

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

15. rujna 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 167., članak 178. točka (a), članak 179. i članak 226. točka 3. – Odbitak pretporeza – Izdavanje računa bez poreznog broja i bez identifikacijskog broja za PDV – Propis države članice kojim se isključuje ex tunc ispravak računa“

U predmetu C-518/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Niedersächsisches Finanzgericht (Porezni sud Donje Saske, Njemačka), odlukom od 3. srpnja 2014., koju je Sud zaprimio 18. studenoga 2014., u postupku

Senatex GmbH

protiv

Finanzamt Hannover-Nord,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (izvjestitelj) i K. Jürimäe, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. siječnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Senatex GmbH, D. Hippke, *Prozessbevollmächtigter*, i A. Hüttl, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. veljače 2016.,

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 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Senatex GmbH i Finanzamta Hannover-Nord (Porezno nadležno tijelo Hannover-sjever, Njemačka; u daljnjem tekstu: porezno nadležno

tijelo), u vezi s uskra?ivanjem tog tijela odbitka ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je platilo društvo Senatex za godine u kojima su izdani ra?uni koje je imalo, s obrazloženjem da ti ra?uni u svojem izvorniku ne ispunjavaju zahtjeve odre?ene nacionalnim poreznim zakonodavstvom.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Sukladno odredbama ?lanka 63. Direktive 2006/112:

„Oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.“

4 ?lanak 167. te direktive odre?uje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti.“

5 Prema ?lanku 168. navedene direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi ?lanici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljede?e od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je pla?en u toj državi ?lanici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]“

6 ?lanak 178. iste direktive propisuje:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljede?e uvjete:

(a) za odbitke u skladu s ?lankom 168. to?kom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati ra?un izdan sukladno ?lancima 220. do 236. i ?lancima 238., 239. i 240.;

[...]“

7 ?lanak 179. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno ?lanku 178.

Države ?lanice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije odre?ene ?lankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.“

8 ?lanak 219. te direktive odre?uje:

„Jednako kao dokument [ra?un] tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni ra?un te se poziva izri?ito i nedvojbeno na njega.“

9 U skladu s ?lankom 226. navedene direktive:

„Ne dovode?i u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na ra?unima koji se izdaju u skladu s ?lankom 220. i 221. potrebni su samo sljede?i podaci:

[...]

3. identifikacijski broj za PDV iz ?lanka 214. pod kojim porezni obveznik isporu?uje robu ili usluge;

[...]“

10 ?lanak 273. iste direktive odre?uje:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi sprije?ile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s doma?im transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici izme?u država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini izme?u država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogu?nost predvi?ena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavlju 3.“

Njema?ko pravo

11 U skladu s ?lankom 15. stavkom 1. prvom re?enicom to?kom 1. prvom re?enicom Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet; u daljnjem tekstu: UStG), poduzetnik na ime pla?enog pretporeza može odbiti dugovani iznos poreza koji se zakonski potražuje za isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik u okviru svoje djelatnosti (ulazne isporuke).

12 ?lanak 15. stavak 1. prva re?enica to?ka 1. druga re?enica UStG-a odre?uje da se pravo na odbitak PDV-a može ostvarivati pod uvjetom da poduzetnik posjeduje ra?un izdan u skladu s ?lancima 14. i 14.a UStG-a. Takav ra?un, me?u ostalim, mora sadržavati sve podatke navedene u ?lanku 14. stavku 4. to?kama 1. do 9. UStG-a.

13 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njema?ka), iznosi pla?enog pretporeza mogu se odbiti samo tijekom razdoblja oporezivanja u kojem su ispunjeni svi bitni uvjeti za ostvarivanje tog prava, u smislu ?lanka 15. stavka 1. prve re?enice UStG-a.

14 ?lanak 31. stavak 5. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnungs (Provedbena uredba UStG-a) op?enito odre?uje da se ra?un može ispraviti kada ne sadržava sve podatke propisane ?lankom 14. stavkom 4. ili ?lankom 14.a UStG-a ili kada su podaci na ra?unu neto?ni. U tu je svrhu dovoljno dostaviti podatke koji nedostaju ili su neto?ni pomo?u dokumenta kojim se izri?ito i jasno navodi ra?un. Na taj se ispravak primjenjuju isti formalni i materijalni uvjeti kao što su oni propisani ?lankom 14. UStG-a.

15 U slu?ajevima neto?nog ili neopravdanog iskazivanja PDV-a, ?lankom 14.c stavcima 1. i 2. UStG-a po analogiji je propisana primjena njegova ?lanka 17. stavka 1. Na temelju te odredbe, ispravak ra?una nema retroaktivan u?inak, ve? samo za razdoblje u kojem je ispravljeni ra?un dostavljen kupcu ili u kojem je prihva?en zahtjev za ispravak nakon uklanjanja štete koja se može nanijeti poreznim prihodima.

16 Ako je odbitak uskra?en zbog nepostojanja ili neto?nosti nekih dijelova ra?una, pravo na odbitak PDV-a, prema njema?kom pravu, može nastati ispravkom ra?una u trenutku ispravka. U

tom služaju, iako porezni prihodi od PDV-a ostaju isti, primjena zateznih kamata propisana §133.a Abgabenordnung (Opći porezni zakonik) ima za posljedicu dodatni financijski teret.

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Društvo Senatex obavlja djelatnost veleprodaje tekstila. U svakoj od svojih poreznih prijava za 2008. do 2011. to je društvo navelo odbitak ulaznog PDV-a na ime obračuna provizija svojim trgovinskim zastupnicima kao i na ime računa dizajnera za oglašavanje.

18 Dana 21. siječnja 2013. porezno nadležno tijelo odlučilo je izmijeniti 11. veljače i 17. svibnja 2013. izvršiti nadzor na licu mjesta s ciljem provjere utemeljenosti poreznih prijava društva Senatex za razdoblje od 2008. do 2011. U okviru tog nadzora, porezno nadležno tijelo smatralo je da odbitak ulaznog PDV-a na ime obračuna provizija koje je društvo Senatex izdalo svojim trgovinskim zastupnicima nije moguće, s obzirom na to da takvi obračuni nisu pravi računi u smislu §15. stavka 1. u vezi s §14. stavkom 4. UStG-a. Naime, prema mišljenju tog tijela, ti dokumenti nisu sadržavali, bilo u tim obračunima provizija ili u njihovim prilogima, porezni broj ili identifikacijski broj za PDV njihova primatelja. Osim toga, u tim obračunima nije bio naveden nijedan drugi dokument iz kojeg bi se ti podaci mogli utvrditi. Zbog istih razloga, porezno nadležno tijelo utvrdilo je da nije dopušten ni odbitak na ime računa koje je izdao dizajner za oglašavanje.

19 Dana 2. svibnja 2013., dok je još bio u tijeku nadzor na licu mjesta, društvo Senatex izmijenilo je obračune provizija svojim trgovinskim zastupnicima za razdoblje od 2009. do 2011., tako da je tim dokumentima dodan porezni broj ili identifikacijski broj za PDV svakog trgovinskog zastupnika. Računi dizajnera za oglašavanje za razdoblje od 2009. do 2011. također su istog dana na službeni način ispravljeni, to jest tijekom nadzora na licu mjesta.

20 Unatoč tim okolnostima, porezno nadležno tijelo 2. srpnja 2013. donijelo je izmijenjena porezna rješenja za razdoblje od 2008. do 2011. kojima su, na osnovi utvrđenja iz njegova nadzora na licu mjesta, smanjeni iznosi koje je društvo Senatex imalo pravo odbiti na ime PDV-a s obrazloženjem da uvjeti za odbitak nisu bili ispunjeni za to razdoblje, već samo u trenutku ispravka računa, to jest u 2013.

21 Društvo Senatex dopisom od 19. srpnja 2013. podnijelo je prigovor protiv tih poreznih rješenja. U postupku povodom prigovora pokazalo se da društvo Senatex nije ispravilo obračune provizija izdane u 2008. na koje su se odnosila ta porezna rješenja. Stoga je to društvo tek 11. veljače 2014. ispravilo obračune provizija za 2008. godinu za svoje trgovinske zastupnike i račune dizajnera za oglašavanje, dopunivši ih navođenjem njihova poreznog broja ili identifikacijskog broja za PDV.

22 Porezno nadležno tijelo odlukom od 3. ožujka 2014. odbilo je prigovor društva Senatex i ustrajalo na stajalištu u skladu s kojim, s obzirom na to da su uvjeti za odbitak PDV-a bili ispunjeni samo u trenutku ispravka računa, to jest u 2013. i 2014., taj ispravak ne može imati retroaktivan učinak do dana isporuke usluge koja je bila predmet tog dokumenta.

23 Društvo Senatex 5. ožujka 2014. podnijelo je tužbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev, Niedersächsisches Finanzgerichtu (Porezni sud savezne zemlje Donje Saske, Njemačka). Društvo Senatex tvrdi da ispravci koje je ono izvršilo imaju retroaktivan učinak, s obzirom na to da su provedeni prije posljednje upravne odluke, to jest odluke poreznog nadležnog tijela od 3. ožujka 2014. kojom je odbijen njegov prigovor. Društvo Senatex svojom tužbom od suda koji je uputio zahtjev stoga zahtijeva da poništi izmijenjena porezna rješenja koja je donijelo porezno nadležno tijelo za razdoblje od 2008. do 2011.

24 U tim je okolnostima Niedersächsisches Finanzgericht (Porezni sud savezne zemlje Donje Saske) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u⁹inak *ex nunc* prvotnog izdavanja računa koji je Sud Europske unije utvrdio u [presudi od 29. travnja 2004.,] *Terra Baubedarf-Handel* [(C-152/02, EU:C:2004:268)] relativiziran [presudama] Suda Europske unije [od 15. srpnja 2010.,] *Pannon Gép Centrum* [(C-368/09, EU:C:2010:441)] i [od 8. svibnja 2013.,] *Petroma Transport i dr.* [(C-271/12, EU:C:2013:297)], u slučaju kakav je ovaj – dopune nepotpunog računa s obzirom na to da je Sud Europske unije u takvom slučaju u konačnici htio dopustiti retroaktivan u⁹inak?

2. Koji minimalni zahtjevi moraju biti postavljeni za račun da bi mogao biti ispravljen s retroaktivnim u⁹inkom? Mora li izvorni račun ve⁹ sadržavati porezni broj ili identifikacijski broj [za PDV] ili ga se može naknadno dopuniti tako da odbitak pretporeza iz izvornog računa ostane valjan?

3. Je li ispravak računa pravodoban i ako je izvršen tek u okviru postupka po prigovoru koji je podnesen protiv odluke (izmjene poreznog rješenja) poreznog tijela?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

25 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 167., 178. točku (a), 179. i 226. točku 3. Direktive 2006/112 tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivan u⁹inak, tako da se pravo na odbitak PDV-a ostvarivano na temelju ispravljenog računa ne odnosi na godinu u kojoj je taj račun prvotno izdan, već na godinu u kojoj je ispravljen.

26 Valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presuda od 13. veljače 2014., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 23. i navedena sudska praksa).

27 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 22. listopada 2015., *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 27. i navedena sudska praksa).

28 U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Materijalni uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u članku 168. točki (a) te direktive. Stoga je za ostvarivanje navedenog prava, s jedne strane, potrebno da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu navedene direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., *PPUH Stehcomp*, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

29 Što se tiče formalnih uvjeta za pravo na odbitak, iz članka 178. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je ostvarivanje tog prava uvjetovano imanjem računa izdanog u skladu s člankom 226. te direktive (vidjeti u tom smislu presude od 1. ožujka 2012., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, t. 41. i od 22. listopada 2015., *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 29.). U skladu s člankom 226. točkom 3. navedene direktive, na račun, među ostalim, mora biti naveden identifikacijski broj za PDV pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge.

30 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da identifikacijski broj za PDV, propisan člankom 226. točkom 3. Direktive 2006/112, prvotno nije bio naveden na računima i obračunima o kojima je riječ u glavnom postupku, pri čemu je društvo Senatex taj broj dodalo tek nekoliko godina nakon datuma izdavanja tih dokumenata. Nesporno je da su ti računi i ti obračuni sadržavali druge podatke propisane tim člankom.

31 Sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se Direktivi 2006/112 nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se pravo na odbitak PDV-a u takvim okolnostima može ostvarivati isključivo za godinu u kojoj je ispravljen prvotni račun, a ne za godinu u kojoj je taj račun izdan.

32 Prije svega treba istaknuti da je Direktivom 2006/112 propisana mogućnost ispravka računa na kojem su bili izostavljeni neki obvezni podaci. To proizlazi iz članka 219. te direktive, u kojem se navodi da „[j]ednako kao dokument [račun] tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega“.

33 Nesporno je da su predmetni računi iz glavnog postupka propisno ispravljeni.

34 Nadalje, točno je da je Sud u točki 43. presude od 15. srpnja 2010., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441) kao i u točki 34. presude od 8. svibnja 2013., *Petroma Transports i dr.* (C-271/12, EU:C:2013:297) potvrdio da Direktiva 2006/112 ne zabranjuje ispravljanje pogrešnih računa. Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 36. i 37. svojeg mišljenja, Sud u tim presudama nije razmatrao pitanje vremenskog utinka takvog ispravka na ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

35 U tom pogledu valja podsjetiti da, u skladu s člankom 179. stavkom 1. Direktive 2006/112, porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a „za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.“. Iz toga proizlazi da se pravo na odbitak PDV-a u računu mora ostvarivati za razdoblje u kojem je, s jedne strane, to pravo nastalo i, s druge strane, u kojem porezni obveznik posjeduje račun (vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, t. 34.).

36 Prema mišljenju njemačke vlade, prilikom ispravka računa dodavanjem identifikacijskog broja za PDV koji nije bio naveden na prvotno izdanom računu, uvjet da je na račun naveden identifikacijski broj za PDV ispunjen je tek u trenutku tog ispravka, tako da se, na temelju članka 178. i 179. Direktive 2006/112, pravo na odbitak PDV-a može ostvarivati tek u trenutku ispravka.

37 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti da je Sud više puta presudio da pravo na odbitak iz članka 167. i onih koji ga slijede u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono u računu ne može ograničiti te da se to pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 13. veljače 2014., *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 24. i navedenu sudsku praksu). Svrha je režima odbitaka, kako je navedeno u točki 27. ove presude, u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili

plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Međutim, nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku – kojim se propisuje primjena zateznih kamata na iznose PDV koji se, u skladu s njim, smatraju dugovima prije ispravka prvotno izdanog računa – uvodi porezno opterećenje koje proizlazi iz PDV-a na te gospodarske djelatnosti za koje zajednički sustav PDV-a, međutim, jamči neutralnost tog poreza.

38 Kao drugo, Sud je presudio da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima (vidjeti u tom smislu presude od 21. listopada 2010., *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:2012, t. 42. i navedenu sudsku praksu kao i od 1. ožujka 2012., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43.). Kao što je to navedeno u točki 29. ove presude, posjedovanje računa koji sadržava podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 formalni je, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a.

39 Kao treće, iako je Sud u točki 38. presude od 29. travnja 2004., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268) presudio da se pravo na odbitak mora ostvarivati za porezno razdoblje u kojem su isporučeni roba ili usluge i u kojem porezni obveznik posjeduje račun, treba istaknuti da se predmet u kojem je donesena ta presuda odnosio na poduzeće koje nije imalo račun u trenutku kad je ostvarivalo pravo na odbitak te da Sud stoga nije odlučio o vremenskim uvjetima ispravka prvotno izdanog računa. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 39. svojeg mišljenja, taj se predmet od glavnog predmeta razlikuje utoliko što je društvo *Senatex* u trenutku ostvarivanja svojeg prava na odbitak imalo račune te je platilo pretporez.

40 Kao četvrto, sama njemačka vlada na raspravi je priznala da u određenim okolnostima naknadni ispravak računa – kojim se, primjerice, želi ispraviti pogreška u identifikacijskom broju za PDV koji je u njemu naveden – ne sprežava da se pravo na odbitak ostvaruje za godinu u kojoj je račun izdan. S druge strane, ta vlada nije navela uvjerljive razloge za razlikovanje takvih okolnosti od onih iz glavnog predmeta.

41 Naposljetku, treba pojasniti da su države članice nadležne propisati sankcije za slučaj nepoštovanja formalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a. Na temelju članka 273. Direktive 2006/112, države članice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, pod uvjetom da te mjere ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovode u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 62.).

42 Njemačka vlada na raspravi je navela da je odgoda prava na odbitak PDV-a do godine u kojoj je račun ispravljen imala ulogu sankcije. Međutim, radi sankcioniranja nepoštovanja formalnih uvjeta mogle bi se odrediti druge sankcije osim odbijanja prava na odbitak poreza za godinu u kojoj je račun izdan, poput izricanja novčane kazne ili financijske sankcije proporcionalne ozbiljnosti povrede (vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 63.). Osim toga, u skladu s propisom o kojem je riječ u glavnom postupku, do odgode tog prava, koja podrazumijeva primjenu zateznih kamata, u svakom slučaju dolazi a da se pritom ne uzimaju u obzir okolnosti zbog kojih je potrebno izvršiti ispravak prvotno izdanog računa, što prekoračuje ono što je nužno za postizanje ciljeva iz prethodne točke ove presude.

43 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti tako da članke 167., 178. točku (a), 179. i 226. točku 3. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivni učinak, tako da se pravo na odbitak PDV-a ostvarivano na temelju ispravljenog računa ne odnosi na godinu u kojoj je taj račun prvotno izdan, već na godinu u kojoj

je ispravljen.

Treće pitanje

44 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li Direktivu 2006/112 tumačiti na način da joj se protivi nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju koje se pravo na odbitak PDV-a odbija poreznom obvezniku kada je ispravak računa izvršen nakon donošenja odluke poreznih tijela kojom je odbijen odbitak PDV-a.

45 Tim se pitanjem u biti želi utvrditi smiju li porezna tijela smatrati da je ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, izvršen kasno kada je obavljen tek nakon što su ta tijela donijela odluku kojom je odbijen odbitak PDV-a.

46 Iz očitovanja njemačke vlade i društva Senatex jasno proizlazi da je nadležno porezno tijelo izjavilo da namjerava prihvatiti ispravljene račune koje je predložilo to društvo te da stoga ne smatra da su ispravci društva Senatex obavljeni kasno.

47 U tim okolnostima na treće pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

48 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 navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članke 167., 178. točku (a), 179. i 226. točku 3. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za porez na dodanu vrijednost, ne proizvodi retroaktivni učinak, tako da se pravo na odbitak tog poreza ostvarivano na temelju ispravljenog računa ne odnosi na godinu u kojoj je taj račun prvotno izdan, već na godinu u kojoj je ispravljen.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački