

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

9. rujna 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje zakona država članica o porezu na promet – Osmi direktiva 79/1072/EEZ – Članci 3., 6. i 7. – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Porezni obveznici koji nemaju sjedište u tuzemstvu – Odbijanje povrata plaćenog PDV-a – Dokumenti koji opravdavaju pravo na povrat – Nepodnošenje popratnih dokumenata u propisanim rokovima”

U predmetu C-294/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska), odlukom od 5. ožujka 2020., koju je Sud zaprimio 1. srpnja 2020., u postupku

GE Auto Service Leasing GmbH

protiv

Tribunal Económico Administrativo Central,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, E. Juhász (izvjestitelj) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za GE Auto Service Leasing GmbH, A. Azpeitia Gamazo i A. Albarrán Jiménez, *abogados*,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García i M. J. Ruiz Sánchez, u svojstvu agenata,
- za češku vladu, M. Smolek, O. Serdula i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, N. Grünberg, u svojstvu agenta,
- za vladu Helenske Republike, M. Tassopoulou, S. Trekli i G. Avdikos, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u tuzemstvu (SL 1979., L 331, str. 11., u daljnjem tekstu: Osmo direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva GE Auto Service Leasing GmbH (u daljnjem tekstu: Auto Service) i Tribunala Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud, Španjolska) u pogledu odbijanja povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je obratilo to društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva o PDV-u

3 Članak 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2006/18/EZ od 14. veljače 2006. (SL 2006., L 51, str. 12.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva o PDV-u), određuje:

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

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti vezano uz uvoz robe;

(c) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti u skladu s člankom 5.

3. Države članice također odobravaju svakom poreznom obvezniku odbitak ili povrat poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste za potrebe:

(a) transakcija u vezi s gospodarskim aktivnostima iz članka 4. stavka 2. obavljenih u inozemstvu, u pogledu kojih bi bilo dopušteno pravo na odbitak da su bile obavljene u tuzemstvu;

(b) transakcija oslobođenih od plaćanja PDV-a u skladu s člankom 14. stavkom 1. točkom (i), člankom 15. i člankom 16. stavkom 1. slovima B, C i D i člankom 16. stavkom 2.;

(c) transakcija oslobođenih od plaćanja PDV-a u skladu s člankom 13. slovom B točkom (a) i točkom (d) podtočkom 1. do 5., ako kupac ima sjedište izvan Zajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu u državu izvan Zajednice.

[...]” [neslužbeni prijevod]

4 U skladu s člankom 28.f navedene direktive:

„[...]

4. Porez na dodanu vrijednost iz stavka 3. vraća se:

– poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u tuzemstvu nego u drugoj državi članici, u skladu s postupcima za primjenu određenima [Osmom direktivom [o PDV-u],

[...]” [neslužbeni prijevod]

Osmo direktiva o PDV-u

5. Članak 2. Osme direktive o PDV-u predviđa:

„Svaka država članica vraća svakom poreznom obvezniku koji nema sjedište u tuzemstvu nego u drugoj državi članici porez na dodanu vrijednost naplaćen za usluge i pokretne robe koje su mu isporučile ili drugi porezni obveznici u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste za potrebe transakcija iz članka 17. stavka 3. točka (a) i (b) [Šeste direktive o PDV-u] ili usluga iz članka 1. točke (b).”

6. Članak 3. te direktive određuje:

„Kako bi imao pravo na povrat, svaki porezni obveznik iz članka 2. koji nije obavljao isporuke robe niti pružao usluge za koje se smatra da su obavljene ili pružene u tuzemstvu mora:

(a) nadležnom tijelu iz članka 9. prvog stavka podnijeti zahtjev čiji se obrazac nalazi u Prilogu A. Tom zahtjevu valja priložiti izvornike računa ili uvoznih dokumenata. Države članice stavljaju na raspolaganje podnositeljima zahtjeva kratku obavijest koja u svakom slučaju mora sadržavati minimum informacija koje se zahtijevaju, naveden u Prilogu C;

(b) podnijeti dokaz u obliku potvrde, koju je izdalo upravno tijelo države u kojoj on ima sjedište, o tome da je on obveznik poreza na dodanu vrijednost u toj državi. Međutim, ako nadležno tijelo iz članka 9. prvog stavka već posjeduje tu potvrdu, porezni obveznik mu više nije obavezan podnijeti novu potvrdu tijekom razdoblja od jedne godine od datuma kad je upravno tijelo države u kojoj on ima sjedište izdalo prvu potvrdu. Države članice ne izdaju potvrde poreznim obveznicima koji imaju pravo na oslobođenje od poreza na temelju članka 24. stavka 2. [Šeste direktive o PDV-u];

(c) pisanom izjavom potvrditi da nije obavljao isporuke robe niti pružao usluga za koje se smatra da su obavljene odnosno pružene u tuzemstvu tijekom razdoblja iz članka 7. stavka 1. prvog podstavka prve i druge rečenice;

(d) obvezati se da će vratiti sve neosnovano naplaćene iznose.” [neslužbeni prijevod]

7. Članak 4. navedene direktive glasi:

„Kako bi imao pravo na povrat, svaki porezni obveznik iz članka 2. koji u tuzemstvu nije obavljao isporuke robe niti pružao usluge za koje se smatra da su obavljene ili pružene u tuzemstvu, osim isporuka iz članka 1. točka (a) i (b), mora:

(a) ispuniti obveze iz članka 3. točka (a), (b) i (d);

[...]” [neslužbeni prijevod]

8. Članak 6. te direktive određuje:

„Države članice ne mogu nametnuti poreznim obveznicima iz članka 2. nikakve dodatne obveze osim onih iz članka 3. i 4., osim obveze da u posebnim slučajevima podnesu informacije potrebne za ocjenu osnovanosti zahtjeva za povrat.” [neslužbeni prijevod]

9 U skladu s člankom 7. Osme direktive o PDV-u:

„1. Zahtjev za povrat iz članka 3. i 4. mora se odnositi na stjecanje robe ili usluga za koje su izdani računi ili na uvoze obavljene tijekom razdoblja koje nije kraće od tri mjeseca ni duže od jedne kalendarske godine. Zahtjev se može odnositi i na razdoblje kraće od tri mjeseca kada je to razdoblje ostatak kalendarske godine. Zahtjevi se mogu odnositi i na račune ili uvozne dokumente na koje se nisu odnosili raniji zahtjevi, a koji se tiču transakcija obavljenih tijekom predmetne kalendarske godine. Zahtjev mora biti podnesen nadležnom tijelu iz članka 9. prvog stavka najkasnije u roku od šest mjeseci od kraja kalendarske godine u kojoj je nastala porezna obveza.

[...]

3. Nadležno tijelo iz članka 9. prvog stavka stavlja svoj pečat na svaki račun ili uvozni dokument kako ih se ne bi moglo ponovno upotrijebiti za drugi zahtjev te ih vraća u roku od mjesec dana.

4. Odluke o zahtjevima za povrat trebaju se dostaviti u roku od šest mjeseci od dana podnošenja nadležnom tijelu iz stavka 3. tih zahtjeva popraćenih svim dokumentima koji se zahtijevaju na temelju ove direktive radi ispitivanja zahtjeva. Povrat treba izvršiti prije isteka gore navedenog roka, na zahtjev podnositelja u državi članici povrata ili u državi članici u kojoj on ima sjedište. U potonjem slučaju bankarske troškove prijenosa snosi podnositelj zahtjeva.

Odluke o odbijanju moraju biti obrazložene. Pravni lijekovi protiv tih odluka moraju se moći podnijeti nadležnim tijelima predmetne države članice u istim oblicima i rokovima koji su predviđeni za zahtjeve za povrat koje podnose porezni obveznici sa sjedištem u toj državi.

[...]” [neslužbeni prijevod]

Direktiva 2006/112/EZ

10 Članci 411. i 413. 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. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1., SL 2018., L 329, str. 53., SL 2019., L 245, str. 9., SL 2019., L 289., str. 59. i SL 2020., L 191, str. 5.) predviđaju da se tom direktivom stavlja izvan snage Šesta direktiva o PDV-u i da ona stupa na snagu 1. siječnja 2007.

Direktiva 2008/9/EZ

11 Iz članka 28. stavaka 1. i 2. 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 (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.) proizlazi da se Direktiva 2008/9 primjenjuje na zahtjeve za povrat podnesene nakon 31. prosinca 2009. i da se njome stavlja izvan snage Osma direktiva o PDV-u s učinkom od 1. siječnja 2010.

Španjolsko pravo

12 ?lanak 119. Leya 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (Zakon 37/1992 o porezu na dodanu vrijednost) od 28. prosinca 1992. (BOE br. 312 od 29. prosinca 1992., str. 44247.), naslovljen „Poseban sustav koji se primjenjuje na povrate određenim poduzetnicima ili trgovcima koji nemaju sjedište na području primjene PDV-a”, glasi:

„1. Poduzetnici ili trgovci koji nemaju sjedište na području primjene PDV-a, a u pogledu kojih su ispunjeni uvjeti navedeni u sljedećem stavku, mogu ostvariti pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost koji su platili ili im je, ovisno o slučaju, prevaljen na tom području u skladu s odredbama ovog ?lanka.

[...]

2. Uvjeti za ostvarivanje prava na povrat iz ovog ?lanka su:

1.º da poduzetnici ili trgovci koji ga žele ostvariti imaju sjedište u Zajednici, na Kanarskim otocima, u Ceuti ili Melilli ili na drugim trećim područjima.

[...]

2.º da tijekom razdoblja na koje se odnosi zahtjev [poduzetnici ili trgovci] nisu na području primjene PDV-a obavljali isporuke robe ili pružali usluge koji se oporezuju PDV-om osim onih navedenih u nastavku:

(a) isporuke robe i pružanja usluga koji se isporučuju odnosno pružaju poreznom obvezniku PDV-a u skladu s ?lankom 84. stavkom 1. točkama 2., 3. i 4. ovog zakona;

(b) usluge prijevoza i pomoćne usluge u prijevozu koje su oslobođene od PDV-a na temelju ?lanaka 21., 23., 24. i 64. ovog zakona.

[...]

8. Zahtjevi za povrat mogu se odnositi samo na godišnja ili tromjesečna razdoblja koja im neposredno prethode.

Međutim, zahtjevi za povrat koji se odnose na kraće razdoblje dopušteni su pod uvjetom da predmetno razdoblje istiše 31. prosinca odgovarajuće godine.

9. Porezna uprava može zahtijevati od zainteresiranih osoba da podnesu informacije i popratne dokumente potrebne radi ocjene osnovanosti podnesenih zahtjevâ za povrat, a osobito radi pravilnog određivanja iznosa povrata u skladu sa stavcima 4. i 5. ovog ?lanka.

[...]”

13 Planak 112. Leya 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Zakon 30/1992 o pravnom uređenju javnih uprava i općem upravnom postupku) od 26. studenoga 1992., koji se sada nalazi u Planu 118. Leya 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (Zakon 39/2015 o općem upravnom postupku javnih uprava) od 1. listopada 2015. (BOE br. 236 od 2. listopada 2015., str. 89343.), zabranjuje „da se prilikom odlučivanja o pravnim sredstvima uzimaju u obzir činjenice, dokumenti ili argumenti podnositelja pravnog sredstva koje je potonji mogao podnijeti zajedno sa svojim očitovanjima, ali ih nije podnio” i pobliže određuje da se „[i]zvođenje dokaza ne može zahtijevati ako je činjenica da to nije učinjeno tijekom postupka na kraju kojeg je donesena pobijana odluka pripisiva zainteresiranoj osobi”.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Auto Service je društvo sa sjedištem u Njemačkoj koje je 30. lipnja 2006. i 29. lipnja 2007. Oficini nacional de gestión tributaria – IVA de no establecidos (Državni ured za porezno upravljanje, Odjel za PDV za poduzetnike koji nemaju sjedište u Španjolskoj, Španjolska, u daljnjem tekstu: španjolska porezna uprava) podnijelo zahtjeve za povrat iznosa PDV-a koje su platili poduzetnici ili trgovci koji nemaju sjedište na području primjene poreza tijekom poslovnih godina 2005. i 2006., i to za ukupni iznos od 407 396,469 eura.

15 Španjolska porezna uprava je 19. ožujka 2008. društvu Auto Service uputila dva zahtjeva za informacije kako bi joj potonje podnijelo izvornike računa na temelju kojih zahtjeva navedeni povrat i pružilo pojašnjenja o transakcijama obavljenima u Španjolskoj kao i o namjeni stečene robe ili primljenih usluga na koje se odnosi zahtjev za povrat.

16 Društvo Auto Service je 12. prosinca 2008 obavijestilo španjolsku poreznu upravu da ono i dalje ustraje u svojem zahtjevu za povrat, ali da se susrelo s poteškoćama prilikom podnošenja zahtijevanih dokumenata i informacija.

17 Španjolska porezna uprava je odlukama od 18. veljače 2009., koje su dostavljene društvu Auto Service 21. travnja 2009., odbila zahtjeve za povrat koje je podnijelo to društvo, koje je 20. veljače 2009. obavijestilo tu upravu da je ono njemačko društvo koje se bavi isporukom vozila španjolskim poduzetnicima na temelju ugovora o financijskom leasingu i povremenom prodajom rabljenih vozila na španjolskom području te je tim pojašnjenjima priložilo određene račune.

18 Auto Service je pobijao sve odluke o odbijanju zahtjeva za povrat te je, priznavši nepravodobnost svojeg odgovora na zahtjeve za informacije te pojasnivši da ga je u svakom slučaju dao prije dostave tih odluka, priložio račune izdane za pružene usluge najma, ali ne i sve račune na temelju kojih je zahtijevan povrat PDV-a.

19 Prije donošenja odluke o pobijanju španjolska porezna uprava je društvu Auto Service uputila novi zahtjev za informacije 13. srpnja 2009. U tom je zahtjevu društvo Auto Service pozvano da podrobno objasni namjenu stečene robe i/ili primljenih usluga u odnosu na koje je zatražen povrat PDV-a i dokaže da su oni namijenjeni transakcijama na temelju kojih se može ostvariti pravo na povrat. U tu svrhu društvo Auto Service je pozvano da podnese ugovore sklopljene s klijentima i izdane račune, potvrdu poreznih tijela zemlje u kojoj ima svoje sjedište ili glavno sjedište koja dokazuje da je porezni obveznik PDV-a, pojašnjenja o stopi oporezivanja koja se primjenjuje na njegovu djelatnosti i postotak odbitka koji se primjenjuje u slučaju proporcionalnog odbitka.

20 Auto Service nije odgovorio na taj novi zahtjev za informacije.

21 Budući da nije raspolagala svim potrebnim dokumentima, španjolska porezna uprava je 1. veljače 2010. donijela odluku o odbijanju pobijanja i potvrđivanju odbijanja povrata jer Auto Service nije dokazao osnovanost svojih zahtjeva.

22 U tom pogledu španjolska porezna uprava navela je tom društvu da su dokumenti čiju je dostavu zahtijevala bili namijenjeni utvrđenju postojanja transakcija na području primjene poreza te namjene robe i usluga transakcijama na temelju kojih se može ostvariti pravo na odbitak. Ta je uprava dodala da su sami ti dokumenti bili namijenjeni tome da joj omoguće provjeru toga uključuju li ugovori o financijskom leasingu sklopljeni s klijentima mogućnost kupnje robe i na čine kupnje, utvrđenje toga nalazi li se roba koja je predmet ugovora na području primjene poreza i jesu li klijenti poduzetci subjekti ili osobe sa sjedištem na području primjene poreza. Te su informacije zatražene i kako bi se odredilo jesu li se djelatnosti društva Auto Service odnosile na financijski leasing te stopu oporezivanja u državi sjedišta i postotak primjenjivog odbitka.

23 Auto Service je pobijao tu odluku pred Tribunalom Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) te je u tu svrhu podnio račune za pružene usluge, ugovore o financijskom leasingu, više periodičnih prijava PDV-a i službene potvrde koje su izdala njemačka tijela o njegovu svojstvu poreznog obveznika koji ima pravo na odbitak.

24 Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) odbio je zahtjeve društva Auto Service jer su relevantni dokazi trebali biti podneseni nadležnom upravnom tijelu i jer ih se više nije moglo podnijeti u fazi žalbe u upravnom postupku.

25 Auto Service je 24. siječnja 2013. podnio tužbu Audienciji Nacional (Visoki nacionalni sud, Španjolska) protiv odluke o odbijanju. Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) je presudom od 22. rujna 2016. odbila tu tužbu.

26 Taj je sud to odbijanje osobito objasnio time da je zadržao podnositelja zahtjeva za povrat PDV-a da podnese dokaze o svojem pravu na povrat u fazi upravnog postupka i da se njegovo neodgovaranje na zahtjeve uprave u fazi žalbe u upravnom postupku ili tužbe u upravnom sporu ne može ispraviti.

27 Auto Service je podnio kasacijsku žalbu Tribunalu Supremo (Vrhovni sud, Španjolska) protiv te presude.

28 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) je u svojoj presudi od 10. rujna 2018. istaknuo da je, unatoč njegovoj kvazisudskoj prirodi, Tribunal Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud) upravno tijelo pred kojim se obvezno mora pokrenuti postupak kako bi se mogla podnijeti tužba u upravnom sporu.

29 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) je smatrao da, osim u slučaju postojanja zlouporabe prava, španjolsko pravo nameće upravnim sudovima da uzmu u obzir dokaze koje porezni obveznik nije dostavio poreznoj upravi u fazi upravne istrage njegova spisa.

30 Tribunal Supremo (Vrhovni sud) je zatim naveo da je u području PDV-a sudska praksa Suda na temelju načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti dala prednost materijalnim pravilima o odbitku PDV-a pred formalnim pravilima. Stoga je Sud prihvatio pravo na odbitak ili povrat ako je dokazano da su ispunjena materijalna pravila koja se odnose na ta prava, čak i ako određeni formalni uvjeti nisu ispunjeni.

31 Smatrajući da nije osporeno da su u glavnom predmetu ispunjeni uvjeti za ostvarivanje prava na povrat PDV-a predviđenih člankom 119. Direktive 2006/112, Tribunal Supremo (Vrhovni

sud) ukinuo je presudu Audiencije Nacional (Visoki nacionalni sud) i naložio da predmet koji se odnosi na Auto Service bude vraćen tom sudu tako da on odluči s obzirom na dokaze priložene spisu o zahtjevu za povrat PDV-a koji je podnijelo to društvo.

32 Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) navodi da bi, da je usvojila rasklapanje Tribunala Supremo (Vrhovni sud), vrlo vjerojatno povrijedila odredbe članka 3. i članka 7. Osme direktive o PDV-u, s obzirom na to da Auto Service u rokovima propisanim potonjom odredbom nije dokazao svoje pravo na povrat PDV-a, iako mu je španjolska porezna uprava dala priliku da to učini.

33 S tim u vezi ona ističe da, iako je Sud već presudio da povreda formalnih obveza u načelu ne može dovesti do gubitka prava na odbitak, takvi formalni uvjeti ipak mogu predstavljati materijalnu potporu ostvarivanju tog prava i oni uređuju načine ostvarivanja navedenog prava i nadzor nad time te dobro funkcioniranje sustava PDV-a.

34 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je s obzirom na taj aspekt Sud bio primoran smatrati da bi mogućnost ostvarivanja prava na odbitak PDV-a bez vremenskog ograničenja 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.

35 Taj sud navodi da, s obzirom na to da je španjolska porezna uprava poduzela sve potrebne mjere kako bi poreznom obvezniku omogućila da podnese dokumente koji mogu dokazati njegovo pravo na povrat PDV-a i to da ih potonji nije podnio u rokovima propisanim člankom 7. stavkom 1. Osme direktive o PDV-u, treba smatrati da su prava tog poreznog obveznika zastarjela, kako je Sud presudio u točki 34. presude od 21. lipnja 2012., *Elsacom* (C-294/11, EU:C:2012:382).

36 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev smatra da, uzimajući u obzir presudu Tribunala Supremo (Vrhovni sud), na temelju koje trenutak u kojem porezni obveznik podnosi dokaze na kojima temelji svoj zahtjev nije relevantan u području povrata PDV-a, valja ocijeniti je li kašnjenje u podnošenju tih dokaza neopravdano, što bi se moglo smatrati zlouporabom.

37 Prema mišljenju tog suda, moglo bi se smatrati da to što je društvo Auto Service u glavnom predmetu nepravodobno podnijelo dokaze o svojem pravu na povrat svjedoči i o njegovoj zloj vjeri jer je ono svjesno i namjerno, bez ikakvog jasnog razloga i unatoč brojnim prilikama koje je imalo da ispuni zahtjev uprave, od potonje skrilo informacije koje su bile potrebne za dobivanje povrata PDV-a.

38 U tim je okolnostima Audiencia Nacional (Visoki nacionalni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li se prihvatiti kao valjano to da porezni obveznik, nakon što je porezna uprava od njega više puta zatražila da dokaže da ispunjava uvjete za pravo na povrat, to ne učini bez ikakvog razumnog opravdanja i, nakon što mu je odbijen povrat, odgađajući podnošenje dokumenata za potrebe žalbe u upravnom postupku ili sudskog postupka?

2. Može li se smatrati zlouporabom prava činjenica da porezni obveznik nije poreznoj upravi dostavio potrebne informacije u prilog svojem pravu iako mu je to dopušteno i od njega zatraženo, te da to nije učinio bez opravdanog razloga, ali je naprotiv te informacije kasnije dobrovoljno dostavio tijelu koje odlučuje o žalbi u upravnom postupku ili sudu?

3. Gubi li porezni obveznik koji nema poslovni nastan u predmetnoj državi članici, bilo zato što relevantne informacije za dokazivanje svojeg prava na povrat nije dostavio u roku i bez razumnog opravdanja ili zato što se zlouporabno ponašao, svoje pravo na povrat nakon isteka predviđenog ili

dodijeljenog roka u tu svrhu i nakon što je uprava donijela odluku kojom odbija povrat?"

O prethodnim pitanjima

39 Uvodno valja podsjetiti na to da Auto Service isti?e da zahtjev za prethodnu odluku treba proglasiti nedopuštenim jer je, s jedne strane, o pitanjima koja je postavio sud koji je uputio zahtjev ve? odlu?io Tribunal Supremo (Vrhovni sud) te je taj zahtjev stoga u suprotnosti s pravomo?noš?u i jer je, s druge strane, pitanje o zlouporabi prava teorijsko s obzirom na to da ono nikad nije bilo postavljeno Sudu do trenutka u kojem je o njemu odlu?ivao sud koji je uputio zahtjev.

40 S tim u vezi, valja podsjetiti na to da u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda nacionalni sudovi imaju najširu mogu?nost postavljanja pitanja Sudu o tuma?enju relevantnih odredbi prava Unije. Isklju?ivo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak, koji jedini poznaje svoje nacionalno pravo i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja ?e biti donesena, da uva?avaju?i posebnosti predmeta ocijeni nu?nost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedi?no, kada se postavljena pitanja odnose na valjanost pravila prava Unije, Sud je na?elno obvezan donijeti odluku. Iz toga slijedi da pitanja koja postavljaju nacionalni sudovi uživaju pretpostavku relevantnosti. Odbijanje Suda da odlu?i o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud mogu?e je samo ako je o?ito da zatra?eno tuma?enje prava Unije nema nikakve veze s ?injenim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspola?e ?injenim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na navedena pitanja (vidjeti, u tom smislu, presude od 5. travnja 2016., PFE, C-689/13, EU:C:2016:199, t. 32. i navedenu sudsku praksu i od 16. srpnja 2020., Antonio Capaldo, C-496/19, EU:C:2020:583, t. 16. i navedenu sudsku praksu).

41 Iz teksta odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje o?ito je da su pitanja koja je Sudu postavio sud koji je uputio zahtjev izravno vezana za ?injenice o kojima je rije? u glavnom postupku.

42 Osim toga, prema ve? ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravilo nacionalnog prava na temelju kojeg su sudovi koji ne odlu?uju u posljednjem stupnju vezani ocjenama višeg suda ne može te sudove lišavati mogu?nosti da postavljaju pitanja tuma?enja prava Unije u pogledu tih pravnih ocjena. Sud je naime smatrao da sud koji ne odlu?uje u posljednjem stupnju, ako smatra da ga pravna ocjena prihva?ena na višem stupnju može navesti na donošenje presude suprotne pravu Unije, mora biti slobodan obratiti se Sudu s pitanjima o kojima dvoji (presuda od 5. o?ujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 52. i navedena sudska praksa).

43 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

44 Usto, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, u okviru postupka suradnje s nacionalnim sudovima, uspostavljenog u ?lanku 267. UFEU?a, na Sudu je da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji ?e mu omogu?iti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud može iz svih podataka koje mu je dostavio nacionalni sud, a osobito iz obrazloženja odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje, izvesti standarde i na?ela prava Unije koje treba protuma?iti uzimaju?i u obzir predmet glavnog postupka, ?ak i ako te odredbe navedeni sud nije izri?ito naveo u pitanjima koja mu je uputio (presuda od 11. studenoga 2020., DenizBank, C-287/19, EU:C:2020:897, t. 59.).

45 U obrazloženju svoje odluke sud koji je uputio zahtjev bez razlike upu?uje na Direktivu 2006/112, Osmu direktivu o PDV-u i Direktivu 2008/9. U pitanjima koja su njome postavljena Sudu nisu pobliže odre?ene odredbe ?ije tuma?enje traži.

46 Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje o čemu je da su zahtjevi za povrat PDV-a o kojima je riječ u glavnom predmetu podneseni španjolskoj poreznoj upravi 20. lipnja 2006. odnosno 29. lipnja 2007. i da se odnose na transakcije koje su se obavljale tijekom poslovnih godina 2005. i 2006.

47 Na temelju članaka 411. i 413. Direktive 2006/112, ta je direktiva, kojom je stavljena izvan snage Šesta direktiva o PDV-u, stupila na snagu tek 1. siječnja 2007. Usto, na temelju članka 28. stavka 1. Direktive 2008/9, ta se direktiva, kojom je stavljena izvan snage Osmo direktiva o PDV-u, primjenjuje na zahtjeve za povrat podnesene nakon 31. prosinca 2009.

48 Iz toga proizlazi da su na činjenice o kojima je riječ u glavnom predmetu primjenjive samo odredbe Šeste direktive o PDV-u i Osme direktive o PDV-u.

Prvo i treće pitanje

49 Svojim prvim i trećim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe Osme direktive o PDV-u i na čela prava Unije, osobito na čelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a ako porezni obveznik u propisanim rokovima nije poreznoj upravi, čak ni na njezin zahtjev, podnio sve dokumente i informacije propisane tom direktivom, neovisno o činjenici da je te dokumente i informacije taj porezni obveznik na vlastitu inicijativu podnio u okviru žalbe u upravnom postupku ili sudske tužbe protiv odluke o odbijanju takvog prava na povrat.

50 S tim u vezi valja istaknuti da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, pravo na povrat, baš kao i pravo na odbitak, predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije, čiji je cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su same te djelatnosti u načelu podvrgnute PDV-u (presuda od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Rauni), C-371/19, neobavljena, EU:C:2020:936, t. 77.).

51 To pravo na povrat PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Osmom direktivom o PDV-u, odgovara pravu na odbitak pretporeza u vlastitoj državi članici, ustanovljenom Šestom direktivom o PDV-u (vidjeti, u tom smislu, presude od 25. listopada 2012., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 41. i od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Rauni), C-371/19, neobjavljenu, EU:C:2020:936, t. 78. i navedenu sudsku praksu).

52 Sud je opetovano presudio da pravo na odbitak, pa stoga i pravo na povrat, čine sastavne dijelove mehanizma PDV-a te se u načelu ne mogu ograničiti. To se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 79. i navedena sudska praksa).

53 Usto, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni zahtjevi, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim zahtjevima. Drukčije bi, međutim, bilo ako bi uinak povreda takvih formalnih zahtjeva bio sprežavanje podnošenja sigurnog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva (presuda od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Rauni), C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80. i 81. i navedena sudska praksa).

54 Iz ?lanaka 3. i 4. Osme direktive o PDV-u proizlazi da porezni obveznik ima pravo na povrat PDV-a samo ako ispuni obveze predvi?ene tim ?lancima, koje uklju?uju podnošenje izvornika ra?una ili uvoznih dokumenata transakcija koje se oporezuju PDV-om u državi ?lanici povrata.

55 S tim u vezi, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje o?ito je da je španjolska porezna uprava u dva navrata 19. ožujka 2008. i nakon prvotnog odbijanja zahtjevâ za povrat u okviru pobijanja društva Auto Service, 13. srpnja 2009., od tog društva zahtijevala da podnese dokaze kojima dopunjuje svoje prvotne zahtjeve, osobito podnošenje svih ra?una na kojima se temelje ti zahtjevi te dokument države ?lanice u kojoj je sjedište navedenog društva, a kojim se potvr?uje da je potonje porezni obveznik PDV-a. Me?utim, navedeno društvo poreznoj upravi nije podnijelo sve zatražene dokumente i informacije. Naprotiv, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je društvo Auto Service podnijelo te informacije i te dokumente u okviru postupka pokrenutog pred Tribunalom Económico-Administrativo Central (Središnji porezni sud).

56 Iz toga slijedi da se glavni postupak ne odnosi na povredu formalnih zahtjeva koji sprje?avaju podnošenje dokaza da su ispunjeni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na povrat PDV-a, nego na datum kada taj dokaz može biti podnesen.

57 S tim u vezi Sud je ve? presudio da odredbe Šeste direktive 77/388 treba tuma?iti na na?in da im se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se pravo na odbitak PDV-a može odbiti poreznim obveznicima koji imaju nepotpune ra?une, ?ak i ako se oni dopune podnošenjem informacija ?iji je cilj dokazivanje istinitosti, prirode i iznosa napla?enih transakcija nakon što je porezna uprava donijela odluku od odbijanju prava na odbitak (presuda od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr., C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34. do 36.). Me?utim, iste te odredbe ni ne zabranjuju državama ?lanicama da prihvate ispravak nepotpunog ra?una nakon što je porezna uprava donijela takvu odluku o odbijanju (presuda od 14. velja?e 2019., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 33.).

58 Dakle, valja analogijom smatrati da se odredbama Osme direktive o PDV-u ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg se može odbiti pravo na povrat PDV-a ako porezni obveznik bez razumnog obrazloženja i unato? upu?enim zahtjevima za dostavu informacija ne podnese dokumente koji dokazuju ispunjenje materijalnih uvjeta za dobivanje tog povrata prije nego što porezna uprava donese svoju odluku. Me?utim, iste te odredbe ne sprje?avaju države ?lanice da prihvate podnošenje tih dokaza nakon te odluke.

59 Budu?i da ono nije ure?eno Osmom direktivom o PDV-u, uvo?enje nacionalnih mjera kojima se odbijaju uzeti u obzir dokazi podneseni nakon donošenja te odluke o odbijanju zahtjeva za povrat u nadležnosti je nacionalnog pravnog poretka svake države ?lanice, na temelju na?ela postupovne autonomije država ?lanica, pod uvjetom da one ipak nisu nepovoljnije od onih koje ure?uju sli?ne situacije u nacionalnom pravu (na?elo ekvivalentnosti) i da u praksi ne onemogu?avaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja su dodijeljena pravnim poretkom Unije (na?elo djelotvornosti) (vidjeti analogijom presudu od 14. velja?e 2019., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 35.).

60 Kad je, najprije, rije? o na?elu djelotvornosti, valja istaknuti s jedne strane da bi, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat viška PDV-a bez vremenskog ograni?enja bila protivna na?elu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograni?eno dovoditi u pitanje (presuda od 14. velja?e 2019., Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i navedena sudska praksa).

61 U predmetnom slu?aju španjolska porezna uprava je u dva navrata od društva Auto Service

zahtijevala da joj dostavi informacije koje nedostaju, a koje su joj potrebne za ocjenu prava na povrat PDV-a o kojem je riječ u glavnom postupku. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ne proizlazi da je rok za odgovor na te zahtjeve bio očit nedostatan ni da je Auto Service upozorio tu upravu da nema te informacije. U tim okolnostima valja utvrditi da je ta porezna uprava bezuspješno primijenila dužnu pažnju za dobivanje elemenata koji dokazuju osnovanost zahtjeva za povrat koji je podnio Auto Service. Stoga, uz pridržaj provjere suda koji je uputio zahtjev, ona nije u praksi onemogućila ili pretjerano otežala društvu Auto Service ostvarivanje njegova prava na povrat PDV-a.

62 Osim toga, zadaća suda koji je uputio zahtjev jest i da provjeri je li u predmetnom slučaju poštovano načelo ekvivalentnosti, koje zahtijeva da nacionalne postupovne odredbe koje uređuju povrat PDV-a na temelju Osme direktive o PDV-u ne budu nepovoljnije od onih koje uređuju slične situacije uređene nacionalnim pravom (vidjeti u tom smislu presudu od 3. lipnja 2021., Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, t. 46. i 47.).

63 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo i treće pitanje valja odgovoriti tako da odredbe Osme direktive o PDV-u i načela prava Unije, osobito načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a ako porezni obveznik u propisanim rokovima nije poreznoj upravi, čak ni na njezin zahtjev, podnio sve dokumente i informacije potrebne za dokazivanje njegova prava na povrat PDV-a, neovisno o činjenici da je te dokumente i informacije taj porezni obveznik na vlastitu inicijativu podnio u okviru žalbe u upravnom postupku ili sudske tužbe protiv odluke o odbijanju takvog prava na povrat, pod uvjetom da se pritom poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, provjera čega je na sudu koji je uputio zahtjev.

Drugo pitanje

64 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li pravo Unije tumačiti na način da to što porezni obveznik koji traži povrat PDV-a tijekom upravnog postupka nije podnio dokumente koje je od njega tražila porezna uprava, nego je to spontano učinio kasnije tijekom kasnijih postupaka, čini zlouporabu prava.

65 Valja podsjetiti na to da je Sud u više navrata presudio da se osobe ne mogu pozvati na pravila prava Unije u svrhu prijevare ili zlouporabe. Stoga je zadaća nacionalnih tijela i nacionalnih sudova da odbiju ostvarivanje prava na povrat ako je, uzimajući u obzir objektivne elemente, utvrđeno da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlouporabe (vidjeti analogijom presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

66 S tim u vezi valja podsjetiti na to da, na temelju ustaljene sudske prakse, utvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a zahtijeva ispunjenje dvaju uvjeta, odnosno, s jedne strane, da rezultat predmetnih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive 2006/112 i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, bude ostvarivanje porezne pogodnosti čije je dodjeljivanje u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama i, s druge strane, da iz svih objektivnih elemenata proizlazi da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograničen samo na ostvarivanje te porezne pogodnosti (presuda od 10. srpnja 2019., Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, t. 35. i navedena sudska praksa).

67 U predmetnom slučaju utvrđenje eventualne zlouporabe koju je počinio Auto Service nije povezano s transakcijama na temelju kojih su podneseni zahtjevi za povrat od PDV-a, nego s postupkom koji okružuje spor vezan za taj zahtjev.

68 U tom pogledu valja smatrati da se puka činjenica da je porezni obveznik podnio dokumente i informacije koji dokazuju da ispunjava materijalne uvjete za ostvarenje prava na povrat PDV-a

nakon što je nadležno upravno tijelo donijelo odluku o odbijanju tog povrata sama po sebi ne može smatrati zlouporabom u smislu točke 66. ove presude. Naime, dovoljno je utvrditi da, s obzirom na spis podnesen Sudu, nije očit da se tom pukom činjenicom nastojala dobiti porezna pogodnost koja je dodjela protivna cilju koji se nastoji postići odredbama prava Unije koje predviđaju dodjelu takve pogodnosti.

69 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da pravo Unije treba tumačiti na način da to što porezni obveznik koji traži povrat PDV-a tijekom upravnog postupka nije podnio dokumente koje je od njega tražila porezna uprava, nego je to spontano učinio kasnije tijekom kasnijih postupaka, ne čini zlouporabu prava.

Troškovi

70 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 (deseto vijeće) odlučuje:

1. Odredbe Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište u tuzemstvu i na čela prava Unije, osobito načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi odbijanje zahtjeva za povrat PDV-a ako porezni obveznik u propisanim rokovima nije poreznoj upravi, čak ni na njezin zahtjev, podnio sve dokumente i informacije potrebne za dokazivanje njegova prava na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV), neovisno o činjenici da je te dokumente i informacije taj porezni obveznik na vlastitu inicijativu podnio u okviru žalbe u upravnom postupku ili sudske tužbe protiv odluke o odbijanju takvog prava na povrat, pod uvjetom da se pritom poštuju načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, provjera čega je na sudu koji je uputio zahtjev.

2. Pravo Unije treba tumačiti na način da to što porezni obveznik koji traži povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) tijekom upravnog postupka nije podnio dokumente koje je od njega tražila porezna uprava, nego je to spontano učinio kasnije tijekom kasnijih postupaka, ne čini zlouporabu prava.

Potpisi

* Jezik postupka: španjolski