

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

18. studenoga 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Pravo na odbitak PDV-a – Poništenje identifikacije poreznog obveznika u pogledu PDV-a – Odbijanje prava na odbitak – Formalni uvjeti”

U predmetu C-358/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Judecătoria Oradea (Prvostupanjski sud u Oradei, Rumunjska), odlukom od 9. srpnja 2020., koju je Sud zaprimio 30. srpnja 2020., u postupku

Promexor Trade SRL

protiv

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Cluj – Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Bihor,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen (izvjestitelj), sudac, u svojstvu predsjednika osmog vijeća, L. S. Rossi i N. Wahl, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Promexor Trade SRL, R. Chiriş, avocat,
- za rumunjsku vladu, E. Gane, A. Rotăreanu i A. Wellman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 1., 167. do 169., 176. do 180., članaka 214. stavka 1. i članaka 250., 272. i 273. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), te načela porezne neutralnosti, djelotvornosti, lojalne suradnje, pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Promexor Trade SRL (u daljnjem tekstu: Promexor) i Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Opća uprava za javne financije u Cluju – Regionalna uprava za javne financije u Bihoru, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: uprava za javne financije) u vezi s obvezom nametnutom društvu Promexor – kojem je pravo na odbitak plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) odbijeno zbog poništenja njegove identifikacije u pogledu PDV-a – da plati PDV na svoje oporezovane transakcije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 167. Direktive o PDV-u glasi:

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

4 Članak 168. te direktive propisuje:

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

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju isporukom robe ili usluga u skladu s člankom 18. točkom (a) i člankom 27.;

(c) PDV koji se mora platiti vezano uz stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (b) alinejom i.;

(d) PDV koji se mora platiti vezano uz transakcije koje se smatraju stjecanjem unutar Zajednice u skladu s člancima 21. i 22.;

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu.”

5 Člankom 178. navedene direktive predviđeno je:

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

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. stavku (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

(b) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (b), vezano uz transakcije koje se tretiraju kao isporuka robe i usluga, mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(c) za potrebe odbitaka u skladu s člankom 168. točkom (c) u vezi sa stjecanjem robe unutar Zajednice, u prijavi PDV-a iz članka 250., mora navesti sve podatke koji su potrebni za izračun

iznosa PDV-a, koji je dužan plaćati za svoje stjecanje robe unutar Zajednice te imati račun izdan u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3. glave XI;

(d) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (d) u vezi s transakcijama koje se tretiraju kao stjecanje robe unutar Zajednice, mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(e) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (e) u vezi s uvozom robe, mora imati uvozni dokument u kojem je naveden kao primatelj ili uvoznik i u kojem je naveden iznos dugovanog PDV-a ili koji omogućuje izračun tog iznosa PDV-a koji se mora platiti;

(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.”

6 U skladu s člankom 179. prvim stavkom Direktive o PDV-u:

„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.”

7 Članak 180. te direktive predviđa:

„Države članice mogu dopustiti poreznom obvezniku da provede odbitak koji nije proveo u skladu s odredbama članka 178. i 179.”

8 Članak 213. stavak 1. prvi podstavak navedene direktive glasi:

„Svaki porezni obveznik obavezan je prijaviti početak, promjenu ili prestanak svoje djelatnosti kao poreznog obveznika.”

9 U skladu s člankom 214. stavkom 1. iste direktive:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporučuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.;

(b) svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja unutar Zajednice stječe robu na koju se obračunava PDV sukladno članku 2. stavku 1. točki (b) i svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koja iskoristi mogućnost iz članka 3. stavka 3. vezano uz stjecanja unutar Zajednice na koja se obračunava PDV;

(c) svakog poreznog obveznika koji na svom području stječe robu unutar Zajednice u svrhe transakcija koje su povezane s aktivnostima iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. te koje se obavljaju izvan tog područja;

(d) svaki porezni obveznik koji unutar svojeg državnog područja prima usluge za koje je obavezan platiti PDV u skladu s člankom 196.;

(e) svaki porezni obveznik koji ima poslovni nastan na svom državnom području koji pruža usluge unutar državnog područja druge države članice, za koje PDV može platiti samo primatelj u

skladu s člankom 196.”

10 Članak 250. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa:

„Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.”

11 U skladu s člankom 273. te direktive:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Rumunjsko pravo

Prijašnji Porezni zakonik

12 Članak 153. stavci 9. i 9.a Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), kako je izmijenjen (u daljnjem tekstu: prijašnji Porezni zakonik), predviđao je:

„9. Nadležna porezna tijela poništavaju identifikaciju osobe u pogledu PDV-a u skladu s ovim člankom:

[...]

(e) ako, u prijavama PDV-a podnesenima za šest uzastopnih mjeseci tijekom kalendarskog polugodišta, u slučaju osoba koje je porezno razdoblje kalendarski mjesec, i za dva uzastopna porezna razdoblja tijekom kalendarskog polugodišta, u slučaju poreznih obveznika koje je porezno razdoblje kalendarsko tromjesečje, nisu navedena ni stjecanja dobara ili usluga ni isporuke dobara ili usluga izvršeni u tijeku tih izvještajnih razdoblja, od prvog dana drugog mjeseca nakon kalendarskog polugodišta u tijeku. Od datuma prijave za srpanj 2012., u slučaju poreznih obveznika koje je porezno razdoblje kalendarski mjesec, ili od prijave za treće tromjesečje u 2012., u slučaju poreznih obveznika koje je porezno razdoblje kalendarsko tromjesečje, nadležna porezna tijela poništavaju identifikaciju osobe u pogledu PDV-a ako, u prijavama PDV-a podnesenima za šest uzastopnih mjeseci, u slučaju osoba koje je porezno razdoblje kalendarski mjesec, odnosno dva uzastopna kalendarska tromjesečja, u slučaju poreznih obveznika koje je porezno razdoblje kalendarsko tromjesečje, nisu navedena ni stjecanja dobara ili usluga ni isporuke dobara ili usluga izvršeni u tijeku tih izvještajnih razdoblja, počevši od prvog dana mjeseca nakon onoga u kojemu je istekao rok za podnošenje šeste prijave, u prvom slučaju, i od prvog dana mjeseca nakon onoga u kojemu je istekao rok za podnošenje druge prijave, u drugom slučaju;

[...]

9.a. Postupak za poništenje identifikacije u pogledu PDV-a određuje se postupovnim pravilima koja su na snazi. Nakon poništenja identifikacije u pogledu PDV-a izvršenog u skladu sa stavkom 9. točaka (e) do (h), nadležna porezna tijela utvrđuju obveznike PDV-a primjenom stavka 7.a na

sljedeći način:

[...]

(d) na zahtjev poreznog obveznika, u situaciji iz stavka 9. točke (e), na temelju službene izjave iz koje proizlazi da će obavljati gospodarske djelatnosti. Datum identifikacije poreznog obveznika u pogledu PDV-a jest datum obavijesti o odluci kojom se obveznika identificira u pogledu PDV-a.

Porezni obveznici koji se nalaze u situacijama iz ovog stavka ne mogu primijeniti odredbe o gornjoj granici izuzeća za mala poduzeća iz članka 152. do datuma identifikacije u pogledu PDV-a i dužni su primjenjivati odredbe članka 11. stavaka 1.a i 1.c.”

13 Članak 11. stavak 1.c prijašnjeg Poreznog zakonika glasio je:

„Porezni obveznici, osobe s poslovnim nastanom u Rumunjskoj, čija je identifikacija u pogledu PDV-a poništena u skladu s člankom 153. stavkom 9. točkama (b) do (e) i (h) nemaju, u predmetnom razdoblju, pravo na odbitak PDV-a za ostvarena stjecanja, ali su, u skladu s odredbama glave VI., odgovorni za plaćanje PDV-a koji se odnosi na oporezive transakcije izvršene tijekom tog razdoblja. Za stjecanje dobara i/ili usluga ostvareno tijekom razdoblja u kojem dotična osoba nema valjani PDV identifikacijski broj, namijenjeno transakcijama koje će se izvršiti nakon datuma identifikacije u pogledu PDV-a i koje daju pravo na odbitak u skladu s glavom VI., u korist poreznog obveznika, upisom u prvu poreznu prijavu iz članka 156.b koju porezni obveznik podnese nakon identifikacije u pogledu PDV-a ili, ovisno o slučaju, u kasniju prijavu, prilagođava se sljedeći porez:

(a) na uskladištena dobra i usluge koje nisu uporabljene u trenutku identifikacije, utvrđene na temelju inventara;

(b) na materijalnu imovinu društva, uključujući i kapitalna dobra, za koju razdoblje za prilagodbu odbitaka nije isteklo te materijalnu imovinu društva koja se stječe, utvrđenu na temelju inventara, čiji je nositelj dotična osoba u trenutku identifikacije. U slučaju materijalne imovine osim kapitalnih dobara, porez na vrijednosti koje u trenutku identifikacije još nisu amortizirane prilagođava se. Članak 149. primjenjuje se na kapitalna dobra.”

14 Članak 145. prijašnjeg Poreznog zakonika propisivao je:

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

2. Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez koji se odnosi na transakcije ako se potonje koriste u sljedeće svrhe:

(a) oporezovane transakcije;

(b) transakcije koje proizlaze iz gospodarskih djelatnosti za koje se mjesto isporuke/pružanja usluge smatra da se nalazi u inozemstvu, u slučaju kad bi se porez mogao odbiti da su te transakcije izvršene u Rumunjskoj;

(c) transakcije koje su izuzete u skladu s člancima 143., 144. i 144.a;

(d) transakcije koje su izuzete u skladu s člankom 141. stavkom 2. točkom (a), podtočkom 1. do 5. i točkom (b), ako kupac ima poslovni nastan izvan Zajednice ili ako se te transakcije izravno odnose na robu koja je namijenjena izvozu iz Zajednice, kao i za transakcije koje se provode putem posrednika koji nastupaju u ime i za račun druge osobe, kad sudjeluju u obavljanju takvih

transakcija;

(e) transakcije iz ?lanka 128. stavka 7. i ?lanka 129. stavka 7., ako je porez primijenjen na navedeni prijenos.

[...]

4. Pod uvjetima utvr?enima pravilima o na?inima primjene, pravo na odbitak poreza dodjeljuje se za stjecanja koja je porezni obveznik izvršio prije svoje identifikacije u pogledu PDV-a, u skladu s ?lankom 153.”

Novi Porezni zakonik

15 ?lanak 11. stavak 8. Legeea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 8. rujna 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 668 od 10. rujna 2015., u daljnjem tekstu: novi Porezni zakonik), glasi:

„Porezni obveznici, osobe s poslovnim nastanom u Rumunjskoj, ?ija je identifikacija u pogledu PDV-a poništena u skladu s ?lankom 316. stavkom 11. to?kama (c) do (e) i (h) nemaju, u predmetnom razdoblju, pravo na odbitak PDV-a za ostvarena stjecanja, ali su, u skladu s odredbama glave VII., odgovorni za pla?anje PDV-a koji se odnosi na oporezovane transakcije izvršene tijekom tog razdoblja. U slu?aju identifikacije u pogledu PDV-a u skladu s ?lankom 316. stavkom 12., porezni obveznik ostvaruje svoje pravo na odbitak za stjecanje dobara i/ili usluga ostvareno u razdoblju tijekom kojeg je PDV identifikacijski broj bio poništen, upisom u prvu prijavu PDV-a, predvi?enu ?lankom 323., koja je podnesena nakon njegove identifikacije u pogledu PDV-a ili, ovisno o slu?aju, u naknadnoj prijavi, ?ak i ako ra?un ne sadr?ava PDV identifikacijski broj poreznog obveznika. Nakon što su identificirani u pogledu PDV-a u skladu s ?lankom 316. stavkom 12. za isporuku dobara/usluga izvršenu u razdoblju tijekom kojeg je PDV identifikacijski broj bio poništen, porezni obveznici izdaju ra?une u kojima se zasebno navodi [PDV] napla?en tijekom tog razdoblja, koji nije naveden u prijavi PDV-a podnesenoj u skladu s ?lankom 323.”

16 U skladu s ?lankom 316. stavcima 12. i 14. novog Zakonika o porezu:

„12. Postupak za poništenje identifikacije u pogledu PDV-a odre?uje se postupovnim pravilima koja su na snazi. Nakon poništenja identifikacije u pogledu PDV-a izvršenog u skladu sa stavkom 11. to?kama (a) do (e) i (h), nadležna porezna tijela utvr?uju obveznike PDV-a, na njihov zahtjev, na sljede?i na?in:

[...]

(d) u situaciji iz stavka 11. to?ke (e), na temelju službene izjave iz koje proizlazi da ?e obavljati gospodarske djelatnosti. Datum identifikacije poreznog obveznika u pogledu PDV-a jest datum obavijesti o odluci kojom se obveznika identificira u pogledu PDV-a;

[...]

14. Porezni obveznici koji se nalaze u situacijama iz stavka 12. ne mogu primijeniti odredbe o gornjoj granici izuze?a za mala poduze?a iz ?lanka 310. do datuma identifikacije u pogledu PDV-a i du?ni su primjenjivati odredbe ?lanka 11. stavaka 6. i 8.”

17 ?lanak 297. novog Poreznog zakonika glasi:

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

[...]

4. Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez koji se odnosi na transakcije ako se potonje koriste u sljede?e svrhe:

(a) oporezovane transakcije;

(b) transakcije koje proizlaze iz gospodarskih djelatnosti za ?ije se mjesto isporuke/pružanja usluge smatra da se nalazi u inozemstvu, u slu?aju kad bi se porez mogao odbiti da su te transakcije izvršene u Rumunjskoj;

(c) transakcije koje su izuzete u skladu s ?lancima 294., 295. i 296.;

(d) transakcije koje su izuzete u skladu s ?lankom 292. stavkom 2. to?kom (a), podto?kama 1. do 5. i to?kom (b), ako kupac ima poslovni nastan izvan Europske unije ili ako se te transakcije izravno odnose na dobra koja su namijenjena izvozu iz Europske unije, kao i za transakcije koje se provode putem posrednika koji nastupaju u ime i za ra?un druge osobe, kad sudjeluju u obavljanju takvih transakcija;

[...]

6. Pod uvjetima utvr?enima pravilima o na?inima primjene, pravo na odbitak poreza dodjeljuje se za stjecanja koja je porezni obveznik izvršio prije svoje identifikacije u pogledu PDV-a, u skladu s ?lankom 316.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Odlukom od 30. travnja 2014. identifikacija društva Promexor u pogledu PDV-a poništena je po službenoj dužnosti zbog toga što se u njegovim prijavama PDV-a, podnesenim za šest uzastopnih mjeseci ne navode transakcije koje podliježu PDV-u. Iako više nije imalo PDV identifikacijski broj, društvo Promexor je ipak nastavilo izdavati ra?une bez PDV-a, po?evši od mjeseca svibnja 2014.

19 U travnju 2019. uprava za javne financije dostavila je Promexoru obavijest o poreznom nadzoru koji se odnosio na razdoblje od 1. travnja 2014. do 31. prosinca 2017. Kako bi izbjegao pla?anje nov?ane kazne zbog nepodnošenja poreznih prijava u predvi?enim rokovima, društvo Promexor je naknadno podnijelo prijave PDV-a koji moraju platiti porezni obveznici ?ija je PDV identifikacijski broj bio poništen u skladu s ?lankom 153. stavkom 10. prijašnjeg Poreznog zakonika.

20 Na temelju tih prijava i bez provo?enja dodatnih provjera, uprava za javne financije izdala je 19. travnja 2019. izvršni naslov na temelju kojeg je protiv društva Promexor pokrenula postupak izvršenja uz izdavanje, istog tog datuma, naloga za pla?anje PDV-a.

21 Nakon poreznog nadzora provedenog 11. lipnja 2019., uprava za javne financije u utvrdila je da je društvo Promexor za navedeno razdoblje stvarno podnijelo prijave PDV-a. To je društvo 31. srpnja 2019., odnosno nakon donošenja izvješ?a o poreznom nadzoru, ali prije isteka roka zastare prava na odbitak, podnijelo ispravljene prijave u kojima je naveden iznos PDV-a jednak nuli.

22 Tužbom od 28. svibnja 2019. Društvo Promexor pokrenulo je postupak pred Judec?toria

Oradea (Prvostupanjski sud u Oradei, Rumunjska), u okviru kojeg traži poništenje izvršnog naslova i naloga za plaćanje od 19. travnja 2019.

23 U prilog svojoj tužbi društvo Promexor tvrdilo je da su pravna sredstva za otklanjanje posljedica poništenja PDV identifikacijskog broja, odnosno mogućnosti poreznog obveznika da retroaktivno, nakon nove identifikacije u pogledu PDV-a, ostvari pravo na odbitak PDV-a za cijelo razdoblje tijekom kojeg nije imao identifikacijski broj, unatoč tome što postoje, u praksi zapravo nedostupna. U takvim okolnostima porezni obveznik čija je identifikacija u pogledu PDV-a bila poništena i koji se zbog formalnih razloga ne može ponovno identificirati u pogledu PDV-a ne raspolaže nikakvim pravnim sredstvima. Osim toga, društvo Promexor tvrdilo je da je neodređeno zadržavanje obveze plaćanja obračunatog PDV-a, na teret pravne osobe čiji je PDV identifikacijski broj bio poništen, protivno načelima utvrđenima u sudskoj praksi Suda.

24 S druge strane, uprava za javne financije tvrdila je da je postupak izvršenja utemeljen i zakonit. Naime, prijave koje se odnose na PDV koji moraju platiti porezni obveznici čiji je PDV identifikacijski broj bio poništen, poput onih koje je podnijelo društvo Promexor, vrijede kao službene izjave, u skladu s važećim propisima. Što se tiče ispravljenih prijava, uprava za javne financije navodi da su one podnesene nakon donošenja izvješća o poreznom nadzoru, tako da u njih, u skladu sa zakonom, više nije bilo moguće unijeti bilo kakav ispravak.

25 Sud koji je uputio zahtjev najprije ističe da porezni obveznik čija je identifikacija u pogledu PDV-a bila poništena, na temelju nacionalnog propisa nema pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na izvršena stjecanja, ali da i dalje podliježe obvezi plaćanja naplaćenog PDV-a. Nadalje, navodi da važećim nacionalnim propisom nije utvrđeno nikakvo vremensko ograničenje u pogledu obveze takvog poreznog obveznika da obračunava PDV. Naposljetku, dodaje da se pravo na odbitak PDV-a doista može ostvarivati i retroaktivno, nakon nove identifikacije u pogledu PDV-a. Međutim, tvrdi da društvo Promexor u ovom slučaju nema takvu mogućnost jer ne ispunjava formalni uvjet, s obzirom na to da je njegov direktor ujedno i član društva nad kojim se vodi stečajni postupak.

26 U tim je okolnostima Judecătoria Oradea (Prvostupanjski sud u Oradei) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protive li se odredbama Direktive [o PDV-u] i načelu porezne neutralnosti nacionalni propisi kojima država članica građaninu nalaže da obračunava [PDV] i uplaćuje ga državi na neodređeno vrijeme, ali mu s tim u vezi ne priznaje pravo na odbitak PDV-a, s obzirom na to da je njegov PDV identifikacijski broj poništen po službenoj dužnosti jer u prijavama PDV-a podnesenim tijekom šest uzastopnih mjeseci, odnosno dvaju uzastopnih kalendarskih tromjesečja, nije bila navedena nijedna transakcija koje podliježe plaćanju PDV-a?

2. Jesu li, s obzirom na okolnosti spora iz glavnog postupka, nacionalni propis ili praksa porezne uprave na temelju koje porezni obveznik u konkretno određenim okolnostima ne može zatražiti ponovnu identifikaciju u pogledu PDV-a zbog isključivo formalnih razloga, ali je obavezan obračunavati PDV i uplaćivati ga državi na neodređeno vrijeme, pri čemu mu se s tim u vezi ipak ne priznaje pravo na odbitak PDV-a, iako država članica u pravilu dopušta da se pravna osoba na zahtjev ponovno identificira u pogledu PDV-a nakon što joj je po službenoj dužnosti poništen PDV identifikacijski broj, u skladu s načelima pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja, proporcionalnosti i lojalne suradnje, kako proizlaze iz Direktive [o PDV-u]?

3) Treba li, s obzirom na okolnosti spora iz glavnog postupka, načela pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja, proporcionalnosti i lojalne suradnje, kako proizlaze iz Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da se njima zabranjuje da se na teret poreznog obveznika odredi obveza obračunavanja i uplate PDV-a na neodređeno vrijeme bez priznavanja prava na odbitak PDV-a, a

da pritom porezno tijelo u konkretnom slu?aju nije ispitalo [poštovanje] materijalnih uvjeta koji se odnose na pravo na odbitak PDV-a i da porezni obveznik nije po?inio nikakvu utaju?"

Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

27 Rumunjska vlada dovodi u pitanje opis pravnog i ?injeničnog okvira koji navodi sud koji je uputio zahtjev i tvrdi da bi uprava za javne financije društvu Promexor, da je ono podnijelo zahtjev za dodjelu novog PDV identifikacijskog broja, dodijelila taj broj. Slijedom toga, rumunjska vlada smatra da prethodna pitanja treba proglasiti nedopuštenima.

28 Valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru njegove suradnje s nacionalnim sudovima uspostavljene ?lankom 267. UFEU?a, samo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji treba preuzeti odgovornost za sudsku odluku koju ?e donijeti da, s obzirom na posebnosti predmeta, ocijeni je li mu za donošenje odluke potrebna prethodna odluka kao i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, ako se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud na?elno mora donijeti odluku (presuda od 4. lipnja 2020., Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, t. 21. i navedena sudska praksa).

29 Iz toga slijedi da se na pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i ?injeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i ?iju točnost Sud nije dužan provjeravati primjenjuje presumpcija relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je o?ito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s ?injeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže ?injeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 4. lipnja 2020., Kancelaria Medius, C-495/19, EU:C:2020:431, t. 22. i navedena sudska praksa).

30 U ovom slu?aju iz spisa kojim raspolaže Sud nije o?ito da situacija iz glavnog predmeta odgovara jednom od slu?ajeva navedenih u prethodnoj to?ci ove presude. Konkretno, iako sud koji je uputio zahtjev nije izričito citirao nacionalnu odredbu koja je spriječila društvo Promexor u dobivanju nove identifikacije u pogledu PDV-a, ipak je spomenuo da takva odredba postoji. U svakom slu?aju, nije sporno da takva odredba postoji i da se nalazi u Ordinul Pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017 (odluka predsjednika Nacionalne agencije porezne uprave br. 2856/2017). Me?utim, nije na Sudu da ispituje tumačenje nacionalnog prava koje je naveo sud koji je uputio zahtjev.

31 Slijedom toga, zahtjev za prethodnu odluku je dopušten.

O prethodnim pitanjima

32 Svojim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 168., ?lanak 213. stavak 1., ?lanak 214. stavak 1. i ?lanak 273. Direktive o PDV-u, te na?elo neutralnosti PDV-a, u vezi s na?elima pravne sigurnosti, zaštite legitimnih o?ekivanja i proporcionalnosti tumačiti na na?in da im se protivi nacionalno zakonodavstvo koje poreznoj upravi koja je poništila identifikaciju u pogledu PDV-a poreznog obveznika, koji je za šest uzastopnih mjeseci podnio prijave PDV-a u kojima nije bila navedena nijedna oporeziva transakcija, dopušta da obveže tog poreznog obveznika, kad on nastavi svoju djelatnost nakon poništenja njegove identifikacije u pogledu PDV-a, da obra?unava PDV, a da pritom ne može zahtijevati novu identifikaciju u pogledu PDV-a i ostvariti pravo na odbitak ulaznog plaćenog PDV-a.

33 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti na to da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV?a koji su obvezni platiti odbiju ulazni PDV koji moraju platiti ili koji su platili za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno na?elo

zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije Pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih u Direktivi o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono, načelno, ne može ograničiti. Konkretno, to se pravo odmah ostvaruje za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije. Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, koji mora platiti ili koji je platio u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti, a zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene aktivnosti i same načelno podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2018., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, t. 28. do 30. i navedenu sudsku praksu).

34 Usto, temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su ispunjeni materijalni zahtjevi, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim zahtjevima (presuda od 7. ožujka 2018., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, t. 31. i navedena sudska praksa). Stoga, iako se odbijanje prava na odbitak može opravdati ako povreda formalnih uvjeta ima za učinak sprežavanje iznošenja ključnog dokaza da su materijalni uvjeti bili ispunjeni (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 46. i navedenu sudsku praksu), takvo odbijanje nije moguće kad nadležna uprava raspolaže svim podacima potrebnima da bi se utvrdilo da su materijalni uvjeti ispunjeni (vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2014., *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 44. i 45.).

35 Sud je nadalje utvrdio da su konkretno, identifikacija kao poreznog obveznika u pogledu PDV-a, predviđena člankom 214. Direktive o PDV-u, kao i obveza poreznog obveznika da prijavi početak, promjenu ili prestanak svojih djelatnosti, predviđena člankom 213. te direktive, samo formalni zahtjevi u svrhu nadzora koji ne mogu dovesti u pitanje, među ostalim, pravo na odbitak PDV-a ako su ispunjene materijalne pretpostavke za nastanak tog prava (presuda od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 60. i navedena sudska praksa).

36 Sud je iz toga zaključio da porezni obveznik PDV-a ne smije biti spriječen u izvršavanju svojeg prava na odbitak zbog toga što prije upotrebe dobara stečenih u okviru svoje oporezovane djelatnosti nije identificiran kao porezni obveznik PDV-a (presuda od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 61. i navedena sudska praksa).

37 Konkretno, Sud je već u predmetu koji se odnosio na isto nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku presudio da članka 167. do 169., članak 179., članak 213. stavak 1., članak 214. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis, kojim se poreznoj upravi dopušta da poreznom obvezniku odbije pravo na odbitak PDV-a kad se utvrdi da, zbog povreda koje je učinio, porezna uprava nije mogla raspolagati potrebnim podacima kako bi utvrdila da je porezni obveznik ispunio materijalne zahtjeve koji otvaraju pravo na odbitak ulaznog plaćenog PDV-a ili da je potonji djelovao s namjerom utaje kako bi stekao to pravo (vidjeti u tom smislu presudu od 7. ožujka 2018., *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, t. 42.)

38 U ovom slučaju, s jedne strane, sud koji je uputio zahtjev smatra da u glavnom predmetu nije bilo utaje PDV-a. Ako se potvrdi da nije došlo do te utaje, a što treba učiniti sud koji je uputio zahtjev, društvu *Promexor* nije se, zbog tog razloga, smjelo odbiti pravo na odbitak ulaznog plaćenog PDV-a.

39 U okviru te provjere, sud koji je uputio zahtjev dužan je voditi računa o činjenici da, iako neispunjenja tih formalnih obveza ne priječe pružanje ključnog dokaza da su materijalni uvjeti za priznavanje prava na odbitak ulaznog PDV-a ispunjeni, na temelju takvih okolnosti može se dokazati postojanje najjednostavnijeg slučaja utaje poreza, u kojemu porezni obveznik namjerno propusti ispuniti formalne obveze koje je dužan ispuniti kako bi izbjegao plaćanje poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 55.).

40 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev navodi da je društvo Promexor, iako mu je uskraćeno pravo na odbitak ulaznog plaćenog PDV-a jer uprava za javne financije nije provjerila jesu li ispunjeni materijalni uvjeti kako bi se moglo zahtijevati taj odbitak, ostalo dužno obračunati PDV koji mora platiti za svoje oporezovane transakcije i nije, zbog isključivo formalnih razloga, moglo dobiti novu identifikaciju u pogledu PDV-a.

41 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, iako iz teksta članaka 213. i 214. Direktive o PDV-u proizlazi da države članice raspolažu određenom marginom prosudbe pri donošenju mjera kako bi se osigurala identifikacija poreznih obveznika u svrhu PDV-a, ta margina prosudbe ne može biti neograničena, tako da država članica ne može bez opravdanog razloga odbiti poreznom obvezniku dodijeliti pojedinačni broj (vidjeti, u tom smislu, presudu od 14. ožujka 2013., *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 22. i 23.). Konkretno, iako države članice imaju legitimni interes za poduzimanje odgovarajućih mjera za zaštitu svojih financijskih interesa i borbu protiv prijevare, porezne utaje i mogućih zlouporaba, i iako dakle mogu potpuno legitimno predvidjeti, u skladu s člankom 273. prvim stavkom Direktive o PDV-u, mjere kojima se može spriječiti zlouporaba identifikacijskih brojeva, osobito od strane poduzetnika čija su djelatnost i, slijedom toga, svojstvo poreznog obveznika isključivo fiktivni, te mjere ne smiju prekoračiti ono što je nužno kako bi se osigurala pravilna naplata poreza i spriječila utaja i ne smiju sustavno dovoditi u pitanje pravo na odbitak PDV-a i stoga, neutralnost tog poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 14. ožujka 2013., *Ablesio*, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 28. i 30.).

42 Međutim, činjenica da porezna uprava pravo na odbitak PDV-a uvjetuje, oslanjajući se na nacionalno zakonodavstvo, poštovanjem formalnih obveza, poput identifikacije u pogledu PDV-a, a da pritom ne uzme u obzir materijalne uvjete i da si, među ostalim, kao što je to, u skladu s navodima suda koji je uputio zahtjev, slučaj u ovom predmetu, ne postavlja pitanje jesu li ti zahtjevi ispunjeni, prekoračuje ono što je nužno za osiguranje pravilne naplate poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 27. rujna 2012., *VSTR*, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 45. i navedenu sudsku praksu). Isti se zaključak nameće, s obzirom na sudsku praksu navedenu u točki 41. ove presude, u slučaju kad porezna uprava na temelju nacionalnog zakonodavstva sustavno odlučuje poreznom obvezniku ne dodijeliti PDV identifikacijski broj samo zato što je njegov direktor član drugog društva nad kojim se vodi stečajni postupak, a da pritom ne ocijeni postoji li opasnost za pravilnu naplatu PDV-a ili opasnost od utaje.

43 Međutim, u konačnici je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni usklađenost nacionalnog zakonodavstva i njegove primjene od strane uprave za javne financije sa zahtjevima navedenima u točkama 41. i 42. ove presude, s obzirom na sve okolnosti glavnog predmeta.

44 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 168., članak 213. stavak 1., članak 214. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u kao i načelo neutralnosti PDV-a, u vezi s načelima pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se, u slučaju kad je identifikacija poreznog obveznika u pogledu PDV-a bila poništena zbog toga što u svojim prijavama PDV-a podnesenima za šest uzastopnih mjeseci nije naveo oporezive transakcije, ali je on nastavio svoju djelatnost unatoč tom poništenju, ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje nadležnoj poreznoj upravi dopušta da tom poreznom obvezniku odredi obvezu obračunavanja PDV-a koji mora platiti za svoje oporezovane transakcije, pod uvjetom da može zahtijevati novu identifikaciju u pogledu PDV-a i odbiti ulazni plaćeni PDV. Okolnost da je direktor poreznog obveznika član drugog društva nad kojim se vodi stečajni postupak ne može se, kao takva, istaknuti kako bi se tom poreznom obvezniku sustavno odbijala nova identifikacija u pogledu PDV-a.

Troškovi

45 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 (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 168., članak 213. stavak 1., članak 214. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., kao i načelo neutralnosti poreza na dodanu vrijednosti (PDV), u vezi s načelima pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se, u slučaju kad je identifikacija poreznog obveznika u pogledu PDV-a bila poništena zbog toga što u svojim prijavama PDV-a podnesenima za šest uzastopnih mjeseci nije naveo oporezive transakcije, ali je on nastavio svoju djelatnost unatoč tom poništenju, ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje nadležnoj poreznoj upravi dopušta da tom poreznom obvezniku odredi obvezu obračunavanja PDV-a koji mora platiti za svoje oporezovane transakcije, pod uvjetom da može zahtijevati novu identifikaciju u pogledu PDV-a i odbiti ulazni plaćeni PDV. Okolnost da je direktor poreznog obveznika član drugog društva nad kojim se vodi stečajni postupak ne može se, kao takva, istaknuti kako bi se tom poreznom obvezniku sustavno odbijala nova identifikacija u pogledu PDV-a.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski