uprava za javne financije u Galațiju – Okružni ured za javne financije u Vranceji, Rumunjska, u daljnjem tekstu: AJFP Vrancea) provela je porezni nadzor u sjedištu društva Greentech SA (u daljnjem tekstu: Greentech) slijedom kojeg su na teret tog društva utvrđene dodatne porezne obveze u iznosu od 4 388 720 rumunjskih leua na ime PDV-a i pripadajućih davanja. Te porezne obveze proizlaze iz nove pravne kvalifikacije transakcije prodaje opreme društva Greenfiber International SA (u daljnjem tekstu: GFI) društvu Greentech (što je transakcija koju je potonje društvo smatralo isporukom robe koja podliježe PDV-u) i koju je AJFP Vrancea kvalificirala kao prijenos dijela ukupne imovine između dvaju povezanih društava (transakcija koja ne podliježe PDV-u).
- 2 Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska, u daljnjem tekstu: DGAMC) odbila je prigovor društva Greentech protiv tih poreznih obveza.
- 3 Protiv te DGAMC-ove odluke o odbijanju poreznog prigovora društvo Greentech podnijelo je Curtei de Apel Ploiești (Žalbeni sud u Ploieștiju, Rumunjska) tužbu kojom se pokreće upravni spor i koja je djelomično prihvaćena.
- 4 Odlukom od 23. studenoga 2021. Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska) djelomično je prihvatio žalbe koje su AJFP Vrancea i DGAMC podnijeli protiv presude Curtee de Apel Ploiești (Žalbeni sud u Ploieștiju).
- 5 Društvo Greentech podnijelo je zahtjev za reviziju odluke Înalta Curtea de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud), pri čemu je istaknulo da se tom odlukom povređuje sudska praksa Suda, konkretno, presude Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, i PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, a u skladu s tom sudskom praksom pravo na odbitak PDV-a treba priznati i u slučajevima u kojima transakcije o kojima je riječ nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a ako iz posebnih okolnosti predmetnog slučaja proizlazi da bi za osobu koja je platila PDV bilo nemoguće ili pretjerano otežano ostvariti povrat pripadajućeg iznosa jer bi se, u protivnom, povrijedila načela neutralnosti i djelotvornosti PDV-a.
- 6 Odlukom od 31. siječnja 2023. Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) prihvatio je zahtjev za reviziju, djelomično ukinuo pobijanu odluku u pogledu tužbenog razloga koji se odnosio na ponovnu pravnu kvalifikaciju transakcije prodaje opreme kao prijenosa ukupne imovine i zadržao predmet radi ponovnog ispitivanja žalbe u pogledu tog razloga.

**Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 7 Društvo Greentech, druga stranka u žalbenom postupku, odnosno tužitelj u prvostupanjskom postupku, smatra da je potrebno pojasniti mogu li porezna tijela države članice prilikom tumačenja odredbi Direktive 2006/112 i načela porezne neutralnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja odbiti priznavanje prava na odbitak PDV-a plaćenog za transakciju prodaje koju su porezna tijela naknadno kvalificirala kao transakciju prijenosa imovine koja ne podliježe PDV-u, u slučaju u kojem je PDV uplaćen u državni proračun, povrat tog PDV-a subjektu koji ga je platio nije moguć jer je istekao rok zastare u području oporezivanja i nacionalnim propisom ne predviđaju se postupovni instrumenti i mehanizmi za to da porezna tijela trebaju vratiti iznos koji je plaćen na ime PDV-a ako dođe do takve ponovne kvalifikacije.
- 8 To društvo ističe da na temelju načela porezne neutralnosti PDV treba imati neutralan učinak, odnosno treba postići isti konačni rezultat na temelju mehanizma ostvarivanja prava na odbitak neovisno o posrednicima. Jedina situacija u kojoj to načelo nije primjenjivo jest slučaj u kojem se roba ili usluga isporučuje krajnjem korisniku, kada je korisnik obavezan platiti PDV. U sudskoj praksi Suda uvijek se iznova utvrđuje da svako ograničenje prava na odbitak predstavlja povredu načela porezne neutralnosti (presuda od 26. travnja 2017., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Društvo Greentech smatra da društvo GFI nije moglo ispraviti račun koji se odnosio na prodaju o kojoj je riječ nakon što je kod društva Greentech završen porezni nadzor jer je nad samim društvom GFI prethodno proveden porezni nadzor slijedom kojeg je skupina inspektora zaključila da su stranke navedenu trgovinsku transakciju pravilno smatrale transakcijom koja podliježe PDV-u i da je stoga društvo GFI pravilno naplatilo PDV i uplatilo ga u državnu blagajnu.
- 10 Stoga je samo nacionalno porezno tijelo potpuno drukčije postupalo s trgovinskom transakcijom o kojoj je riječ: smatralo ju je transakcijom koja podliježe PDV-u na razini društva GFI kojem je društvo Greentech platilo PDV i transakcijom koja ne podliježe PDV-u na razini društva Greentech. Društvu Greentech stoga je uskraćeno pravo na odbitak plaćenog PDV-a.
- 11 Žalitelj AJFP Vrancea, odnosno tuženik u prvostupanjskom postupku, smatra da treba uzeti u obzir posebnosti predmetnog slučaja u smislu da je transakcija izvršena između dvaju povezanih društava dovela do prodaje jedne proizvodne linije te da je na isti datum potpisan ugovor o zakupu na temelju kojeg se društvo Greentech koristilo istim objektom kojim je raspolagalo povezano društvo, odnosno GFI, kako bi zapošljavanjem specijaliziranog osoblja nastavilo svoju djelatnost na istoj industrijskoj platformi. Nije se pokazalo da je nakon preuzimanja njegove gospodarske djelatnosti zadržan identitet povezanog subjekta.

- 12 AJFP Vrancea smatra da pravo na odbitak nije primjenjivo u okviru prijenosa ukupne imovine poreznog obveznika ili jednog njezinog dijela koji ne predstavlja isporuku robe u smislu članka 128. stavka 7. Poreznog zakonika jer taj prijenos nije obuhvaćen područjem primjene PDV-a.
- 13 Međutim, AJFP Vrancea smatra da porezna tijela nisu ograničila pravo poreznog obveznika da ispravi prijave PDV-a. Naime, društvo Greentech moglo je ostvariti povrat PDV-a koji se ne može odbiti na razini društva GFI ispravkom pogrešno izdanog računa i povratom poreza koji je plaćen na temelju navedenog računa, što je postupak o kojem je društvo Greentech obaviješteno tijekom poreznog nadzora.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 14 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je odgovor na postavljeno pitanje relevantan za potrebe analize koju treba provesti u pogledu poštovanja načela porezne neutralnosti s obzirom na tri aspekta, odnosno, kao prvo, s obzirom na to može li društvo Greentech ostvariti povrat PDV-a od svojeg trgovinskog partnera GFI, kao drugo, je li transakcija obuhvaćena područjem primjene PDV-a za potrebe ostvarivanja poreznih olakšica i, kao treće, je li riječ o prijevari kojom se nanosi šteta državnom proračunu.
- 15 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, članci 2., 19., 168. i 203. Direktive 2006/112, čije se tumačenje traži, ključni su za rješavanje spora jer se zajednički sustav PDV-a temelji na nizu obvezujućih načela prava Unije. Na temelju tumačenja tih odredbi koje će pružiti Sud sud koji je uputio zahtjev utvrdit će je li pristup poreznih tijela u ovom slučaju u skladu sa svrhom propisa Unije ili je, suprotno tomu, taj pristup pogrešan.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev navodi da mu nije poznata presuda Suda koja se odnosi na tumačenje prava Unije s ciljem da se pojasni mogu li nacionalna porezna tijela, u slučaju ponovne pravne kvalifikacije isporuke robe koja je obuhvaćena područjem primjene PDV-a kao prijenosa imovine koji nije obuhvaćen područjem primjene PDV-a, uskratiti pravo na odbitak PDV-a ako ne postoji nijedan učinkovit način za povrat iznosa plaćenog na ime PDV-a.
- 17 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev smatra da iz sudske prakse Suda u predmetima u kojima se razmatraju slična pitanja proizlazi da radi utvrđivanja prava na odbitak prije svega treba uzeti u obzir poštovanje načela porezne neutralnosti, pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja te da u okviru mjera koje donose nacionalna tijela treba uzeti u obzir moguću štetu za državni proračun i mogućnost utvrđenja dobre ili loše vjere zainteresiranih strana.
- 18 Kao prvo, kad je riječ o načelu porezne neutralnosti, u sudskoj praksi Suda uvijek se iznova utvrđuje da bilo kakvo ograničenje prava na odbitak predstavlja povredu tog načela koja dovodi do dvostrukog oporezivanja transakcija koje obavljaju porezni obveznici.

- 19 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je u ovom slučaju relevantna presuda od 26. travnja 2017., Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, u kojoj je Sud utvrdio sljedeće:

„Odredbe Direktive 2006/112 [...] i načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se ne protivi to da u situaciji poput one u glavnom postupku stjecatelj imovine bude lišen prava na odbitak PDV- a koji je neopravdano platio prodavatelju na temelju računa izdanog primjenom pravila o općem sustavu PDV- a, iako relevantna transakcija podliježe mehanizmu obrnute porezne obveze, kad je prodavatelj platio navedeni porez u državnu blagajnu. Ta načela ipak zahtijevaju da stjecatelj imovine ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima, pod uvjetom da prodavateljev povrat neopravdano obračunatog PDV- a stjecatelju imovine postane nemoguć ili pretjerano otežan, osobito u slučaju prodavateljeve insolventnosti.”

- 20 Za razliku od predmeta Tibor Farkas, u ovom slučaju nemogućnost povrata PDV- a ne proizlazi iz prodavateljeve insolventnosti, nego iz nemogućnosti ispravka računa u pogledu PDV-a zbog toga što je istekao rok zastare prava na izvršavanje tog ispravka.

- 21 Sud koji je uputio zahtjev ističe da iako ne može nagađati o krivnji stranaka kad je riječ o isteku roka zastare jer bi postojao rizik od toga da unaprijed zauzme stajalište o tom predmetu, postoji niz relevantnih argumenata prema kojima se ne može utvrditi da stranke nisu djelovale u pogledu povrata PDV-a i koji potvrđuju tvrdnju da se prije isteka tog roka nije mogao ispraviti račun u pogledu PDV-a.

- 22 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev upućuje na druge predmete u kojima je odlučivao Sud i u kojima su se razmatrala slična pitanja. Tako je Sud u presudi od 11. travnja 2019., PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, utvrdio sljedeće:

„Direktivu [2006/112] te načela proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti valja tumačiti na način da im se ne protivi praksa poreznog tijela u skladu s kojom, ako ne postoje sumnje na utaju, to tijelo poduzetniku uskraćuje pravo na odbitak [PDV-a] koji je potonji kao primatelj usluga nepravilno platio dobavljaču tih usluga na temelju računa koji je taj dobavljač izdao u skladu s pravilima o redovnom oporezivanju [PDV-om], iako je relevantna transakcija bila obuhvaćena sustavom prijenosa porezne obveze, a da porezno tijelo pritom

- prije uskraćivanja prava na odbitak nije ispitalo je li izdavatelj tog pogrešnog računa mogao njegovu adresatu vratiti nepravilno plaćen iznos PDV- a i ispraviti navedeni račun u okviru postupka samostalnog ispravka u skladu s primjenjivim nacionalnim propisom radi povrata poreza koji je nepravilno uplatio u državnu riznicu ili
- nije odlučilo sâmo adresatu računa vratiti porez koji je nepravilno platio njegovu izdavatelju i koji je potonji slijedom toga nepravilno uplatio u državnu riznicu.

Međutim, na temelju tih načela potrebno je, u slučaju u kojem bi povrat nepravilno naplaćenog PDV- a dobavljača usluga njihovu primatelju postao nemoguć ili pretjerano otežan [...] da primatelj usluga može svoj zahtjev za povrat podnijeti izravno protiv poreznog tijela.”

- 23 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je predmet koji se pred njim vodi sličan predmetu PORR Építési u pogledu uvjeta da povrat PDV-a od izdavatelja računa nije postao nemoguć ili pretjerano otežan, za što se čini da se dogodilo u ovom slučaju, s obzirom na to da društvo Greentech ne može ispraviti račun zato što je, s jedne strane, istekao rok zastare prava na izvršavanje tog ispravka i, s druge strane, taj ispravak treba izvršiti društvo GFI, u pogledu kojeg su porezna tijela nakon provedenog nadzora potvrdila da je pravilno naplatilo porez.
- 24 Kao drugo, kad je riječ o načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja, sud koji je uputio zahtjev ističe da je na temelju ustaljene sudske prakse Suda mogućnost pozivanja na ta načela proširena na sve gospodarske subjekte prema kojima je određena institucija stvorila osnovana očekivanja. U smislu te sudske prakse, precizne, bezuvjetne i usklađene informacije iz ovlaštenih i pouzdanih izvora jamstva su koja mogu stvoriti takva očekivanja, neovisno o obliku u kojem su priopćena (presuda od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, t. 24. i 25.).
- 25 S obzirom na ta načela sud koji je uputio zahtjev smatra da je relevantna činjenica da su porezna tijela koja su provela nadzor kod društva GFI prije nadzora kod društva Greentech potvrdila porezni tretman, odnosno isporuku robe koja podliježe PDV-u, koji su dva društva primijenila na transakciju prodaje opreme. Stoga je sâmo nacionalno porezno tijelo potpuno drukčije postupalo s trgovinskom transakcijom koja se odnosi na opremu čiji je prijenos doveo do nastanka obveze PDV-a: to je tijelo smatralo da je društvo GFI od kojeg je društvo Greentech kupilo opremu o kojoj je riječ i kojem je platilo PDV imalo obvezu plaćanja PDV-a te da društvo Greentech nije imalo tu obvezu, zbog čega je potonjem društvu uskratilo pravo na odbitak plaćenog PDV-a.