

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

GERARDA HOGANA

od 17. siječnja 2019.(1)

Predmet C-133/18

Sea Chefs Cruise Services GmbH

protiv

Ministre de l'Action et des Comptes publics

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 171. – Povrat PDV-a – Direktiva 2008/9/EZ – članak 20. – Zahtjev za dodatne informacije države članice povrata – Dostava zatraženih informacija državi članici povrata u roku od jednog mjeseca od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju – Pravna priroda roka i posljedice nepoštovanja”

1. Ako porezni obveznik unutar roka od jednog mjeseca, propisanog Direktivom Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici(2), propusti odgovoriti na zahtjev za dodatne informacije od nadležnih poreznih tijela, znači li to da njegovo pravo na traženje povrata odbitka PDV-a time automatski prestaje? To je ključno pitanje koje se postavlja u ovom zahtjevu za prethodnu odluku.

2. Ovaj zahtjev također se tiče tumačenja članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9. Zahtjev za prethodnu odluku upućen je u postupku pred Tribunalom administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska) između Sea Chefs Cruise Services GmbH (u daljnjem tekstu: Sea Chefs), društva s poslovnim nastanom u Njemačkoj, i Ministre de l'Action et des Comptes publics (ministar gospodarstva i javnih financija, Francuska) o odluci potonjeg kojom je odbio zahtjev društva Sea Chefs za povrat odbitka PDV-a za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014.

3. Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li rok od mjesec dana za dostavu informacija navedenih u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 prekluzivan, tj. rok čije nepoštovanje ima za posljedicu gubitak prava na povrat, ili, alternativno, može li se ta odredba možda tumačiti na način da je moguće otkloniti nedostatke zahtjeva za povrat PDV-a

podnošenjem dokaza u okviru žalbe na temelju članka 23. te direktive.

4. Međutim, prije razmatranja bilo kojeg od tih pitanja, najprije valja utvrditi relevantne zakonske odredbe.

I. Pravni okvir

A. Pravo Europske unije

1. Direktiva 2006/112

5. Članak 169. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(3), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008.(4), propisuje:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

(a) transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici;

[...]”

6. Članak 170. te direktive propisuje:

„Svi porezni obveznici koji, u okviru značenja članka 1. Direktive 86/560/EEZ, članka 2. stavka 1. i članka 3. Direktive 2008/9/EZ i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u, imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se roba i usluge koriste za sljedeće svrhe:

(a) transakcije iz članka 169.;

(b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199.”

7. Članak 171. te direktive propisuje:

„1. PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi 2008/9/EZ.

[...]”

2. Direktiva 2008/9

8. Članak 7. Direktive 2008/9 propisuje:

„Kako bi dobio povrat PDV-a u državi članici povrata, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata naslovljava svoj elektronički zahtjev za povrat na tu državu članicu i podnosi ga državi članici u koji je nastanjen putem elektroničkog portala koji je postavila ta država članica.”

9. Članak 8. Direktive 2008/9 propisuje:

„1. Zahtjev za povrat sadrži sljedeće podatke:

- (a) ime i punu adresu podnositelja zahtjeva;
- (b) adresu za kontakt elektroničkim putem;
- (c) opis poslovne djelatnosti podnositelja zahtjeva za koju se isporučuju roba i usluge;
- (d) rok za povrat obuhvaćen zahtjevom;
- (e) izjavu podnositelja zahtjeva da nije isporučivao nikakvu robu ni usluge koje su se isporučivale u državu članicu povrata tijekom tog razdoblja, osim transakcija navedenih u točkama i. i ii. članka 3. stavka (b);
- (f) identifikacijski broj za PDV podnositelja zahtjeva ili porezni broj;
- (g) podatke o bankovnom računu uključujući šifre IBAN i BIC.

2. Osim podataka navedenih u stavku 1., na svakom se zahtjevu za povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun ili uvozni dokument, navode sljedeći podaci:

- (a) ime i puna adresa isporučitelja;
- (b) osim u slučaju uvoza, identifikacijski broj za PDV ili porezni broj isporučitelja kako su dodijeljeni od strane države članice povrata u skladu s odredbama članka 239. i 240. Direktive 2006/112/EZ;
- (c) osim u slučaju uvoza, prefiks države članice povrata u skladu s člankom 215. Direktive 2006/112/EZ;
- (d) datum i broj računa ili uvoznog dokumenta;
- (e) oporezivi iznos i iznos PDV-a izražen u valuti države članice povrata;
- (f) iznos odbitka PDV-a obračunatog u skladu s člankom 5. i drugim stavkom članka 6. izražen u valuti države članice povrata;
- (g) gdje je primjenjivo, dio odbitka izražen u skladu s člankom 6. izražen kao postotak;
- (h) vrsta stečenih roba i usluga opisanih u skladu sa šiframa iz članka 9.”

10. Članak 15. Direktive 2008/9 propisuje:

„Zahtjev za povrat podnosi se državi članici nastana najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Zahtjev se smatra podnesenim samo ako je podnositelj ispunio sve podatke zahtijevane prema člancima 8., 9. i 11.

[...]”

11. Članak 20. te direktive propisuje:

„1. Kada država članica povrata smatra da nema sve potrebne informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli ili dio zahtjeva za povrat, ona može elektroničkim putem zatražiti dodatne informacije posebno od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice nastana unutar četveromjesečnog razdoblja navedenog u članku 19. stavku 2. Kada se dodatne

informacije zahtijevaju od nekoga drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se proslijeđuje elektroničkim putem samo ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva. Prema potrebi, država članica povrata može zatražiti daljnje dodatne informacije. Informacije zatražene u skladu s ovim stavkom mogu uključivati podnošenje originala ili kopije odgovarajućeg računa ili uvoznog dokumenta kada država članica povrata ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva. U tom se slučaju pragovi navedeni u članku 10. ne primjenjuju.

2. Državi članici povrata informacije zatražene pod stavkom 1. moraju biti dostavljene u roku jednog mjeseca od dana kada je zahtjev dostavljen primatelju.”

12. Članak 21. te direktive propisuje:

„Kada država članica povrata zatraži dodatne informacije ona obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci da odobri ili odbije zahtjev za povrat u roku od dva mjeseca od primitka zatraženih informacija ili ako nije primila odgovor na svoj zahtjev u roku od dva mjeseca od isteka roka propisanog u članku 20. stavku 2.

[...]”

13. Članak 23. te direktive propisuje:

„1. Kada je zahtjev za povrat odbijen u cijelosti ili djelomično, država članica povrata obavještava podnositelja zahtjeva o svojoj odluci zajedno s razlozima za odbijanje.

2. Žalbe protiv rješenja o odbijanju zahtjeva za povrat podnositelj zahtjeva može podnijeti nadležnim tijelima države članice povrata u oblicima i u rokovima propisanim za žalbe u slučaju zahtjeva za povrat osoba koje imaju poslovni nastan u toj državi članici.

[...]”

B. Nacionalno pravo

14. Članak 242-0 W Priloga II. Code general des impôts (Opći porezni zakonik) koji je donesen radi prijenosa članka 20. navedene Direktive 2008/9, propisuje:

„I. – Porezna uprava može zatražiti elektroničkim putem [...] dodatne informacije, osobito od podnositelja zahtjeva ili nadležnih tijela države članice Europske unije u kojoj on ima poslovni nastan, kada smatra da nema sve informacije na temelju kojih bi donijela odluku vezano uz cijeli zahtjev za povrat koji je podnio tužitelj ili njegov dio. Kada se dodatne informacije zahtijevaju od nekog drugog, a ne od podnositelja zahtjeva ili nadležnog tijela države članice, zahtjev se proslijeđuje elektroničkim putem ako je takav način dostupan primatelju zahtjeva. Prema potrebi, porezna služba može zatražiti daljnje dodatne informacije. U okviru tih zahtjeva porezna služba može zatražiti od podnositelja zahtjeva dostavu izvornika računa ili uvoznog dokumenta ako ima opravdane sumnje u valjanost ili točnost pojedinog zahtjeva. Zahtjev se može odnositi na sve transakcije, bez obzira na njihovu visinu.

II. – Dodatne informacije zatražene u skladu s odredbama stavka I. trebaju se dostaviti u roku od mjesec dana poevši od dana kada je adresat zaprimio zahtjev za dostavu informacija.”

II. Glavni postupak i prethodna pitanja

15. Društvo Sea Chefs zatražilo je 17. rujna 2015. od francuske porezne uprave povrat odbitka PDV-a u iznosu od 40 054,31 eura za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. Iznos tražbine

u glavnom postupku smanjen je na 32 143,47 eura.

16. Odlukom od 29. siječnja 2016. zahtjev društva Sea Chefs odbijen je u cijelosti jer to društvo nije odgovorilo na zahtjev za dostavu dodatnih informacija koji mu je francuska porezna uprava uputila porukom elektroničke pošte 14. prosinca 2015.

17. Tužbom i podneskom zaprimljenima 7. travnja 2016. i 2. siječnja 2017. društvo Sea Chefs zahtijeva od Tribunala administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) da naloži, *inter alia*, povrat odbitka PDV-a u iznosu od 32 143,47 eura za relevantno razdoblje.

18. Podnescima zaprimljenima 24. listopada 2016. i 28. prosinca 2017. ravnatelj porezne uprave za nerezidente odbio je zahtjev kao nedopušten s obrazloženjem da rok od jednog mjeseca iz članka 20. stavka 2. Direktive 2008/9 i prenesen u zadnji stavak članka 242-0 W Priloga II. Općem poreznom zakoniku nije bio poštovan. Prema mišljenju ravnatelja porezne uprave, protekom roka od jednog mjeseca u odnosu na zahtjev nastupila je prekluzija. Ravnatelj je također tvrdio da nije moguće otkloniti nedostatke zahtjeva za povrat PDV-a podnošenjem poreznom sudu dokaza kojima se utvrđuje postojanje prava na povrat.

19. Presudom od 27. lipnja 2017. Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) prekinuo je postupak povodom tužbe društva Sea Chefs, dostavio spis predmeta Conseilu d'Etat (Državno vijeće) u skladu s odredbama članka L. 113-1 Code de justice administrative (Zakonika o upravnim sporovima) i uputio Državnom vijeću više pitanja.

20. Državno vijeće odgovorilo je na ta pitanja *avisom contentieux* (mišljenje) br. 412053 od 18. listopada 2017.

21. Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) smatra, *inter alia*, da, u slučajevima u kojima francuska porezna uprava ne raspolaže svim dostupnim informacijama koje bi joj omogućile da utvrdi da porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Francuskoj ispunjava uvjete za povrat PDV-a u odnosu na robu ili usluge koje su mu isporučene u Francuskoj, nadležna tijela mogu zatražiti te informacije od poreznog obveznika elektroničkim putem. Porezni obveznik mora dostaviti te informacije u roku od jednog mjeseca od primitka zahtjeva.

22. Također, taj sud navodi da radi osiguravanja učinkovitosti sustava PDV-a Direktiva 2008/9 utvrđuje rokove kojima se osigurava brza obrada zahtjeva za povrat i podnositelji zahtjeva moraju ih poštovati. Međutim, Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) ističe da ni Direktiva 2008/9 ni bilo koja nacionalna odredba ne propisuje posljedice u pogledu prava na povrat PDV-a u slučajevima u kojima rok za odgovor nije poštovan. Taj sud osobito smatra da nijedan od zakonodavnih tekstova ne utvrđuje jasno ima li porezni obveznik mogućnost otklanjanja nedostataka u svojem zahtjevu poreznom sudu ili je u odnosu na njegov zahtjev nastupila prekluzija.

23. Društvo Sea Chefs pred Tribunalom administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) tvrdilo je da je u okviru postupka predviđenog u članku 23. Direktive 2008/9 protivno načelu neutralnosti PDV-a, koje je zajamčeno pravom Unije, onemogućavanje otklanjanja nedostataka iz zahtjeva u njegovu slučaju. Neutralnost PDV-a zajamčena je pravom na potpuni odbitak, što je temeljno načelo PDV-a i uključuje pravo na pravni lijek.

24. Društvo Sea Chefs također je tvrdilo da je nepostojanje mogućnosti otklanjanja nedostataka u njegovu zahtjevu za povrat PDV-a pred sudom protivno načelu proporcionalnosti PDV-a. Prema mišljenju društva Sea Chefs, iako porezna tijela moraju osigurati da porezni obveznik ispuni svoje obveze prijavljivanja i plaćanja PDV-a te mogu nametnuti i druge obveze za pravilnu naplatu PDV-a i sprečavanje utaje, ta tijela ne smiju prekoračiti ono što je nužno za

postizanje tih ciljeva.

25. Prema mišljenju Tribunala administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu), pitanje je li pravilo o prekluziji o kojem je riječ u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti presudno je za rješavanje spora o kojem taj sud odlučuje i predstavlja ozbiljnu poteškoću.

26. U tim je okolnostima Tribunal administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe članka 20. stavka 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. tumačiti na način da se njime stvara pravilo prekluzije prema kojemu porezni obveznik države članice koji zahtijeva povrat poreza na dodanu vrijednost od države članice u kojoj nema poslovni nastan ne može otkloniti nedostatke svojeg zahtjeva za povrat pred poreznim sudom ako nije poštovao rok za odgovor na zahtjev za dostavu informacija koji je uputila uprava u skladu s odredbama stavka 1. istog članka ili, suprotno tomu, na način da porezni obveznik može, u okviru postupka predviđenog u članku 23. Direktive i u odnosu na načela neutralnosti i proporcionalnosti PDV-a, otkloniti nedostatke svojeg zahtjeva pred poreznim sudom?”

III. Postupak pred Sudom

27. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Sea Chefs, francuska i španjolska vlada te Europska komisija. Nakon završetka pisanog dijela postupka, Sud je procijenio da raspolaže s dovoljno informacija za donošenje odluke bez održavanja rasprave, u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika Suda.

IV. Analiza

28. U skladu s člankom 1. Direktive 2008/9, njezin je cilj utvrditi pravila za povrat PDV-a, kako je predviđen člankom 170. Direktive 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete navedene u članku 3. Direktive 2008/9. Pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na ostvarenje povrata PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, ovisi o pravu, koje je u njegovu korist propisano Direktivom 2006/112, da odbije ulazni PDV plaćen u svojoj državi članici(5).

29. Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju ulazni PDV koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije. Svrha je sustava odbitaka i stoga sustava povrata u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti u načelu same podliježu PDV-u. Međutim, pravo na odbitak PDV-a ipak podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta(6).

30. Unatoč usporedbama koje su se povlačile u sudskoj praksi Suda između prava na odbitak PDV-a i prava na povrat PDV-a, pravila iz Direktive 2008/9 o informacijama koje mora sadržavati zahtjev za povrat(7) i rokovi za podnošenje zahtjeva za povrat(8) znatno su detaljnija od onih u pogledu odbitka PDV-a iz Direktive 2006/112(9).

31. Primjerice, Direktiva 2006/112 ne sadržava nikakav rok u kojem se PDV mora odbiti. Međutim, u presudi Astone(10) od 28. srpnja 2016. Sud je ipak zaključio da se članci 167., 168. i 178., članak 179. stavak 1. te članci 180. i 182. Direktive 2006/112 trebaju tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis kojim je predviđen prekluzivan rok u pogledu ostvarivanja prava na

odbitak, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, što je, prema mišljenju Suda, na nacionalnom sudu da provjeri. Osim toga, u presudama Ecotrade(11) od 8. svibnja 2008. i EMS-Bulgaria Transport(12) od 12. srpnja 2012. Sud je zaključio da bi mogućnost ostvarivanja prava na odbitak bez bilo kakvog vremenskog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama *vis-à-vis* poreznih tijela ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje.

32. Suprotno tomu, Direktiva 2008/9 utvrđuje niz rokova u odnosu na postupak za podnošenje zahtjeva i za odobravanje povrata PDV-a. U tom pogledu Sud je u presudi Elsacom(13) od 21. lipnja 2012. zaključio da prva rečenica članka 15. stavka 1. Direktive 2008/9 utvrđuje prekluzivan rok za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a i da bi nepoštovanje tog roka dovelo do gubitka prava na povrat.

33. Stoga je Sud smatrao da je upotreba pojmova „najkasnije” (*au plus tard*) u prvom podstavku članka 7. stavka 1. Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakona država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na području države(14) i „najkasnije” (*au plus tard*) u prvoj rečenici članka 15. stavka 1. Direktive 2008/9 učinila navedene rokove prekluzivnima i da nakon njihova proteka nije moguće podnijeti zahtjev za povrat PDV-a.

34. Međutim, usput napominjem da Sud u presudi Elsacom(15) od 21. lipnja 2012. nije pripisao presudno značenje pojmu „podnosi se” sadržanom u odredbi o kojoj je riječ.

35. Za razliku od roka propisanog u prvoj rečenici u članku 15. stavku 1. Direktive 2008/9, iz samog teksta članka 20. stavka 2. te direktive nije jasno je li rok od mjesec dana koji je u njemu propisan prekluzivan, s obzirom na to da potonja odredba ne sadržava pojam „najkasnije”. Članak 20. stavak 2. te direktive doista upotrebljava pojam „moraju”, ali s obzirom na okolnosti smatram da upotreba tog pojma ne rješava pitanje o kojem je riječ.

36. Naprotiv, smatram da nije samo puka slučajnost i da je važan izostanak pojma poput „najkasnije” u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9, nasuprot njezinu članku 15. stavku 1. To izostavljanje jasno upućuje na to da europski zakonodavac nije želio utvrditi prekluzivan rok u odredbi članka 20.(16). Uzimajući u obzir temeljno načelo o pravu na povrat PDV-a u kontekstu zajedničkog sustava PDV-a i načelo neutralnosti, koje je ključno za taj sustav, utvrđuje prekluzivnih rokova koje dovodi do gubitka tog prava nužno mora biti učinjeno na jasan i nedvojbjen način, izričitim navođenjem sadržanim u samoj direktivi.

37. Također ističem da, u skladu s člankom 20. stavkom 1. Direktive 2008/9, država članica povrata može zatražiti dodatne informacije od podnositelja zahtjeva ili od nadležnih tijela države članice poslovnog nastana ili također od treće strane. Člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 ipak se utvrđuje jedinstven rok od jednog mjeseca za dostavljanje traženih informacija, neovisno o identitetu adresata zahtjeva.

38. Prema mojem mišljenju, već sama ta činjenica snažno upućuje na to da francuska porezna uprava(17) ne tumači tu odredbu na pravilan način. Iako je pravo na odbitak temeljni aspekt cjelokupnog sustava PDV-a, ako bi to tumačenje bilo pravilno, to bi značilo da je pravo poreznog obveznika u tom pogledu potpuno ugroženo radnjama trećih osoba jer neke od njih ne bi bile u mogućnosti odgovoriti na takav zahtjev u tom relativno kratkom roku. Stoga bi bilo očit nepošteno ako bi nepoštovanje treće osobe – kao što su, primjerice, porezna tijela države članice poslovnog nastana – pravila o dostavi zatraženih informacija u roku navedenom u članku 20. stavku 2. te direktive moglo rezultirati gubitkom prava na povrat poreznih obveznika.

39. Taj zaključak također je naglašen u ustaljenoj sudskoj praksi Suda, koja ističe važnost

prava svake osobe na dobru upravu(18) i prava na djelotvoran pravni lijek, kako je zajamčeno člankom 47. Povelje(19). U tom kontekstu smatram da je bitan aspekt prava svake osobe na dobru upravu i prava na djelotvoran pravni lijek da subjektivno pravo zajamčeno pravom Unije ne može biti poništeno ili ugašeno primjenom roka koji se može primjenjivati na nepravilan ili proizvoljan način. Ipak, to će ovdje biti slučaj ako bi, primjerice, porezni obveznik automatski izgubio pravo na odbitak zbog propuštanja *druge strane* da odgovori na zahtjev za informacije u razdoblju od jednog mjeseca.

40. Također valja podsjetiti na to da prvi stavak članka 21. Direktive 2008/9 državi članici povrata određuje rok za obavješćavanje podnositelja zahtjeva o svojoj odluci kojom odobrava ili odbija njegov zahtjev za povrat nakon primitka zatraženih informacija u skladu s člankom 20. stavkom 1. te direktive ili u slučaju da nije primila odgovor na svoj zahtjev. Stoga se može reći da članak 21. Direktive 2008/9 ne isključuje mogućnost da država članica odobri povrat PDV-a unatoč činjenici da podnositelj zahtjeva nije odgovorio na zahtjev za dodatne informacije. To predstavlja daljnji dokaz da rok propisan u članku 20. stavku 2. nije trebao biti obavezan u smislu da njegovo nepoštovanje automatski gasi pravo na odbitak.

41. Osim toga, u skladu s drugim stavkom članka 26. Direktive 2008/9, ako podnositelj zahtjeva ne podnese dodatne informacije koje je tražila država članica povrata u određenom roku, država članica povrata ne plaća kamate podnositelju zahtjeva na iznos povrata koji treba platiti prema roku utvrđenom u članku 22. stavku 1. Direktive 2008/9. Stoga se drugi stavak članka 26. Direktive 2008/9 očitito temelji na pretpostavci da nepoštovanje roka za dostavu dodatnih informacija iz članka 20. stavka 2. nema za posljedicu gubitak prava na povrat PDV-a.

42. Slijedom svih ovih razloga, moram zaključiti da rok propisan člankom 20. stavkom 2. Direktive 2008/9 nije obavezan u smislu u kojem ga je primijenila francuska porezna uprava u ovom slučaju. Međutim, unatoč činjenici da rok utvrđen u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 nije prekluzivan, ipak se može primijetiti da njegovo nepoštovanje nije bez posljedica.

43. Prvo, u skladu s prvim stavkom članka 21. Direktive 2008/9, u slučaju u kojem država članica povrata ne primi odgovor na zahtjev za dodatne informacije, ona mora obavijestiti podnositelja zahtjeva o svojoj odluci kojom odobrava ili odbija zahtjev za povrat u roku od dva mjeseca od isteka roka propisanog u članku 20. stavku 2. te direktive. Stoga nedostavljanje odgovora u nađelu dovodi do donošenja odluke u odnosu na zahtjev za povrat protiv koje podnositelj zahtjeva može uložiti pravni lijek u skladu s člankom 23. stavkom 2. Direktive 2008/9.

44. Članak 23. stavak 2. Direktive 2008/9 sadržava pravo na žalbu, ali ne propisuje detaljna pravila o tom pravu. U nedostatku bilo kakvih naznaka ili ograničenja, podložno dvostrukom zahtjevu ekvivalentnosti i djelotvornosti, područje primjene žalbe pitanje je nacionalnog postupovnog prava. Stoga proizlazi da se u nađelu barem žalbe mogu podnijeti upravnom tijelu i/ili sudskom tijelu i temeljiti se na pravnim i činjeničnim pitanjima.

45. Budući da smatram da rok iz članka 20. stavka 2. nije prekluzivan i da podnositelj zahtjeva ne gubi svoje pravo na povrat PDV-a zbog nepoštovanja roka iz zahtjeva za dostavu dodatnih informacija, podnositelj zahtjeva može dostaviti dodatne informacije državi članici povrata u okviru žalbenog postupka s ciljem otklanjanja nedostataka u svojem zahtjevu za povrat.

46. Kako bi se osiguralo da se ta mogućnost ne primjenjuje sustavno i da se rok propisan u članku 20. stavku 2. Direktive 2008/9 ipak poštuje, smatram, ponovno pod uvjetom poštovanja načela djelotvornosti i ekvivalentnosti, da država članica povrata može – ali nije obavezna – naložiti da troškove žalbenog postupka plati podnositelj zahtjeva jer oni proizlaze iz njegova nepoštovanja roka za dostavu dodatnih informacija utvrđenog u toj odredbi.

47. Kao drugo, kao što je to navedeno u točki 41. ovog mišljenja, nepoštovanje roka za dostavu odgovora na zahtjev za dodatne informacije može imati posljedice na temelju članka 26. Direktive 2008/9 u pogledu dospjelih kamata koje se plaćaju podnositelju zahtjeva ako je povrat PDV-a plaćen sa zakašnjenjem.

V. Zaključak

48. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja Tribunala administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska) odgovori kako slijedi:

Članak 20. stavak 2. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1. str. 275.) treba tumačiti na način da se njime ne utvrđuje takav prekluzivan rok nepoštovanje kojega dovodi do automatskog gubitka prava na povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) od države članice. Stoga porezni obveznik može otkloniti nedostatke u svojem zahtjevu za povrat PDV-a podnošenjem dokaza u okviru žalbe na temelju članka 23. te direktive.

1 Izvorni jezik: engleski

2 SL 2008., L 44, str. 23. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.)

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

4 SL 2008., L 44, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.)

5 Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 34. i 36. i navedena sudska praksa)

6 Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37. i 40. i navedena sudska praksa)

7 Vidjeti članak 8. Direktive 2008/9. Iz spisa pred Sudom proizlazi da je zahtjev za povrat PDV-a društva Sea Chefs bio podnesen na vrijeme u skladu s člankom 15. stavkom 1. te direktive. Nadalje, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, ništa u spisu kojim Sud raspolaže ne upućuje na to da društvo Sea Chefs nije poštovalo nacionalne odredbe kojima se prenosi članak 8. Direktive 2008/9, stoga je ono podnijelo valjan i potpun zahtjev za povrat PDV-a. Osim toga, nema naznaka o tome da se postavilo pitanje o utaji ili zlouporabi prava.

8 Vidjeti članak 15. stavak 1. Direktive 2008/9.

9 Vidjeti članak 178. Direktive 2006/112 o uvjetima kojima se uređuje pravo na odbitak PDV-a.

10 C-332/15, EU:C:2016:614, t. 39.

11 C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 44.

12 C-284/11, EU:C:2012:458, t. 48.

13 C-294/11, EU:C:2012:382, t. 26. i 33.

14 SL 1979., L 331, str. 11.

15 C-294/11, EU:C:2012:382, t. 26. i 33.

16 Takav bi pristup bio također u skladu s pristupom europskog zakonodavca u postupcima koji uređuju pravo na odbitak PDV-a i izostanku bilo kakvog posebnog roka za podnošenje zahtjeva za odbitak u Direktivi 2006/112.

17 Vidjeti točku 18. ovog mišljenja.

18 Vidjeti po analogiji članak 41. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), koja je obvezujuća i, *inter alia*, za institucije Unije. Iako tijela države članice nisu obvezana člankom 41. Povelje, ona imaju obvezu dobre uprave, kako je utvrđeno u tom članku Povelje, pri provedbi prava Unije, s obzirom na to da ta odredba odražava opće načelo prava Unije. Vidjeti presudu od 8. svibnja 2014., HN, (C-604/12, EU:C:2014:302, t. 49 i 50.).

19 Vidjeti po analogiji presudu od 19. rujna 2018., spojeni predmeti C-325/18 PPU i C-375/18 PPU, Hampshire County Council/CE, EU:C:2018:739, t. 82. U odnosu na pravo žalbe iz članka 23. stavka 2. Direktive 2008/9 vidjeti točke 44. do 46. ovog mišljenja.