

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

10. veljače 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 179. i 183. – Pravo na odbitak PDV-a – Modaliteti – Prijeboj ili povrat preplaćenog PDV-a – Dodatne obveze plaćanja – Načelo porezne neutralnosti – Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti”

U predmetu C-487/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska), odlukom od 22. rujna 2020., koju je Sud zaprimio 2. listopada 2020., u postupku

Philips Orștie SRL

protiv

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika osmog vijeća, F. Biltgen (izvjestitelj) i N. Wahl, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Philips Orștie SRL, M. Boian, D.-D. Dascălu i E. C. Antonescu, avocați,
- za rumunjsku vladu, E. Gane i L.-E. Bașagoi, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 179. prvog stavka i članka 183. prvog stavka 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te načela ekvivalentnosti,

djelotvornosti i porezne neutralnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Philips Orștie SRL i Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili (Glavna uprava za velike porezne obveznike, Rumunjska) o uvjetima ostvarivanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 179. Direktive o PDV-u glasi:

„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.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.”

4 Članak 183. te direktive navodi:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.

Države članice mogu odbiti provesti povrat ili prijenos ako je iznos viška neznatan.”

5 Članak 252. navedene direktive predviđa:

„1. Prijava PDV-a podnosi se do roka koji određuju države članice. Taj rok ne smije biti dulji od dva mjeseca nakon završetka svakog poreznog razdoblja.

2. Porezno razdoblje određuje svaka država članica kao jedan mjesec, dva mjeseca ili tri mjeseca.

Međutim, države članice mogu odrediti različita porezna razdoblja, pod uvjetom da ta razdoblja ne premašuju godinu dana.”

Rumunjsko pravo

6 U skladu s člankom 157. stavkom 2. točkom b1) Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Zakon br. 207/2015 o Zakoniku o poreznom postupku) od 20. srpnja 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 547 od 23. srpnja 2015.) (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku), ne smatraju se nepodmirenim poreznim obvezama „porezne obveze koje su utvrđene u poreznim upravnim aktima osporavanima u skladu sa zakonom i koje su zajamčene člancima 210. do 211. ili člankom 235.”.

7 Članak 233. Zakonika o poreznom postupku, naslovljen „Odgoda ovrhe”, propisuje, među ostalim:

„[...]”

(21) Ovrha se odgađa ili se ne pokreće u sljedećim slučajevima:

a) u slučaju poreznih potraživanja koja je utvrdilo nadležno porezno tijelo u poreznom rješenju, ako nakon dostave rješenja dužnik obavijesti potonje tijelo da je dostavio bankovnu garanciju ili

policu osiguranja u smislu ?lanka 235. Ovrha se nastavlja ili se pokre?e ako dužnik ne dostavi bankovnu garanciju ili policu osiguranja u roku od 45 dana od datuma dostave poreznog rješenja kojim se utvr?uju porezna potraživanja;

b) u slu?aju poreznih potraživanja koja se utvr?uju u poreznim upravnim aktima osporavanima u skladu sa zakonom i koja su zajam?ena u skladu s ?lancima 210. do 211. Ovrha se nastavlja ili se pokre?e nakon što su porezni upravni akti postali pravomo?ni u sustavu upravnih ili sudskih pravnih sredstava.

(22) Tijekom cijelog razdoblja odgode ovrhe u smislu stavka 21 porezna potraživanja koja su predmet odgode ne prestaju postojati, osim ako ih dužnik ne odlu?i podmiriti u skladu s ?lankom 165. stavkom 8.

[...]"

8 ?lanak 235. stavci 1. i 5. Zakonika o poreznom postupku glasi:

„1. U slu?aju osporavanja poreznih upravnih akata kojima se utvr?uju porezna potraživanja u smislu ovog zakonika, uklju?uju?i prilikom ispitivanja u okviru upravnog spora, ovrha se odga?a ili se ne pokre?e glede spornih poreznih potraživanja ako dužnik nadležnom poreznom tijelu dostavi bankovnu garanciju ili policu osiguranja za sporna porezna potraživanja koja nisu bila podmirena u trenutku dostave garancije. Bankovna garancija ili polica osiguranja mora vrijediti barem šest mjeseci od dana izdavanja.

[...]

5. Tijekom cijelog razdoblja odgode ovrhe u smislu ovog ?lanka porezna potraživanja koja su predmet odgode ne prestaju postojati, osim ako ih dužnik ne odlu?i podmiriti u skladu s ?lankom 165. stavkom 8.”

9 ?lanak 303. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku) od 8. rujna 2015. (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 688 od 10. rujna 2015.) (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) propisuje:

„(1) Kada je porez na stjecanja poreznog obveznika, registriranog u svrhu PDV-a u skladu s ?lankom 316., koji se može odbiti tijekom odre?enog poreznog razdoblja, viši od poreza pla?enog za oporezive transakcije, tada se u referentnom razdoblju stvara višak; u daljnjem tekstu: *negativan iznos poreza*.

(2) Nakon utvr?ivanja poreza koji treba platiti ili negativnog iznosa poreza za transakcije obavljene u referentnom poreznom razdoblju, porezni obveznici dužni su putem porezne prijave iz ?lanka 323. provesti ispravke iz ovog ?lanka.

(3) Ukupni negativni iznos poreza utvr?uje se zbrojem negativnog iznosa poreza koji se može pripisati referentnom poreznom razdoblju, negativnog iznosa poreza koji se navodi u prijavi za prethodno porezno razdoblje, ako nije bio zatražen povrat, i iznosa dugovanog PDV-a koji su utvrdila tijela za porezni nadzor u poreznim rješenjima dostavljenima do datuma podnošenja porezne prijave.

(4) Ukupni iznos poreza koji treba platiti utvr?uje se tijekom referentnog poreznog razdoblja zbrajanjem poreza dugovanog u referentnom poreznom razdoblju, iznosa koji nisu upla?eni u prora?un do dana podnošenja porezne prijave iz ?lanka 323., a odnose se na dugovani porez iz prethodnog poreznog razdoblja, te iznosa koji nisu upla?eni u prora?un do dana podnošenja porezne prijave, a odnose se na iznos dugovanog PDV-a koji su utvrdila tijela za porezni nadzor u

poreznim rješenjima dostavljenima do dana podnošenja porezne prijave. Odstupaju?i od navedenog:

a) u prvoj poreznoj prijavi koja se podnosi poreznom tijelu nakon odobrenja pogodnosti pla?anja ne izvršava se prijenos ukupnog iznosa dugovanog poreza iz porezne prijave za prethodno porezno razdoblje za koji je ta pogodnost pla?anja odobrena;

b) u prvoj poreznoj prijavi koja se podnosi poreznom tijelu nakon što to tijelo izvrši prijavu u ste?ajnu masu kao vjerovnik u skladu sa Zakonom br. 85/2014 ne izvršava se prijenos ukupnog iznosa dugovanog poreza iz porezne prijave za prethodno porezno razdoblje koji je porezno tijelo prijavilo u ste?ajnu masu kao vjerovnik u skladu s odredbama Zakona br. 85/2014.

(5) Odstupaju?i od odredbi stavaka (3) i (4), negativne razlike PDV-a koje su utvrdila tijela za porezni nadzor ili iznosi dugovanog PDV-a koje su utvrdila tijela za porezni nadzor u poreznim rješenjima ?iju su ovrhu sudovi odgodili u skladu sa zakonom te koji nisu upla?eni u prora?un do dana podnošenja porezne prijave ne pribrajaju se negativnom iznosu ili, ovisno o slu?aju, ukupnom iznosu dugovanog poreza koji se može pripisati razdobljima u kojima je bila odgo?ena ovrha poreznog rješenja. Ti se iznosi iskazuju u poreznoj prijavi za porezno razdoblje u kojem je prestala odgoda ovrhe poreznog rješenja u svrhu utvr?ivanja ukupnog negativnog iznosa poreza ili, ovisno o slu?aju, ukupnog iznosa poreza koji treba platiti.

(6) U poreznoj prijavi iz ?lanka 323. porezni obveznici moraju utvrditi razlike izme?u iznosa iz stavaka (3) i (4), koji predstavljaju ispravak poreza, i iznosa dugovanog poreza ili negativnog iznosa poreza. Ako je ukupni iznos poreza koji treba platiti viši od ukupnog negativnog iznosa poreza, iz toga proizlazi iznos poreza koji treba platiti u referentnom poreznom razdoblju. Ako je ukupni negativni iznos poreza viši od ukupnog iznosa poreza, iz toga proizlazi negativni iznos poreza u referentnom poreznom razdoblju.

[...]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 U rujnu 2016. Glavna uprava za velike porezne obveznike izdala je porezno rješenje (u daljnjem tekstu: porezno rješenje) kojim je društvu Philips Or??tie naložila pla?anje iznosa od 31 628 916 rumunjskih leja (RON) (oko 6 325 783 eura) na ime PDV-a i sporednih poreznih davanja.

11 Budu?i da, što se ti?e iznosa utvr?enih tim poreznim rješenjem, nije odgo?ena ovrha, društvo Philips Or??tie u prijavi poreza za rujnu 2016. navelo je iznos od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura), koji predstavlja „razlike PDV-a koje treba platiti utvr?ene poreznim rješenjem koje nisu bile upla?ene do dana podnošenja prijave PDV-a”, a da pritom nije zatražilo povrat. Nakon prijetoja, društvo Philips Or??tie trebalo je platiti iznos od 12 096 916 RON (oko 2 419 383 eura).

12 Osim toga, društvo Philips Or??tie 4. studenoga 2016. podnijelo je žalbu protiv poreznog rješenja osporavaju?i njegovu zakonitost u pogledu iznosa od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura). Društvo Philips Or??tie prilikom podnošenja tog prigovora dostavilo je bankovnu garanciju, izdanu istog dana, koja se odnosila na iznos od 31 577 059 RON (oko 6 315 412 eura). Ta je bankovna garancija bila naknadno produljivana dodatnim dokumentima do 4. ožujka 2020.

13 Izme?u studenoga 2016. i ožujka 2019. društvo Philips Or??tie podnijelo je prijave PDV-a u kojima nije popunilo polje 38 iznosima dugovanog PDV-a, kako su utvr?eni u poreznom rješenju i nisu pla?eni do dana podnošenja tih prijava, pri ?emu je zatražilo povrat PDV-a. To društvo smatralo je da se, s obzirom na odredbe ?lanka 233. i ?lanka 235. stavaka 1. i 5. Zakonika o poreznom postupku, te razlike ne mogu ni kvalificirati kao „nepodmirene” ni biti obuhva?ene

„ukupnim iznosom dugovanog PDV-a“, kako je definiran ?lankom 303. stavkom 4. Poreznog zakonika. Glavna uprava za velike porezne obveznike izdala je odluke o povratu PDV-a a da pritom nije prigovorila na?inu na koji su navedene prijave bile ispunjene ni u pogledu tuma?enja relevantnih pravila društva Philips Or??tie.

14 Curtea de Apel Bucure?ti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) presudom od 5. ožujka 2019. prihvatila je tužbu koju je podnijelo društvo Philips Or??tie protiv poreznog rješenja te je poništila dodatni PDV u iznosu od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura). Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da u trenutku njegova prihva?anja ta presuda nije bila pravomo?na.

15 U svojim prijavama PDV-a za travanj i svibanj 2019. društvo Philips Or??tie nije, kao i prije, unijelo u polje 38 dugovani iznos PDV-u koji je bio utvr?en u poreznom rješenju i koji nije bio pla?en do datuma podnošenja tih prijava.

16 Glavna uprava za velike porezne obveznike obavijestila je društvo Philips Or??tie da smatra da je polje 38 prijava za travanj i svibanj 2019., koje se odnose na dugovani iznos PDV-a u iznosu od 12 096 916 RON (oko 2 419 383 eura), pogrešno ispunjeno te je izdala dva rješenja o ispravku tih prijava, kojima je izmijenila iznos dugovanog PDV-a iskazan na njima te u ukupni dugovani PDV uklju?ila iznos od 21 799 334 RON (oko 4 359 866 eura), što je imalo izravni u?inak na iznos PDV-a koji treba vratiti.

17 Nakon što je njegova upravna žalba protiv tih odluka bila odbijena, društvo Philips Or??tie sudu koji je uputio zahtjev podnijelo je tužbu za poništenje tih odluka, isti?u?i osobito da se – s obzirom na to da Zakonik o poreznom postupku priznaje suspenzivan u?inak ovrha poreznih obveza koje su utvr?ene osporavanim poreznim aktima, ali za koje je dostavljena bankovna garancija – isto pravilo treba primijeniti i kada se te obveze pla?anja odnose na dodatne iznose PDV-a utvr?ene osporavanim poreznim rješenjima, to više što su takvo tuma?enje potvrdila porezna tijela u razdoblju od studenoga 2016. do ožujka 2019. To je društvo tako?er tvrdilo da, iako je to?no da države ?lanice raspolažu marginom prosudbe u okviru prenošenja odredaba Direktive o PDV-u, na njima je da poštuju primjenjiva op?a na?ela, odnosno na?ela ekvivalentnosti, djelotvornosti i neutralnosti PDV-a, kako su definirana sudskom praksom Suda u tom podru?ju, koja, me?utim, rumunjsko pravo u ovom slu?aju ne poštuje.

18 Glavna uprava za velike porezne obveznike tvrdi da je mehanizam utvr?ivanja PDV-a koji treba platiti ili vratiti poseban i da su odredbe ?lanka 303. stavaka 4. i 5. Poreznog zakonika posebne u odnosu na odredbe ?lanaka 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, koje se primjenjuju samo na druge vrste poreza i davanja. Stoga podnošenje bankovne garancije nije dovoljno da se porezne obveze utvr?ene osporavanim poreznim rješenjem isklju?e iz izra?una „iznosa dugovanog PDV-a“.

19 U tim je okolnostima Curtea de Apel Alba Iulia (Žalbeni sud u Albi Iuliji, Rumunjska) odlu?ila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Mogu li se odredbe ?lanka 179. [prvog stavka] i ?lanka 183. [prvog stavka] Direktive [o PDV-u], u vezi s na?elima ekvivalentnosti, djelotvornosti i neutralnosti, tuma?iti na na?in da im se protiv nacionalni propis ili praksa kojom se name?e smanjenje iznosa povrata PDV-a time da se u izra?un dugovanog PDV-a uklju?e iznosi na ime dodatnih obveza pla?anja utvr?enih putem poreznog rješenja koje je poništeno nepravomo?nom presudom, ako su te dodatne obveze osigurane bankovnom garancijom i ako se nacionalnim poreznim postupovnim pravnim pravilima priznaje suspenzivni u?inak izvršenja navedene garancije u pogledu drugih poreza i drugih davanja?“

O prethodnom pitanju

20 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita mogu li se članak 179. prvi stavak i članak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u, kao i načela porezne neutralnosti, ekvivalentnosti i djelotvornosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji dopušta poreznoj upravi države članice da odbije povrat dodatnog PDV-a koji je utvrđen i plaćen ne temelju poreznog rješenja koje je dotični porezni obveznik osporio i koje je bilo predmet nepravomoćne presude u korist tog poreznog obveznika, unatoč tomu što potonji raspolaže bankovnom garancijom u visini iznosa predmetnog PDV-a te unatoč tomu što u skladu s nacionalnim postupovnim pravom – kada je riječ o drugim porezima i davanjima – pribavljanje takve bankovne garancije omogućuje dobivanje takvog povrata.

21 Najprije valja podsjetiti na to da je na Sudu da odgovori na to pitanje oslanjajući se na nacionalne propise i činjenični okvir koje je utvrdio sud koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan u tom pogledu, te da mu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mu mogu omogućiti da ocijeni usklađenost tog propisa s odredbama Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 38.).

22 Stoga u ovom slučaju nije potrebno ispitati argumentaciju koju je iznijela rumunjska vlada, prema kojoj je društvo Philips Orștie imalo druge mogućnosti osim onih koje je izabralo za ostvarivanje svojih prava i koje mu ne bi predstavljale dodatno financijsko opterećenje. Naime, sud koji je uputio zahtjev nije naveo postojanje takvih mogućnosti u rumunjskom pravu te nije na Sudu da preispituje tumačenje nacionalnog prava koje je dao sud koji je uputio zahtjev.

23 Nadalje, valja podsjetiti na to da, 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 ukupan iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi. Članak 183. prvi stavak te direktive pojašnjava da, ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, postoji višak koji se može prenijeti u sljedeće razdoblje ili vratiti.

24 Osim toga, Sud je u više navrata presudio da, iako provedba prava na povrat viška PDV-a propisanog člankom 183. Direktive o PDV-u ulazi u načelu u procesnu autonomiju država članica, ostaje činjenica da je ta autonomija ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 29. i navedena sudska praksa).

25 Kada je riječ o mogućnosti, na temelju članka 183. Direktive o PDV-u, da se višak PDV-a prenese u sljedeće porezno razdoblje ili da se on vrati, Sud je pojasnio da, iako države članice raspolažu određenom slobodom u utvrđivanju uvjeta za povrat viška PDV-a, ti uvjeti ne mogu povrijediti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomično snosi porezni obveznik. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke povрати cjelokupnu tražbinu viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33. i navedena sudska praksa).

26 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se članak 183. Direktive o PDV-u ne može tumačiti na način da mu se nužno protivi nacionalni propis koji predviđa načine povrata viška PDV-a koji kombiniraju dva načina povrata viška PDV-a predviđena tim člankom 183., odnosno prijenos u sljedeće razdoblje i povrat tog viška, ili koji predviđa njegov prijenos ne u sljedeće porezno razdoblje, već u više poreznih razdoblja, pod uvjetom da se poštuju ograničenja iz članka 252.

stavka 2. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 47. do 49.).

27 Nasuprot tomu, nacionalni propis na temelju kojeg porezni obveznik mora snositi dio financijskog tereta viška PDV-a tijekom razdoblja koje se ne smatra razumnim povratom porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, t. 27.).

28 U ovom slučaju, kada je riječ o na?elu porezne neutralnosti, valja utvrditi da je – s obzirom na to da u zahtjevu za prethodnu odluku nije navedeno to?no razdoblje tijekom kojeg porezni obveznik ne može na temelju rumunjskog zakonodavstva ishoditi povrat viška PDV-a koji može potraživati za odre?eno porezno razdoblje – na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za odlučivanje o ?injenicama, da odlu?i ho?e li na temelju tog zakonodavstva porezni obveznik stvarno morati u razdoblju koje se smatra nerazumnim u smislu sudske prakse Suda snositi financijski teret viška PDV-a ili njegova dijela.

29 Kada je riječ o na?elima ekvivalentnosti i djelotvornosti, o kojima je ve? bilo rije?i u to?ki 24. ove presude, valja podsjetiti na to da postupovna pravila za pravna sredstva namijenjena zaštiti prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije ne smiju biti nepovoljnija od onih koja se odnose na sli?na pravna sredstva u nacionalnom pravu (na?elo ekvivalentnosti) ni ure?ena na na?in da u?ine prakti?no nemogu?im ili pretjerano otežanim izvršavanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (na?elo djelotvornosti) (vidjeti osobito presudu od 30. lipnja 2016., Câmpean, C-200/14, EU:C:2016:494, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

30 Nesumnjivo je na sudu koji je uputio zahtjev, koji jedini ima izravna saznanja o na?inima podnošenja pravnih sredstava za povrat protiv države, da provjeri jesu li postupovna pravila kojima je cilj osigurati u unutarnjem pravu zaštitu prava pojedinaca koja proizlaze iz prava Unije u skladu s na?elom ekvivalentnosti i da ispituju predmet i ključne elemente navodno sli?nih pravnih sredstava nacionalne prirode. U tom smislu, nacionalni sud treba provjeriti sli?nost predmetnih pravnih sredstava iz perspektive njihova predmeta, svrhe i bitnih elemenata (presuda od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 31. i navedena sudska praksa).

31 Me?utim, Sud mu može, s ciljem provjere koju treba provesti nacionalni sud, dati odre?ene elemente koji se odnose na tuma?enje prava Unije.

32 U ovom slučaju sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku navodi da se op?im sustavom poreznih obveza za nacionalne poreze i druga davanja, kako je predvi?eno u ?lancima 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, propisuje pravilo prema kojem se, u slučaju osporavanja poreznog rješenja i uz dostavu bankovne garancije za sve porezne obveze na koje se odnosi, odga?a ovrha tog rješenja te se one mogu podmiriti unaprijed samo na zahtjev dužnika. S druge strane, u podru?ju PDV-a te se odredbe ne primjenjuju, a ?lanak 303. stavci 4. i 5. Poreznog zakonika ne predvi?a takvo pravilo, tako da podnošenje bankovne garancije nema za u?inak odgodu dospje?a poreznih obveza na ime PDV-a.

33 Kako bi dokazala da je poštovano na?elo ekvivalentnosti, rumunjska vlada isti?e, s jedne strane, da, iako je društvo Philips Or?tie tražilo odgodu u?inaka poreznog rješenja, ono je imalo mogućnost od upravnog suda zahtijevati tu odgodu pod uvjetima predvi?enima u ?lancima 14. i 15. Legee contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Zakon o upravnim sporovima br. 554/2004) (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 1154 od 7. prosinca 2004.), u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku. S druge strane, nepriznavanje takvog suspenzivnog u?inka u podru?ju PDV-a, iako se taj u?inak priznaje za druge porezne obveze, ne može dovesti u pitanje poštovanje na?ela ekvivalentnosti, s obzirom na to da ta odgoda kao takva ne utje?e na mogućnost odbitka PDV-a i na prestanak poreznih obveza. Postupovna pravila koja se primjenjuju u podru?ju PDV-a stoga

nisu nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na porezne obveze koje proizlaze iz nacionalnog prava, s obzirom na to da u svakom slu?aju obveza pla?anja nije prestala, nego je samo odgo?ena.

34 Stoga, kako bi odredio poštuje li se u glavnom postupku na?elo ekvivalentnosti, sud koji je uputio zahtjev prvo mora ocijeniti jesu li pravna sredstva za koja vrijede postupovna pravila koja rumunjska vlada smatra analognima onima predvi?enima ?lancima 157., 233. i 235. Zakonika o poreznom postupku, s obzirom na svoju osnovu, svoj predmet i svoje bitne elemente, usporediva s pravnim sredstvom koje se temelji na pravima koja proizlaze iz prava Unije, poput onog u glavnom postupku.

35 Ne ?ini se da je to slu?aj, kao što je to istaknuo sam sud koji je uputio zahtjev, kada je rije? o pravnim sredstvima koja se odnose na obveze pla?anja PDV-a koje proizlaze iz osporavanih poreznih rješenja i mogu?nosti za odgodu naplate tih obveza, što je ipak na tom sudu da provjeri.

36 Kao drugo, na navedenom je sudu da utvrdi jesu li postupovna pravila primjenjiva na nacionalna pravna sredstva koja je utvrdio kao sli?na pravnim sredstvima o kojima je rije? u glavnom postupku u stvarnosti povoljnija od onih koja se primjenjuju u sporu koji se pred njim vodi na temelju ?lanka 303. stavaka 4. i 5. Poreznog zakonika. Me?utim, valja utvrditi da iz opisa nacionalnog prava koji je sud koji je uputio zahtjev dao u svojem zahtjevu za prethodnu odluku proizlazi da u ovom slu?aju porezni obveznici u podru?ju PDV-a raspolažu postupovnim sredstvima koja su nepovoljnija od onih kojima raspolažu kada je rije? o pravima koja imaju na temelju nacionalnog prava u pogledu poreza i davanja razli?itih od PDV-a. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provede potrebne provjere kako bi zajam?io poštovanje na?ela ekvivalentnosti u pogledu propisa koji se primjenjuju u sporu koji se pred njim vodi.

37 Što se ti?e na?ela djelotvornosti, dovoljno je utvrditi da se u ovom slu?aju ?ini da to na?elo nije dovedeno u pitanje, s obzirom na to da, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, iz spisa kojim Sud raspolaže ne proizlazi niti se, uostalom, tvrdilo da nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku ?ini pretjerano otežanim ili nemogu?im u praksi ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravnog poretka Unije. Stoga u tom pogledu nije potrebno odlu?iti.

38 S obzirom na prethodna razmatranja, valja odgovoriti da ?lanak 179. prvi stavak i ?lanak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u kao i na?elo ekvivalentnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis koji predvi?a postupovna pravila za pravna sredstva za povrat PDV-a koja se temelje na povredi zajedni?kog sustava PDV-a koja su nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na sli?na pravna sredstva koja se temelje na povredi nacionalnog prava o porezima i davanjima razli?itima od PDV-a.

Troškovi

39 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vije?e) odlu?uje:

?lanak 179. prvi stavak i ?lanak 183. prvi stavak Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i na?elo ekvivalentnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis koji predvi?a postupovna pravila o pravnim sredstvima za povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) koja se temelje na povredi zajedni?kog sustava PDV-a koja su nepovoljnija od onih koja se primjenjuju na sli?na pravna sredstva koja se temelje na povredi nacionalnog prava o

porezima i davanjima razli?itima od PDV-a.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski