

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

6. veljače 2014. (*)

„Prethodno pitanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Obrnuta porezna obveza – Pravo na odbitak – Plaćanje poreza dobavljaču usluga – Propuštanje obveznih podataka – Plaćanje poreza koji nije dugovan – Gubitak prava na odbitak ? Načelo porezne neutralnosti – Načelo pravne sigurnosti“

U predmetu C-424/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel Oradea (Rumunjska), odlukom od 26. lipnja 2012., koju je Sud zaprimio 18. rujna 2012., u postupku

SC Fatorie SRL

protiv

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (izvjestitelj), J.-C. Bonichot i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SC Fatorie SRL, C. Costa, odvjetnik,
- za rumunjsku vladu, R. H. Radu i V. Angelescu, kao i I. Bara-Bușilă, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, M. Linntam, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Keppenne i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezinog 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 L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva

o PDV-u), posebno tumačenju odredaba u vezi s pravom na odbitak tijekom primjene sustava obrnutog oporezivanja, kao i načela porezne neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) i pravne sigurnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između SC Fatorie SRL (u daljnjem tekstu: Fatorie) protiv Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor (Glavna uprava javnih financija u Bihoru, u daljnjem tekstu: Direcția) u vezi s odbijanjem prava Fatorie na odbitak PDV-a zbog neprimjene navedenih odredaba sustava obrnutog oporezivanja.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 178. točke (a) i (f) Direktive o PDV-u propisuje:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljavati sljedeće uvjete:

a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]

f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica“.

4 Članak 199. stavak 1. te direktive propisuje kako za određene isporuke usluga države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza porezni obveznik koji koristi te usluge. Ovaj režim, poznat pod nazivom „obrnuto oporezivanje“, osobito se može primijeniti, prema istom članku 199. stavku 1. točki (a), na „građevinske radove, uključujući popravke, išetanje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine kao i predaju građevinskih radova“.

5 Članak 226. točka 11. navedene direktive glasi:

„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:

[...]

11) u slučaju izuzetka ili ako je kupac dužan plaćati PDV, pozivanje na važeću odredbu ove direktive ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu da je isporuka robe ili usluga izuzeta ili da za njih vrijedi postupak obrnute porezne obveze“.

Rumunjsko pravo

6 Članak 146. stavak 1. točka (a) poreznog zakona br. 571/2003 (legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, u daljnjem tekstu: porezni zakon), od 22. 12. 2003. (Monitorul Oficial al României, parte I, n° 927 od 23. prosinca 2003.) propisuje:

„Za primjenu prava na odbitak poreza, porezni obveznik mora ispuniti sljedeće uvjete:

a) za dugovani ili plaćeni porez, za robu koja mu je isporučena ili mu je morala biti isporučena, ili za usluge koje su mu isporučene ili su morale biti isporučene, zadržati račun koji sadrži informacije predviđene u članku 155. stavku 5.“

7 ?lanak 155. stavak 5. (n) to?ka 2. poreznog zakona odre?uje:

„Ra?un obvezno sadrži sljede?e informacije:

[...]

2. u slu?aju kada primatelj duguje porez pod uvjetima iz ?lanka 150. stavka 1. (b) do (d) i (g), upu?ivanje na odredbe iz ove glave ili na Direktivu 112 ili pojam „obrnuta porezna obveza“ za transakcije predvi?ene u ?lanku 160.“

8 ?lanak 160. poreznog zakona, u mjerodavnoj verziji na datum ?injenica u glavnom postupku, glasi:

„(1) Dobavlja?i i primatelji robe i usluga iz stavka 2. moraju primjenjivati mjere pojednostavljenja predvi?ene u ovom ?lanku. Zahtijevani uvjet za primjenu mjera pojednostavljenja jest da se i dobavlja? i primatelj usluga odrede za svrhe PDV?a, u skladu s ?lankom 153.

(2) Roba i usluge na ?iju se isporuku primjenjuju mjere pojednostavljenja su:

[...]

b) zgrade, dijelovi zgrada i zemljišta svih vrsta, na ?iju se isporuku primjenjuje režim oporezivanja;

c) gra?evinski radovi i montaže;

[...]

(3) Na ra?unima izdanim za isporuku robe iz ?lanka 2. dobavlja?i su dužni upisati podatak ‚obrnuta porezna obveza‘, bez navo?enja pripadaju?eg poreza. Na ra?unima primljenim od dobavlja?a primatelji nazna?uju pripadaju?i porez kao porez koji je napla?en i kao porez koji se može odbiti u poreznoj prijavi. Za transakcije podvrgnute mjerama pojednostavljenja dobavlja?i i primatelji ne pla?aju me?usobno nikakav porez.

[...]

(5) Dobavlja?i i dobavlja?i usluga kao i primatelji odgovorni su za primjenu odredaba ovog ?lanka. Ako dobavlja? ili dobavlja? usluge ne navede podatak ‚obrnuta porezna obveza‘ na ra?unima izdanim za robu ili usluge iz stavka 2., primatelj je obvezan primijeniti obrnutu poreznu obvezu, ne platiti porez dobavlja?u ili dobavlja?u usluga, na vlastitu inicijativu na ra?un upisati podatak ‚obrnuta porezna obveza‘ te ispuniti obveze iz stavka 3.“.

9 To?ka 82. Uredbe br. 44/2004 u vezi s na?inom primjene poreznog zakona (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), koji je bio na snazi u vrijeme kad su se dogodile ?injenice iz glavnog postupka, propisuje:

„(1) Obvezni uvjet iz ?lanka 160. stavka 1. poreznog zakona za primjenu mjera pojednostavljenja i obrnute porezne obveze sastoji se u tome da se dobavlja? ili dobavlja? usluga kao i korisnik odrede u svrhe PDV?a, u skladu s ?lankom 153. poreznog zakona, te da su predmetne transakcije oporezive. U skladu s ?lankom 125.b poreznog zakona, mjere pojednostavljenja primjenjuju se samo za transakcije izvršene unutar zemlje.

[...]

(3) U slučaju isporuka ili usluga iz članka 160. stavka 2. poreznog zakona, što uključuje primljene uplate, dobavljači ili dobavljači usluga izdaju račune bez poreza i na njih upisuju podatak 'obrnuta porezna obveza'. Porez izražavaju primatelj i upisuje ga na račune i u registre kupnje, a prenosi se u poreznu prijavu kao prikupljeni porez i kao porez koji se može odbiti. U računovodstvenom dijelu primatelj tijekom poreznog razdoblja upisuje odgovarajući iznos poreza u rubriku 4426 [odbitak PDV-a] i u rubriku 4427 [naplaćeni porez].

[...]

(12) Tijekom građevinskih radova i montaže za koje su primljene uplate i/ili su računi izdani za cjelokupnu ili djelomičnu obrnutu poreznu obvezu do uključivo 31. prosinca 2007., ali za koje je oporezivi događaj nastao tijekom 2008., odnosno na datum kada je izdan izvještaj o napretku te, ovisno o slučaju, prihvaćen od primatelja, standardni porezni režim bit će primijenjen samo na razliku između vrijednosti radova za koje je porezni događaj nastao tijekom 2008. i vrijednosti primljenih uplata ili iznosa navedenih na računima izdanim do uključivo 31. prosinca. [...].

10 Članak 105. stavci 1. i 3. Vladinog rješenja br. 92/2003 koje sadrži zakon o poreznom postupku (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală), u svojoj verziji objavljenoj u *Monitorul Oficial al României* (dio I, br. 513 od 31. srpnja 2007.), propisuje:

„Pravila koja se odnose na poreznu kontrolu

(1) Porezna kontrola usmjerena je na ispitivanje ukupnosti mjerodavnih činjeničnih elemenata i prava sa svrhom odmjerenja poreza.

[...]

(3) Porezna kontrola provodi se jednokratno za svaki porez, pristojbu, doprinos i druge dugovane iznose općem konsolidiranom proračunu te za svako porezno razdoblje. Iznimno, nadležni porezni inspektor može odlučiti o provođenju nove kontrole za određeno razdoblje ako se dodatni podaci nepoznati poreznim inspektorima na dan provjera ili pogreške u izražavanju koje utječu na rezultate provjera pojave u razdoblju između kraja porezne kontrole i isteka roka zastare“. [neslužbeni prijevod]

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Dana 3. siječnja 2007. Fatorie je sa SC Megasal Construcții SRL (u daljnjem tekstu: Megasal) sklopio okvirni ugovor čiji su predmet bili građevinski radovi i montaža svinjogojske zgrade te radovi modernizacije farme za uzgoj svinja. Radovi su dovršeni u veljači 2008.

12 Tijekom 2007. Megasal je, kao dobavljač navedenih usluga, izdao nekoliko računa za plaćanje predujma, u režimu obrnute porezne obveze, primjenjujući mjere pojednostavljenja iz točke 82. vladine Uredbe br. 44/2004 u vezi s načinom primjene poreznog zakona. Ukupan iznos na računima izdanim i utvrđenim bez PDV-a iznosio je 1.017.834,37 rumunjskih leva (RON).

13 Dana 3. ožujka 2008. Megasal je izdao račun za cjelokupni iznos izvršenih radova, koji je iznosio 1.052.840,10 RON, od čega je 168.101 RON bio iznos PDV-a, a 884.740 RON iznos cijene radova. Fatorie je isplatio PDV koji je naveo Megasal.

14 Prema zahtjevu za povrat PDV-a koji je rumunjskoj državi uputio Fatorie, Direcția je, odlukom usvojenom 2. srpnja 2008., odobrila povrat PDV-a u visini od 173.057 RON, što uključuje

PDV u iznosu od 168.101 RON iz računa od 3. ožujka 2008., u skladu s izvješćem o poreznoj kontroli od 13. lipnja 2008. koja se odnosila na razdoblje od 1. srpnja 2007. do 31. ožujka 2008.

15 Godine 2009., nakon druge porezne kontrole u vezi s PDV-om koji je Fatorie platio za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. ožujka 2008., Direcția je odlučila kako je PDV iz računa od 3. ožujka 2008. morao biti vraćen jer mjere pojednostavljenja koje uređuju sustav obrnute porezne obveze nisu bile poštovane. Poreznim rješenjem od 18. svibnja 2009., Direcția potražuje od Fatoriea plaćanje u državni proračun iznosa od 221.221 RON, što u iznosu od 168.101 RON odgovara iznosu PDV-a, uvećanom za naknadu od 53.120 RON zbog kašnjenja.

16 Pokazalo se, prema podacima koji su dostavljeni Sudu, da je Megasal u stečaju i da nije platio rumunjskoj poreznoj upravi PDV iz računa od 3. ožujka 2008. koji je njemu platio Fatorie.

17 Dana 15. srpnja 2009. Fatorie je podnio tužbu protiv Direcției zahtijevajući poništenje odluke o vraćanju poreza i poreznog rješenja od 18. svibnja 2009.

18 Presudom od 22. rujna 2010. Tribunalul Bihor odbio je tužbu kao neosnovanu. Presudom od 9. ožujka 2011. žalba protiv ove presude odbijena je iz istog razloga te je presuda postala pravomoćna.

19 Dana 17. svibnja 2011. Fatorie je podnio zahtjev za reviziju presude od 22. rujna 2010. zato što je donesena kršenjem prava Unije. Ovaj zahtjev odbačen je kao nedopušten presudom od 7. studenoga 2011.

20 Dana 12. siječnja 2012. Fatorie je podnio Curtea de Apel Oradea žalbu protiv ove presude.

21 Fatorie je istaknuo kako u postupku u glavnoj stvari treba osobito primijeniti sudsku praksu Suda iz presude od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, Zb., str. I-3303.), prema kojoj u slučaju primjenjivosti obrnute porezne obveze činjenica da zahtjevima koji se odnose na izdavanje računa nije udovoljeno ne bi smjela utjecati na pravo na odbitak. Nepravilnosti koje je počinio dobavljač tijekom izrade računa od 3. ožujka 2008. i izostanak plaćanja računa od strane Fatoriea nisu takve prirode da bi mogli utjecati na pravo Fatoriea na odbitak PDV-a iz ovog računa.

22 Direcția u glavnom postupku smatra kako je Fatorie izgubio pravo na odbitak PDV-a iz računa od 3. ožujka 2008. jer je, s jedne strane, društvo koje je izdalo račun, Megasal, isti izradio nepravilno, primjenjujući uobičajena pravila u području PDV-a, iako ga je moralo izraditi u skladu s pravilima pojednostavljivanja iz članka 160. stavka 2. točke (b) poreznog zakona, i jer, s druge strane, Fatorie, ne navodeći po vlastitom nahođenju podatak „obrnuta porezna obveza“ na račun i plaćajući porez dobavljaču usluga, nije izvršio obvezu iz članka 160. stavka 5. ovog zakona.

23 U takvim okolnostima Curtea de Apel Oradea odlučio je prekinuti s postupkom i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Dopuštaju li odredbe [Direktive o PDV-u] primjenu sankcije koja se sastoji u gubitku, za poreznog obveznika, prava na odbitak PDV-a kad je:

a) račun koji je predočio porezni obveznik u vezi s provedbom prava na odbitak sastavljen na nepravilan način od strane trećih, bez primjene mjere pojednostavljenja;

b) porezni obveznik platio PDV naveden u računu?

2. Je li europsko načelo pravne sigurnosti u suprotnosti s upravnom praksom rumunjskih poreznih tijela koja

- a) su najprije, konačnom upravnom odlukom, priznala pravo na odbitak PDV-a;
- b) a zatim preinačila tu odluku i odredila obvezu na teret poreznog obveznika za plaćanje u proračun države PDV-a za koji je prvotno bilo provedeno pravo na odbitak, uvećano za kamate i naknadu za kašnjenje?

3, U uvjetima u kojima:

- a) je porezni obveznik platio PDV pogrešno naveden na računu od strane trećeg;
- b) porezna tijela nisu poduzela nijednu aktivnu mjeru kojom bi naložila trećem ispravak računa sastavljenog na nepravilan način;
- c) je ispravak računa odsada nemoguć zbog stežaja trećeg, dopušta li naelo porezne neutralnosti PDV-a uskraćivanje prava na odbitak PDV-a poreznom obvezniku?“

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

24 Europska komisija je, bez izričitog isticanja prigovora nedopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku, međutim izrazila sumnje o njegovoj dopuštenosti zato što on ne sadrži ni navode razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku da postavi pitanje o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije ni vezu koju je taj sud utvrdio između tih odredaba i nacionalnih propisa primjenjivih u tom sporu.

25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Sud može odbiti odlučiti o zahtjevu za prethodnu odluku upućenom od strane nacionalnog suda, samo onda kad je očit da zahtijevano tumačenje prava Unije nema veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, kad se radi o hipotetskom problemu ili kad Sud nema dovoljno činjeničnih i pravnih elemenata za koristan odgovor na pitanja koja su mu postavljena (presude od 11. rujna 2008., *Eckelkamp i dr.*, C-11/07, Zb., str. I-6845., t. 28., kao i ona od 20. lipnja 2013., *Rodopi* M 91, C-259/12, t. 27.).

26 Jasno je da u ovom slučaju nije riječ o tome. Naime, traženo tumačenje u vezi s opsegom prava na odbitak PDV-a, kao i naela porezne neutralnosti i pravne sigurnosti u direktnoj je vezi s predmetom spora u glavnom postupku, čija se vjerodostojnost čini nesporna. Nadalje, odluka kojom se upućuje prethodno pitanje sadrži dovoljne činjenične i pravne elemente koji omogućuju Sudu da primjereno odgovori na pitanja koja su mu postavljena.

27 Stoga valja proglasiti dopuštenim zahtjev za prethodnu odluku.

O prethodnim pitanjima

O prvom i trećem pitanju

28 Prvim i trećim pitanjem, koja treba zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u osnovi pita jesu li Direktiva o PDV-u i naelo porezne neutralnosti protivni, u okviru transakcije podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, uskraćivanju primatelju usluga prava na odbitak PDV-a koji je pogrešno platio dobavljaču usluga na temelju nepravilno sastavljenog računa i to kad je ispravak ove pogreške nemoguć zbog stežaja navedenog dobavljača usluga.

29 Najprije je potrebno podsjetiti da u primjeni režima obrnute porezne obveze nema plaćanja PDV-a između dobavljača usluga i primatelja usluga s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u na?elu može isti porez odbiti na na?in da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos.

30 Također valja istaknuti da, s jedne strane, pravo na odbitak ?ini sastavni dio mehanizma PDV-a i da na?elno ne može biti ograničeno (gore navedena presuda Bockemühl, t. 38., kao i ona od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C?368/09, Zb., str. I?7467., t. 37. i navedena sudska praksa).

31 Svrha režima odbitaka jest u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati ovih aktivnosti, pod uvjetom da su na?elno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti presude od 22. veljače 2001., Abbey National, C?408/98, Zb., str. I?1361., t. 24., kao i onu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C?439/04 i C?440/04, Zb., str. I?6161., t. 48.).

32 S druge strane, kad je riječ o na?inima izvršavanja prava na odbitak PDV-a navedenima u ?lanku 178. Direktive o PDV-u, primjenjivi su samo oni koji se pojavljuju u tom ?lanku pod točkom (f) ove direktive kad je u pitanju postupak obrnute porezne obveze iz ?lanka 199. stavka 1. točke (a) navedene direktive.

33 S tim u vezi potrebno je podsjetiti da porezni obveznik, koji je kao dobavljač usluga dužan platiti pripadajuću PDV, nije obvezan imati izdani račun u skladu s formalnim uvjetima Direktive o PDV-u kako bi mogao izvršavati svoje pravo na odbitak nego samo mora ispuniti formalnosti koje je odredila dotična država ?lanica u vezi s izvršavanjem mogućnosti koju mu nudi navedeni ?lanak 178. točka (f) iste direktive (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Bockemühl, t. 47.).

34 Iz sudske prakse Suda također proizlazi kako opseg formalnosti određenih od strane navedene države ?lanice, koje porezni obveznik mora poštivati kako bi mogao izvršavati pravo na odbitak PDV-a, ne smiju prelaziti ono što je neophodno potrebno za kontrolu ispravne primjene postupka obrnute porezne obveze i osiguranja naplate PDV-a (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Bockemühl, t. 50. i onu od 30. rujna 2010., Uszodaépít?, C?392/09, Zb., str. I?8791., t. 38.).

35 Sud je već ustanovio kako u okviru režima obrnute porezne obveze na?elo porezne neutralnosti zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (presude od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C?95/07 i C?96/07, Zb., str. I?3457., t. 63., kao i gore navedena Uszodaépít?, t. 39.).

36 Naime, protivno navodima Fatoriea, okolnosti slučaja iz glavnog postupka razlikuju se od onih iz gore navedenog slučaja Bockemühl.

37 U predmetu iz glavnog postupka, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi kako ra?un od 3. ožujka 2008. ne sadrži napomenu „obrnute porezne obveze“, što je protivno uvjetima iz ?lanka 160. stavka 3. poreznog zakona te kako Fatorie nije poduzeo neophodne mjere iz stavka 5. istog ?lanka za ispravak ovog nedostatka. Osim toga, valja konstatirati da je Fatorie pogrešno uplatio PDV, neispravno naveden na spomenutom ra?unu, Megasalu, iako je primjenom navedenog režima morao, kao primatelja usluga, platiti PDV poreznim tijelima u skladu s ?lankom 199. Direktive o PDV?u. Na taj na?in, osim ?injenice da sporni ra?un ne udovoljava formalnim uvjetima propisanim u nacionalnom zakonodavstvu, nije poštivan materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja.

38 Takva situacija sprije?ila je porezna tijela u kontroli primjene režima obrnute porezne prijave i uzrokovala rizik gubitka poreznih prihoda za navedenu državu ?lanicu.

39 S druge strane, iz ustaljene sudske prakse proizlazi kako je provo?enje prava na odbitak ograni?eno samo na dugovane poreze, tj. poreze koji se odnose na transakciju podvrgnutu PDV?u ili poreze koji su pla?eni u mjeri u kojoj su bili dugovani (presude od 13. prosinca 1989., Genius, C?342/87, Zb., str. 4227., t. 13., kao i ona od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel, C?454/98, Zb., str. I?6973., t. 53.).

40 PDV koji je Fatorie platio Megasalu nije bio dugovan, i kako to pla?anje nije poštivalo materijalni uvjet režima obrnutog oporezivanja, Fatorie nije mogao primijeniti pravo na odbitak za ove ra?une.

41 S tim u vezi, ste?aj Megasala nije takve prirode da bi mogao dovesti u pitanje odbijanje dopuštanja odbitka PDV?a kao rezultata nedostatka ispunjavanja bitnih uvjeta na strani Fatoriea za primjenu režima obrnutog oporezivanja.

42 Me?utim, primatelj usluga koji je nepravilno platio PDV dobavlja?u tih istih usluga može od njega zahtijevati povrat u skladu s odredbama nacionalnog prava.

43 U odnosu na okolnost da porezna tijela nisu naložila Megasalu ispravak ra?una sastavljenog na nepravilan na?in, potrebno je istaknuti kako se glavni postupak odnosi na odbijanje prava na odbitak osporavanog od strane Direc?iae Fatorieu te da, kako bi se odgovorilo na istaknuta pitanja, nije potrebno o?itovati se o mogu?oj obvezi poreznih tijela prema tre?ima.

44 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i tre?e pitanje treba odgovoriti kako u okviru transakcije podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, Direktiva o PDV?u i na?elo porezne neutralnosti nisu protivni tome da primatelju usluga bude uskra?eno pravo na odbitak PDV?a koji je neosnovano platio dobavlja?u usluga na temelju nepravilno izdanog ra?una, uklju?uju?i i kada je ispravak ove pogreške nemogu? zbog ste?aja navedenog primatelja.

Drugo pitanje

45 Drugim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u bitnome pita protivi li se na?elo pravne sigurnosti ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV?a, pri ?emu se, nakon nove kontrole, traži povrat navedenog PDV?a uve?an za naknadu za kašnjenje.

46 Najprije je potrebno ustvrditi da na?elo pravne sigurnosti zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograni?eno doводити u pitanje (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu

Ecotrade, t. 44.).

47 S tim u vezi, u svojim pisanim navodima, rumunjska vlada pozvala se na Vladino rješenje br. 92/2003, članak 105. stavak 3. poreznog zakona koji iznimno dopušta, prije isteka roka zastare, provođenje nove kontrole za određeno razdoblje ako se pojave dodatni podaci nepoznati poreznim inspektorima na dan provjera ili se ustanove pogreške u izražunu koje imaju utjecaj na rezultate provjera.

48 Treba reći da jedna takva odredba, koja jasno i predvidljivost za poreznog obveznika nisu ozbiljno dovedene u pitanje, poštuje načelo pravne sigurnosti.

49 Međutim, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku treba provjeriti je li odredba iz nacionalnog zakonodavstva, navedena u točki 47. ove presude, primjenjiva u ovom slučaju.

50 U vezi s naknadom za kašnjenje, potrebno je podsjetiti kako su u nedostatku harmonizacije propisa Unije u području sankcija primjenjivih u slučaju neispunjenja uvjeta iz režima uvedenog tim propisima, države članice ovlaštene odabrati sankcije koje smatraju primjerenima. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te sukladno tome i načelo proporcionalnosti (vidjeti, u tom smislu, osobito presude od 16. prosinca 1992., Komisija/Grčka, C-210/91, Zb., str. I-6735., t. 19., i gore navedenu sudsku praksu; od 7. prosinca 2000., de Andrade, C-213/99, Zb., str. I-11083., t. 20., kao i gore navedenu Rodopi-M 91, t. 31.).

51 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje treba odgovoriti da načelo pravne sigurnosti nije protivno ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu, unutar zastarnog roka, odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak PDV-a, te kojom se nakon nove kontrole traži povrat tog poreza, uvećan za naknadu za kašnjenje.

Troškovi

52 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 (drugo vijeće) odlučuje:

1. U okviru radnje podvrgnute režimu obrnute porezne obveze, Direktiva Vijeća 2006/112/CE od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načelo porezne neutralnosti nisu protivni tome da primatelju usluga bude uskraćeno pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji je neosnovano platio dobavljaču na temelju nepravilno izdanog računa, uključujući i kada je ispravak ove pogreške nemoguć zbog steaja navedenog primatelja.

2. Načelo pravne sigurnosti nije protivno ustaljenoj nacionalnoj fiskalnoj praksi koja se sastoji u opozivu, unutar zastarnog roka, odluke kojom je poreznom obvezniku priznato pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost te kojom se nakon nove kontrole traži povrat tog poreza uvećan za naknadu za kašnjenje.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski