Downloaded via the EU tax law app / web

62018CC0835
MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MICHALA BOBEKA

od 26. ožujka 2020. (1)

Predmet C?835/18

SC Terracult SRL

protiv

Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Arad – Serviciul Inspec?ie Fiscal? Persoane Juridice 5,

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul de Solu?ionare a Contesta?iilor

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputila Curtea de Apel Timi?oara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Direktiva 2006/112/EZ – Zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Mehanizam obrnutog oporezivanja – Ispravak pogrešno iskazanog poreza na ra?unu – Povrat neosnovano pla?enog poreza – Transakcije koje se odnose na porezno razdoblje u kojem je proveden porezni nadzor – Na?elo djelotvornosti – Porezna neutralnost – Dobra vjera – Zloporaba pravâ – Porezna prijevara – Pravna sigurnost”

I. Uvod

1.

Porezni obveznik bio je pod nadzorom poreznih tijela. Nakon što su utvrdila pogreške u vezi s predmetnom transakcijom u kojoj je taj porezni obveznik djelovao kao dobavlja?, porezna tijela izdala su porezno rješenje kojim se od poreznog obveznika traži da plati dodatni porez na dodanu vrijednost (PDV). Porezni obveznik postupio je u skladu s poreznim rješenjem i platio zatraženi dodatni PDV.

2.

Me?utim, nakon toga su otkrivene nove ?injenice koje su dovele do primjene druk?ijeg poreznog režima (mehanizam obrnutog oporezivanja) na transakciju o kojoj je rije?. Mogu li, u tim okolnostima, nacionalna porezna tijela poreznom obvezniku odbiti dopustiti ispravak relevantnih ra?una i time mu zapravo uskratiti pravo na ispravak poreza jer se ra?uni odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor i jer porezni obveznik nije pobijao porezno rješenje koje iz tog nadzora proizlazi u to vrijeme?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3.

?lankom 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (2), u verziji primjenjivoj u vrijeme nastanka ?injenica (3), odre?eno je:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je pla?ati PDV osim u slu?ajevima iz ?lanaka 194. do 199.b i ?lanka 202. u kojima je PDV obvezna pla?ati druga osoba.”

4.

?lankom 199.a Direktive o PDV?u odre?eno je:

„1. Države ?lanice mogu, do 31. prosinca 2018. i na razdoblje od najmanje dvije godine, predvidjeti da osoba odgovorna za pla?anje PDV?a bude porezni obveznik kojem je obavljena bilo koja od sljede?ih isporuka:

[…]

(i) isporuke žitarica, industrijskih usjeva uklju?uju?i uljano sjemenje i še?ernu repu, koji se uobi?ajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju;

[…]”

5.

Provedbenom odlukom 2011/363/EU Rumunjskoj je odobrena primjena mehanizma obrnutog oporezivanja za odre?ene žitarice, uklju?uju?i uljanu repicu (4). Rumunjska je 20. velja?e 2014. obavijestila Komisiju da ?e u skladu s Direktivom 2013/43 nastaviti primjenjivati mehanizam obrnutog oporezivanja na odre?ene žitarice do 18. prosinca 2018.

B. Nacionalno pravo

6.

U skladu s ?lankom 7. stavkom 2. Ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat? (Uredba Vlade br. 92/2003 o Zakoniku o poreznom postupku), porezno tijelo ovlašteno je po službenoj dužnosti ispitati ?injenice kao i pribavljati i upotrebljavati sve informacije i dokumente potrebne za pravilno utvr?ivanje porezne situacije poreznog obveznika, te mora utvrditi i uzeti u obzir sve relevantne okolnosti svakog slu?aja.

7.

U skladu s ?lankom 205. stavkom 1. i ?lankom 207. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku mogu?e je podnijeti žalbu protiv svih upravnih akata koji se odnose na oporezivanje u roku od 30 dana od dostave akta pod prijetnjom gubitka prava. Žalbenim se postupkom poreznom obvezniku ne uskra?uje pravo na pravni lijek pod uvjetima predvi?enima zakonom.

8.

?lankom 213. stavkom 1. Zakonika o poreznom postupku odre?eno je:

„Nadležno tijelo koje odlu?uje o žalbi ispituje ?injeni?ne i pravne razloge na kojima se temelji upravni akt koji se odnosi na oporezivanje. Pri razmatranju žalbe potrebno je uzeti u obzir

argumente stranaka, pravne odredbe na koje se one pozivaju i dokumente u spisu predmeta. Žalba se ispituje unutar roka koji te?e od njezina podnošenja.”

9.

?lankom 159. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika), kako je izmijenjen i dopunjen putem Legea br. 343/2006 (Zakon br. 343/2006), ?ijom je glavom VI. u nacionalni pravni poredak prenesena, inter alia, Direktiva o PDV?u, propisano je:

„(1) Ispravak podataka navedenih na ra?unu ili u drugim zamjenskim dokumentima provodi se kako slijedi:

[…]

(b)

ako je dokument poslan primatelju, ili se izdaje novi dokument, koji mora sadržavati, s jedne strane, podatke iz prvotnog dokumenta, broj i datum ispravljenog dokumenta, vrijednosti s negativnim predznakom i, s druge strane, ispravne podatke i vrijednosti, ili se izdaje novi dokument koji sadržava ispravne podatke i vrijednosti uz istodobno izdavanje dokumenta s vrijednostima koje imaju negativni predznak u koji se upisuju broj i datum ispravljenog dokumenta.

[…]

(3) Porezni obveznici nad kojima je proveden porezni nadzor i u odnosu na koje su otkrivene i utvr?ene pogreške u vezi s pravilnim utvr?ivanjem napla?enog poreza i koji su te iznose dužni platiti na temelju upravnog akta koji je izdalo nadležno porezno tijelo, mogu primateljima izdati ispravljene ra?une u skladu sa stavkom 1. to?kom (b). Na izdanim ra?unima mora se nazna?iti da su izdani nakon nadzora te oni moraju biti navedeni u posebnoj stavci u poreznoj prijavi. Korisnici imaju pravo odbiti porez naveden na tim ra?unima u okvirima i pod uvjetima navedenima u ?lancima 145. do 147.2”.

III. ?injeni?no stanje, postupak i prethodno pitanje

10.

Nad društvom Donauland SRL, koje je kasnije pripojeno društvu Terracult SRL (u daljnjem tekstu: Terracult), rumunjska porezna tijela provela su porezni nadzor koji je dovršen u ožujku 2014. Nadzorom je utvr?eno da je društvo Donauland u razdoblju od 10. do 14. listopada 2013. isporu?ilo društvu Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Njema?ka) (u daljnjem tekstu: Almos) uljanu repicu. Nakon što su utvrdila da društvo Donauland ne može dostaviti popratnu dokumentaciju kojom bi se potvrdilo da je roba napustila državno podru?je Rumunjske, porezna tijela smatrala su da se na te isporuke ne može primijeniti izuze?e od PDV?a za isporuke robe unutar Zajednice.

11.

Ta su tijela 4. ožujka 2014. izdala porezno rješenje (u daljnjem tekstu: prvo porezno rješenje) i izvješ?e o poreznom nadzoru u kojima su bile utvr?ene odre?ene dodatne obveze društva Donauland, uklju?uju?i PDV u iznosu od 440241 rumunjskih leja (RON) za isporuke uljane repice društvu Almos u listopadu 2013., koje su se smatrale doma?im isporukama na koje se primjenjuje standardna stopa PDV?a od 24 %.

12.

Društvo Donauland nije pobijalo prvo porezno rješenje.

13.

Društvo Almos je 28. ožujka 2014. obavijestilo društvo Donauland da je primijetilo da su ra?uni koje je izdalo društvo Donauland sadržavali njema?ki porezni identifikacijski broj društva Almos (u daljnjem tekstu: PIB). Društvo Almos je obavijestilo društvo Donauland da roba nije napustila državno podru?je Rumunjske te je zatražilo ispravljene ra?une s identifikacijskim podacima poreznog zastupnika društva Almos u Rumunjskoj.

14.

Društvo Donauland je, na temelju dokumenata koje je podnijelo društvo Almos, 180 ispravljenih ra?una zabilježilo u svojim financijskim izvještajima u skladu s ?lankom 159. stavkom 3. Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika. Ispravljeni ra?uni izdani su društvu Almos (upu?eni i društvu Almos u Njema?koj i njegovu poreznom zastupniku u Rumunjskoj), a iz njih proizlaze sljede?e transakcije: (1) poništavanje provedenih isporuka unutar Zajednice i njihova ponovna klasifikacija kao nacionalnih isporuka uz primjenu standardne stope PDV?a od 24 % i (2) poništavanje tih nacionalnih isporuka na koje je primijenjena standardna stopa PDV?a i njihovo uvrštavanje u kategoriju isporuka robe na koje je primijenjen mehanizam obrnutog oporezivanja zbog ?injenice da je otkrivena pogrešna identifikacija kupca na temelju obavijesti od 28. ožujka 2014.

15.

Ispravljeni ra?uni koje je izdalo društvo Donauland uvršteni su u prijavu PDV?a za ožujak 2014. Društvo Donauland je odbilo PDV koji se odnosio na te ra?une od iznosa dugovanog PDV?a za to razdoblje.

16.

Zbog zahtjeva za povrat PDV?a proveden je novi porezni nadzor u razdoblju od studenoga 2016. do velja?e 2017., nakon ?ega je 10. velja?e 2017. izdano porezno rješenje (u daljnjem tekstu: drugo porezno rješenje). Tim je poreznim rješenjem utvr?ena obveza društva Terracult da plati dodatni PDV u iznosu od 440241 RON.

17.

Društvo Terracult je protiv drugog poreznog rješenja podnijelo upravnu žalbu, koju je Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara (Regionalna op?a uprava za javne financije u Temišvaru, Rumunjska) odbila 14. srpnja 2017.

18.

Društvo Terracult je 2. velja?e 2018. pokrenulo pred Tribunalul Arad (Viši sud u Aradu, Rumunjska) sudski postupak, traže?i, inter alia, djelomi?no poništenje drugog poreznog rješenja i povrat iznosa koji je to trgova?ko društvo platilo na temelju prvog poreznog rješenja. Taj je sud odbio tužbu.

19.

Društvo Terracult je 29. lipnja 2018. podnijelo pred Curtea de Apel Timi?oara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) žalbu protiv te presude. Taj je sud, dvoje?i o uskla?enosti nacionalnog zakonodavstva u pitanju s pravom Unije, odlu?io prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?e prethodno pitanje:

„Protive li se, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, Direktivi o PDV?u i na?elima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti upravna praksa i/ili tuma?enje odredbi nacionalnog zakonodavstva kojima se onemogu?ava ispravak odre?enih ra?una i, posljedi?no, uvrštavanje ispravljenih ra?una u prijavu PDV?a – koja se odnosi na razdoblje tijekom kojeg je proveden ispravak u vezi s transakcijama obavljenima u razdoblju u kojem je bio proveden porezni nadzor, nakon kojeg su porezna tijela izdala porezno rješenje koje je postalo kona?no – ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne podatke i informacije koji dovode do primjene druga?ijeg poreznog režima?

20.

Pisana o?itovanja podnijeli su društvo Terracult, rumunjska vlada i Europska komisija. Te su stranke iznijele i usmena o?itovanja na raspravi održanoj 5. velja?e 2020.

IV. Analiza

21.

Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protive li se odredbama Direktive o PDV?u i na?elima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti odredba ili praksa države ?lanice kojom se ne dopušta ispravak ra?una koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg su ta tijela izdala porezno rješenje koje je postalo kona?no, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja.

22.

Prema mojem mišljenju, takva praksa nije u skladu s pravom Unije. Kako bi se objasnio taj zaklju?ak, najprije treba identificirati poreznog obveznika koji je bio dužan platiti PDV koji se odnosi na transakciju o kojoj je rije? (A). Zatim ?u naglasiti važnost prava na ispravak poreza i povrat neosnovano pla?enih poreza (B). Naposljetku ?u provesti ocjenu razloga na koje su se pozvala rumunjska tijela kako bi osporila ispravak poreza i povrat neosnovano pla?enog poreza u ovom predmetu (C).

A. Porezni obveznik odgovoran za pla?anje PDV?a

23.

U skladu s ?lankom 193. Direktive o PDV?u „[s]vaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je pla?ati PDV osim u slu?ajevima iz ?lanaka 194. do 199.b i ?lanka 202. u kojima je PDV obvezna pla?ati druga osoba” (5).

24.

Provedbenom odlukom 2011/363 Rumunjskoj je, u relevantnom razdoblju, odobrena primjena mehanizma obrnutog oporezivanja na prodaju uljane repice. U skladu s ?lankom 199.a stavkom 1. Direktive o PDV?u, u takvom slu?aju „osoba odgovorna za pla?anje PDV?a bude porezni obveznik kojem [su] obavljen[e] […] isporuk[e]” (6).

25.

S tim u vezi Sud je potvrdio da „na temelju sustava obrnute porezne obveze ne dolazi do pla?anja PDV?a izme?u dobavlja?a i primatelja usluga, s obzirom na to da potonji duguje pretporez za izvršene transakcije i da u na?elu može isti porez odbiti tako da poreznim tijelima ne duguje nikakav iznos” (7).

26.

Budu?i da (sada) me?u strankama nije sporno da se na transakciju o kojoj je rije? primjenjuje mehanizam obrnutog oporezivanja, za PDV je odgovoran primatelj, a ne dobavlja?. ?injenica da je dobavlja? platio PDV pogrešno pretpostavljaju?i da se ne primjenjuje mehanizam obrnutog oporezivanja ne daje poreznim tijelima pravo da odstupe od mehanizma obrnutog oporezivanja smatraju?i da je osoba odgovorna za pla?anje PDV?a dobavlja?, a ne primatelj (8).

27.

Stoga je sljede?e pitanje koje treba ispitati ima li dobavlja?, u na?elu, pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na ra?unu i povrat neosnovano pla?enog poreza.

B. Pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na ra?unu i na povrat neosnovano pla?enog poreza

28.

Prema ustaljenoj sudskoj praksi, „na državama ?lanicama [je], kako bi osigurale neutralnost PDV?a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogu?nost ispravka svakog poreza koji je pogrešno iskazan na ra?unu kada osoba koja ispostavlja ra?un dokaže svoju dobru vjeru” (9).

29.

Tako?er prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na povrat porezâ napla?enih u državi ?lanici protivno pravilima Unije jest posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protuma?io Sud, dodjeljuju pojedincima. Države ?lanice tako su, u na?elu, obvezne vratiti poreze napla?ene protivno pravu Unije (10).

30.

U nedostatku pravila Unije o postupcima ispravka od strane izdavatelja ra?una na kojem je PDV pogrešno iskazan (11) i povrata porezâ (12) detaljna postupovna pravila u tu svrhu odre?ena su nacionalnim pravnim poretkom svake države ?lanice, u skladu s na?elom postupovne autonomije. Me?utim, ta nacionalna pravila moraju poštovati na?ela ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljnija od onih koja se odnose na sli?ne prigovore utemeljene na odredbama nacionalnog prava niti smiju biti ure?ena tako da u praksi onemogu?avaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje pravâ koja se dodjeljuju pravnim poretkom Unije.

31.

Stoga je potrebno dopustiti poreznom obvezniku koji je na ra?unu pogrešno iskazao PDV da ga ispravi i da po potrebi zatraži povrat. Postupci na temelju kojih porezni obveznik može ispraviti porez i zatražiti povrat su oni koji su predvi?eni nacionalnim zakonodavstvom.

32.

U ovom slu?aju nije navedeno da nacionalni postupci nisu uskla?eni s na?elom ekvivalentnosti. Me?utim, društvo Terracult tvrdi da se tim postupcima krši, me?u ostalim, na?elo djelotvornosti, s obzirom na to da mu onemogu?uju provo?enje ispravka i podnošenje zahtjeva za povrat.

33.

Rumunjska vlada osporava to stajalište. Ta vlada tvrdi da su u ovom slu?aju tijela mogla zakonito sprije?iti dobavlja?a da provede ispravak i zatraži povrat. To se objašnjava dvama razlozima. Kao prvo, dobavlja? nije pobijao prvo porezno rješenje u propisanom roku. Kao drugo, ?ini se da rumunjska vlada tvrdi da dobavlja? nije postupao u dobroj vjeri ili da je zloporabio svoja prava. Redom ?u ispitati ta dva argumenta.

C. Mogu li se porezna tijela protiviti ispravku i povratu?

1. Rokovi

34.

Rumunjska vlada tvrdi da društvo Terracult prvo porezno rješenje nije pobijalo u propisanom roku. Stoga je ono postalo kona?no i više se nije moglo dovesti u pitanje.

35.

Prema mojem mišljenju, argument rumunjske vlade miješa dvije situacije. S jedne strane, postoji scenarij prema kojem su odre?ene ?injenice i/ili njihova pravna ocjena bili predmetom nadzora upravnog tijela. Metafori?ki re?eno, kutija koja sadržava odre?ene elemente je otvorena, pretražena i zatvorena. S druge strane, postoji prili?no razli?it scenarij u slu?aju kasnije pojave novih ?injenica, koje se nisu, takore?i, nalazile u kutiji u trenutku kad se pretraživala. U tim se okolnostima ti konkretni elementi nisu mogli preispitati iz jednostavnog razloga što ih u relevantnom trenutku nije bilo.

36.

Što se ti?e prvog scenarija, bio bih sklon složiti se da bi, da je porezno rješenje bilo pogrešno u trenutku njegova izdavanja, nedvojbeno bilo na društvu Terracult da ga pobija u roku predvi?enom nacionalnim pravom. Propuštanje bi moglo zna?iti da je rješenje postalo kona?no i da ga porezni obveznik više ne može pobijati bez obzira na njegovu to?nost ili zakonitost.

37.

Sud je dosljedno navodio da je s pravom Unije spojivo utvr?ivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomi?nog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne ?ine prakti?no nemogu?im ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (13).

38.

Primijenivši to na?elo, Sud je smatrao da se, u vezi s mehanizmom obrnutog oporezivanja, prekluzivni rok, ?iji istek ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika, ne može smatrati nespojivim s režimom uspostavljenim Direktivom o PDV?u (14). Mogu?nost podnošenja zahtjeva za povrat viška PDV?a bez vremenskog ograni?enja zaista bi bila protivna na?elu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograni?eno dovoditi u pitanje (15).

39.

Me?utim, rekao bih da je ovaj predmet druk?ije naravi. ?ini se da je obuhva?en drugim prethodno opisanim scenarijem. U ovom slu?aju porezno rješenje, kao što proizlazi iz spisa predmeta, nije bilo pogrešno kada ga je porezno tijelo izdalo. U rješenju su se odražavali podaci iz ra?unâ i rezultati nadzora koji su provela porezna tijela. Tek su kasnije, na zahtjev koji je društvo Almos uputilo društvu Donauland, izmijenjeni ulazni podaci.

40.

Stoga se situacija promijenila tek nakon izdavanja poreznog rješenja i nakon što se društvo Terracult s njime uskladilo (16). Primateljev zahtjev za korištenje rumunjskog PDV identifikacijskog broja pokrenuo je promjenu pravnog režima. U tim okolnostima, društvu Terracult teško se može prigovoriti da je odlu?ilo upotrijebiti najo?itiji mehanizam ispravka PDV?a koji je pogrešno iskazan na ra?unu, umjesto da je pobijalo zakonitost poreznog rješenja.

41.

Razumijem da je društvo Terracult vjerojatno moglo pobijati prvo porezno rješenje u skladu s nacionalnim pravom, iako nije bilo nezakonito, na temelju novih ?injenica koje su nastale nakon donošenja rješenja (17). S obzirom na pravila Unije i nacionalna pravila, bilo bi ipak donekle neuobi?ajeno da je društvo Terracult tako postupilo.

42.

Naime, konkretan mehanizam ispravka situacije poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku izri?ito je predvi?en nacionalnim pravom, i to ?lankom 159. Zakona br. 571/2003 o uspostavi Poreznog zakonika. Možda bi vrijedilo naglasiti da je postojanje takvog mehanizma obavezno u skladu s pravom Unije. Sud je ve? navodio da se u skladu s na?elom porezne neutralnosti i na?elom djelotvornosti od država ?lanica zahtijeva da predvide instrumente i postupovna pravila potrebna kako bi se poreznim obveznicima zajam?ila mogu?nost ispravka svakog poreza koji je nepravilno iskazan na ra?unu i pravo na povrat poreza napla?enih protivno pravilima Unije (18).

43.

Argumenti koje je rumunjska vlada istaknula protiv mogu?nosti da društvo Terracult poduzme navedene radnje nisu uvjerljivi. Ta vlada navodi da ovaj slu?aj dovodi do potencijalnog sukoba

izme?u, s jedne strane, na?ela pravne sigurnosti (koje proizlazi iz potrebe o?uvanja valjanosti akata koji nisu pobijani u propisanom roku) i, s druge strane, na?ela porezne neutralnosti (koje proizlazi iz potrebe da se zajam?i da porezni obveznik ne snosi porez koji nije dužan platiti), te da on legitimno može prvome dati prednost nad drugim.

44.

Prema mojem mišljenju, to nije pravilan na?in prikazivanja ovog predmeta Kao što je ve? istaknuto u to?ki 35. ovog mišljenja, još jednom naglašavam da se predmetni slu?aj ne odnosi na navodno pogrešno ili nezakonito porezno rješenje koje nije pobijano u propisanom roku. Odnosi se na transakciju koja je, zbog otkrivanja novih ?injenica, preina?ena nakon donošenja poreznog rješenja. Zahtijevati od poreznog obveznika da u tim okolnostima pobija porezno rješenje (koje je vjerojatno zakonito i valjano) ne samo da je nelogi?no, nego tako?er stvara niz sumnji vezano uz poreznu neutralnost, jednakost i pravo na djelotvoran pravni lijek.

45.

Kao prvo, ako se tuma?i na taj na?in, nacionalnim pravom bi se vrlo razli?ito postupalo s poreznim obveznicima koji se, prema mojem mišljenju, nalaze u sli?noj situaciji. Trajanje razdoblja u kojem porezni obveznik može ispraviti podatke navedene na ra?unima i izvršiti ispravak ovisilo bi o tome jesu li porezna tijela provela nadzor i izdala porezno rješenje. Porezni obveznici koji su bili pod nadzorom imali bi samo 30 dana za ispravak ra?unâ osporavanjem zakonitosti poreznog nadzora. Oni koji nisu bili pod nadzorom imali bi uobi?ajeno razdoblje od pet godina. Izdavanje poreznog rješenja zna?ilo bi dakle da se redovno razdoblje od pet godina zamjenjuje razdobljem od 30 dana.

46.

?ini se da je tu razliku nemogu?e opravdati jer bi se, s obzirom na nove ?injenice koje se otkriju kasnije, oba porezna obveznika mogla na?i u potpuno istoj situaciji. U vezi s time podsje?am da prema ustaljenoj sudskoj praksi „na?elo jednakosti, koje se u podru?ju PDV?a o?ituje kao na?elo porezne neutralnosti, zahtijeva da se usporedive situacije ne tretiraju razli?ito, osim ako razlikovanje nije objektivno opravdano” (19).

47.

Kao drugo, obvezivanjem poreznog obveznika da pobija porezno rješenje u roku od 30 dana, ?ak i kada elementi koji mogu dovesti do ispravka budu otkriveni nakon izdavanja poreznog rješenja, stvara se opasnost da se pravo na djelotvoran pravni lijek liši njegova korisnog u?inka: ovisno o tome kada se ti elementi otkriju, poreznom obvezniku može preostati vrlo malo vremena za pobijanje poreznog rješenja ili može ?ak nastupiti zastara. Primjerice, u ovom je slu?aju društvo Terracult imalo na raspolaganju samo nekoliko dana za pobijanje prvog poreznog rješenja (od 4. ožujka 2014.) nakon što su otkrivene nove ?injenice (28. ožujka 2014.). Da nije bilo nadzora i poreznog rješenja, društvo Terracult bi moglo ispraviti ra?une i porez u duljem roku od pet godina.

48.

Naposljetku, kao tre?e, te prili?no neobi?ne posljedice naglašavaju problemati?no polazište. Moram naglasiti da je, op?enito, nacionalno pravilo prema kojem ne treba ponovno otvarati ono što je ve? bilo predmet preispitivanja (upravnog ili sudskog) valjano i prikladno. Me?utim, to se na?elo logi?no može primijeniti samo na pravna ili ?injeni?na pitanja koja su doista bila predmet preispitivanja. Nasuprot tomu, u?inak zastare ne može se proširiti na nove elemente koji nisu bili i nisu mogli biti predmet takvog preispitivanja jer nisu postojali u vrijeme nastanka ?injenica (20).

49.

S obzirom na prethodno navedeno, zaklju?ujem da se odredbama Direktive o PDV?u kao i na?elima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti protivi odredba ili praksa države ?lanice kojom se ne dopušta ispravak ra?una koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg su porezna tijela izdala porezno rješenje koje je postalo kona?no, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene druk?ijeg poreznog režima (mehanizam obrnutog oporezivanja).

2. Dobra vjera, zloporaba pravâ i prijevara

50.

Rumunjska vlada tako?er isti?e da se pravo na ispravak i traženje povrata, uobi?ajeno predvi?eno nacionalnim zakonodavstvom, može ograni?iti u okolnostima poput onih u glavnom postupku jer dobavlja? nije postupao u dobroj vjeri ili je, na bilo koji na?in, zloporabio svoja prava. U vezi s time rumunjska vlada isti?e da su ispravkom ra?una zapravo poništeni rezultati prvog poreznog rješenja. Štoviše, ta vlada isti?e da je roba koju je društvo Terracult prodalo društvu Almos nakon te prodaje bila predmet odre?enih sumnjivih transakcija izme?u društva Almos i tre?e osobe.

a) Dobra vjera

51.

Najprije treba podsjetiti da, iako se pravo na ispravak poreza koji je pogrešno iskazan na ra?unu mora priznati ako je porezni obveznik postupao u dobroj vjeri, dobra vjera nije nužan uvjet za pravo na ispravak. Naime, Sud je presudio da, kada je osoba koja je na vrijeme ispostavila ra?un u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, na?elo neutralnosti PDV?a nalaže da PDV koji je bio pogrešno iskazan na ra?unu može biti ispravljen a da taj ispravak države ?lanice nisu uvjetovale dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni ra?un. Takav ispravak ne može ovisiti o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela (21).

52.

U vezi s time moram istaknuti da sud koji je uputio zahtjev u svojem odgovoru na pitanja Suda navodi da iz spisa predmeta proizlazi da porezna tijela nikada nisu zatražila od primatelja (društvo Almos) pla?anje dugovanog poreza. Nejasno je zašto porezna tijela nisu pokušala provjeriti je li primatelj mogao platiti porez, tako da bi se iznos koji je dobavlja? (društvo Terracult) neosnovano platio mogao vratiti bez gubitaka za državnu blagajnu. Kada joj je na raspravi postavljeno pitanje o razlozima za takvo postupanje, rumunjska vlada nije bila u mogu?nosti dati nikakvo objašnjenje.

53.

Neovisno o tom aspektu, što je još važnije, nisu me uvjerili elementi na koje se rumunjska vlada pozvala u okviru ovog postupka kako bi ukazala na to da društvo Terracult nije postupalo u dobroj vjeri.

54.

Konkretno, ne razumijem logiku argumenta prema kojem ?injenica da je u?inak ispravka ra?unâ poništenje utvr?enja iz poreznog rješenja koja proizlaze iz poreznog nadzora, sama po sebi, upu?uje na to da porezni obveznik nije postupao u dobroj vjeri.

55.

Svrha ispravka ra?una i jest izmjena prethodne situacije koja se, na temelju elemenata koji su otkriveni naknadno, smatra pogrešnom. Slijedom toga, puka ?injenica da su ispravljeni ra?uni poništili u?inke prvog poreznog rješenja niti može služiti kao dokaz niti je dovoljna da se njome dokaže nepostojanje dobre vjere poreznog obveznika. U tu je svrhu potrebno još nešto. U vezi s time treba podsjetiti da pojam „dobre vjere” podrazumijeva da porezni obveznik postupa s dužnom pažnjom urednog i savjesnog gospodarstvenika (22).

56.

Stoga se porezna tijela mogu pozvati na nedostatak dobre vjere jedino ako izri?ito navedu nemarno ponašanje poreznog obveznika, objasne pravne i ?injeni?ne razloge za takav stav i, po potrebi, dostave dokaze koji potkrepljuju takve navode (23). U ovom se pak slu?aju, sigurno vezano uz ?injenice i izjave podnesene ovom Sudu, ?ini da nema jasnih i potkrepljenih navoda o tome.

57.

Treba podsjetiti da nije odlu?no je li do stvarnog poništenja prvog poreznog rješenja došlo nakon poreznog nadzora. Naime, Sud je nedavno u predmetu Zabrus Siret (24), koji se tako?er odnosio na nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku, nedvosmisleno presudio da „[odredbe Direktive o PDV?u] i na?ela porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti treba tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, odstupanjem od roka zastare od pet godina koji je uspostavljen nacionalnim pravom za ispravak prijava PDV?a, spre?ava, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, da porezni obveznik provede takve ispravke kako bi ostvario svoje pravo na odbitak samo zato što se taj ispravak odnosi na razdoblje koje je ve? bilo predmet poreznog nadzora” (25).

58.

Naime, sud koji je uputio zahtjev upu?uje na tu presudu u svojem zahtjevu za prethodnu odluku, smatraju?i da se na?ela koja proizlaze iz te presude trebaju primijeniti na situaciju o kojoj je rije? u glavnom postupku.

59.

Slažem se s tim. S obzirom na argumente koje je rumunjska vlada iznijela u svojim pisanim i usmenim o?itovanjima, ?ini se da je glavni problem u ovom predmetu taj što su porezna tijela ve? provjerila transakciju o kojoj je rije? i, slijedom toga, ne prihva?aju da porezni obveznik može naknadno poništiti rezultate njihova rješenja a da ne pro?e kroz „standardne kanale”, odnosno upravnu žalbu nakon koje, po potrebi, slijedi sudski postupak. Me?utim, u to?kama 34. do 49. ovog mišljenja objasnio sam zašto je u ovom slu?aju to stajalište neodrživo.

b) Zloporaba pravâ

60.

Ista razmatranja vrijede za navode rumunjske vlade prema kojima je društvo Terracult zloporabilo

svoja prava.

61.

U tom kontekstu treba podsjetiti da je potrebno ispunjenje dvaju uvjeta kako bi se utvrdila zloporaba. Kao prvo, rezultat doti?nih transakcija, usprkos formalnoj primjeni uvjeta utvr?enih relevantnim odredbama Direktive o PDV?u i nacionalnog zakonodavstva kojim se ona prenosi, mora biti ostvarivanje porezne pogodnosti ?ije bi dodjeljivanje bilo u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama. Kao drugo, iz niza objektivnih ?imbenika mora proizlaziti da je osnovni cilj predmetnih transakcija ograni?en samo na dobivanje te porezne pogodnosti (26).

62.

Me?utim, na temelju elemenata iz spisa predmeta, ne vidim da su porezna tijela utvrdila postojanje ikakve zloporabe.

63.

Kao prvo, nije jasno koju je „porezn[u] pogodnost ?ije bi dodjeljivanje bilo u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama [o PDV?u]” društvo Terracult moglo željeti dobiti svojim postupanjem. Kao što je to navedeno u to?kama 23. do 26. ovog mišljenja, društvo Terracult nije odgovorno za pla?anje poreza koji je podmirilo. Me?utim, nakon prvog poreznog rješenja, uredno je platilo porez. Potom se, kao što je to društvo Terracult istaknulo na raspravi, našlo izme?u dvije vatre: s jedne strane, platilo je državi PDV za koji, iako ga nije moralo platiti, ne može dobiti povrat, a, s druge strane, primatelj odbija vratiti taj porez društvu Terracult zato što se na transakciju o kojoj je rije? ne primjenjuje uobi?ajeni porezni režim nego mehanizam obrnutog oporezivanja. U bitnome, društvo Terracult na kraju mora snositi porez koji nije dužno platiti.

64.

Na temelju toga, ?ini mi se da društvo Terracult ne nastoji dobiti nepravednu pogodnost. Samo pokušava ponovno uspostaviti neutralnost u odnosu na transakciju o kojoj je rije?.

65.

Kao drugo, treba podsjetiti da, kako bi utvrdila postojanje zloporabe, porezna tijela moraju utvrditi konkretne elemente koji im omogu?uju da razmotre jesu li stranke upotrebljavale umjetnu konstrukciju kako bi zaobišle primjenu mjerodavnih pravila o PDV?u u cilju ostvarivanja koristi koja bi ina?e bila nezakonita (27). Me?utim, u spisu predmeta, a zasigurno ni u zahtjevu za prethodnu odluku, ne postoji ništa što bi dovelo u pitanje vjerodostojnost ispravaka ra?una koji se odnose na transakciju o kojoj je rije?. Sama ?injenica da je ispravak ra?una doveo do poništenja rezultata ranijeg poreznog rješenja ne može predstavljati, kao što je ve? objašnjeno, dokaz nevjerodostojne transakcije.

66.

S obzirom na ta razmatranja, u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku zapravo je važno znati je li ispravak ra?una opravdan novim elementima na koje se poziva društvo Terracult ili je, suprotno tomu, po?injen s ciljem prijevare. To me dovodi do sljede?eg elementa na koji rumunjska vlada upu?uje u tom kontekstu.

c) Prijevara

67.

Rumunjska vlada u svojim o?itovanjima upu?uje na ?injenicu da je uljana repica koju je društvo Terracult prodalo društvu Almos nakon te prodaje bila predmet odre?enih sumnjivih transakcija izme?u društva Almos i tre?e osobe.

68.

U vezi s time podsjetio bih da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, porezni obveznik gubi pravo na odbitak ako je znao ili morao znati da je svojim postupanjem sudjelovao u transakciji povezanoj s prijevarom u vezi s PDV?om. Na poreznim je tijelima, kada ustanove poreznu prijevaru ili nepravilnosti koje je po?inio trgovac, da na temelju objektivnih elemenata, a da pritom ne zahtijevaju provjere od drugog trgovca koje nisu na njemu, utvrde je li potonji znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio prijevare u vezi s PDV?om (28).

69.

S druge strane, ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za nastanak i ostvarivanje prava na odbitak, sankcioniranje uskratom tog prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je mogao znati da je predmetna transakcija bila povezana s prijevarom koju je po?inio njegov poslovni partner ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke, protivi se Direktivi o PDV?u (29).

70.

S obzirom na navedeno, kako bi ?injenice na koje se poziva rumunjska vlada bile relevantne u odnosu na društvo Terracult, porezna tijela trebala su utvrditi da je društvo Terracult sudjelovalo u planu prijevare ili barem da je za nju znao ili da je morao znati. Me?utim, barem u okviru ovog postupka, rumunjska vlada nije išla tako daleko da tvrdi da je po?injena prijevara ili kakvo drugo nezakonito postupanje. Osim toga, ona nije iznijela nijedan element koji bi potvrdio insinuacije da je društvo Terracult bilo upoznato ili da je moralo biti upoznato sa sumnjivim transakcijama koje su provedene s robom u pitanju nakon prodaje društvu Almos.

71.

Na raspravi je rumunjska vlada pozvana da pobliže objasni zašto smatra da društvo Terracult nije postupilo s dužnom pažnjom u odnosu na te transakcije i koje su odredbe nacionalnog prava ili prava Unije mogle biti temelj za zahtijevanje višeg stupnja pažnje od tog trgova?kog društva. Me?utim, rumunjska je vlada imala poteško?a u pružanju jasnog odgovora na to pitanje. Samo se pozvala na nedostatak suradljivosti društva Terracult prilikom traženja dokumenata koji su se odnosili na mjesto isporuke robe koja je prodana društvu Almos i, op?enitije, na (neodre?ene) knjigovodstvene pogreške.

72.

Taj me odgovor za?u?uje, posebno s obzirom na to da se društvo Terracult (a potom i društvo Almos) složilo s utvr?enjima poreznih inspektora o promjeni kvalifikacije prodaje u nacionalnu isporuku i na to da prije rasprave nije istaknuta nijedna tvrdnja vezano uz knjigovodstvene pogreške društva Terracult. U svakom slu?aju, nisam uvjeren da bi ikakva pogreška te vrste, s obzirom na to da je, kao što je to ispravno istaknula Komisija, neznatna i ?isto formalne prirode, mogla opravdati potpuni gubitak prava društva Terracult na ispravak i dobivanja povrata.

73.

U skladu s ustaljenom sudskom praksom, države ?lanice mogu donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV?a i sprije?ile prijevaru. Me?utim, te mjere ne smiju prekora?ivati ono što je nužno za postizanje zadanih ciljeva i stoga se ne smiju koristiti na na?in da njihov u?inak bude dovo?enje u pitanje neutralnosti PDV?a (30). Konkretno, Sud je presudio da je kazna potpunog odbijanja prava na odbitak neproporcionalna kada se ne utvrdi utaja ili ošte?enje državnog prora?una (31). Sli?no na?elo nesumnjivo mora vrijediti za potpuno odbijanje da se poreznom obvezniku prizna pravo da ispravi porez koji je nepravilno iskazan na ra?unu i da dobije povrat neosnovano pla?enog poreza.

74.

Država ?lanica stoga može odbiti ispravak i povrat koji traži porezni obveznik samo kada porezna tijela, na temelju objektivnih ?imbenika i u skladu s traženim pravnim standardom, mogu utvrditi da je ispravak ra?una koji je doveo do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja izvršen u zloj vjeri predstavljao zlouporabu pravâ ili da je bio povezan s poreznom prijevarom za koju je dobavlja? znao ili morao znati.

75.

O?ito je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi je li to slu?aj u glavnom predmetu.

V. Zaklju?ak

76.

Predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputila Curtea de Apel Timi?oara (Žalbeni sud u Temišvaru, Rumunjska) odgovori na sljede?i na?in:

–

Direktivi 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost i na?elima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti protivi se odredba ili praksa države ?lanice kojima se ne dopušta ispravak ra?una koji se odnose na transakcije izvršene tijekom razdoblja u kojem je proveden porezni nadzor, nakon kojeg je porezna uprava izdala porezno rješenje koje je postalo kona?no, ako se nakon donošenja poreznog rješenja saznalo za dodatne informacije koje dovode do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja.

–

Država ?lanica može odbiti ispravak poreza i povrat poreza koji neosnovano plati dobavlja? samo kada porezna tijela, na temelju objektivnih ?imbenika i u skladu s traženim pravnim standardom, mogu utvrditi da je ispravak ra?una koji je doveo do primjene mehanizma obrnutog oporezivanja izvršen u zloj vjeri predstavljao zlouporabu pravâ ili da je bio povezan s poreznom prijevarom za koju je dobavlja? znao ili morao znati. Sud koji je uputio zahtjev treba utvrditi je li to slu?aj u glavnom predmetu.

(1) Izvorni jezik: engleski

(2) Direktiva Vije?a od 28. studenoga 2006. (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)

(3) Kao što to proizlazi iz izmjena uvedenih Direktivom Vije?a 2013/43/EU ?d 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112 (SL 2013., L 201, str. 4.).

(4) Provedbena odluka Vije?a od 20. lipnja 2011. kojom se Rumunjskoj odobrava uvo?enje posebne mjere odstupanja od ?lanka 193. Direktive 2006/112 (SL 2011., L 163, str. 26.).

(5) Moje isticanje

(6) Moje isticanje

(7) Vidjeti u tom smislu presude od 13. lipnja 2013., Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, t. 23.); od 26. travnja 2017., Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, t. 41.) i od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C?691/17, EU:C:2019:327, t. 30.).

(8) Vidjeti po analogiji presudu od 23. travnja 2015., GST – Sarviz Germania (C?111/14, EU:C:2015:267, t. 29.).

(9) Vidjeti presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, t. 26. i navedenu sudsku praksu) (moje isticanje).

(10) Vidjeti, me?u mnogima, presudu od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó (C?191/12, EU:C:2013:315, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

(11) Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth and Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, t. 48. i 49.).

(12) Vidjeti, na primjer, presudu od 11. travnja 2019., PORR Építési Kft. (C?691/17, EU:C:2019:327, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

(13) Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 14. velja?e 2019., Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

(14) Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS?Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

(15) Vidjeti presudu od 14. velja?e 2019., Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

(16) Stoga se teško može smatrati da je društvo Terracult djelovalo nesavjesno ako je zatraženi porez platilo kako bi postupilo u skladu s poreznim rješenjem. Neovisno o relevantnim okolnostima, to je moralo u?initi na temelju ?lanka 203. Direktive o PDV?u, u skladu s kojim je „PDV […] dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na ra?unu”.

(17) Rumunjska vlada tvrdila je da je to doista mogu?e, a ?ini se da je to stajalište potvr?eno odgovorima koje je na pitanja Suda dostavio sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. Me?utim, navodim da društvo Terracult nije dijelilo to stajalište tvrde?i da to pitanje nije ure?eno nacionalnim pravom.

(18) Vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

(19) Vidjeti na primjer presudu od 13. ožujka 2014., Jetair i BTWE Travel4you (C?599/12, EU:C:2014:144, t. 53.).

(20) Mogu?a je šira analogija s primjenom iste logike u kontekstu preispitivanja koje provodi sud. U tom je kontekstu još važniji imperativ stabilnosti i nepromjenjivosti pravnih odnosa nakon što su uspostavljeni na temelju kona?ne sudske odluke koji je zasigurno ja?i nego u slu?aju upravnih ili poreznih odluka. Me?utim, ?ak i u tom kontekstu, ?injenica da je u predmetu došlo do žalbe ili ?ak druge žalbe ne spre?ava ponavljanje postupka ako se kasnije otkriju nove ?injenice koje opravdavaju takvu izvanrednu mjeru. Rije? je samo o razli?itim elementima i razli?itim pravnim sredstvima. Stoga se sli?na logika mora a fortiori primijeniti na sustav PDV?a kojim je ve? predvi?en i prihva?en znatno ve?i stupanj ex post fleksibilnosti i mogu?nosti ponovnog ispravka zbog porezne neutralnosti.

(21) Vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, t. 58. i 68.); od 18. lipnja 2009., Stadeco (C?566/07, EU:C:2009:380, t. 37. i 38.) i od 11. travnja 2013., Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, t. 27.).

(22) Presuda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, t. 26.).

(23) Više o tom pitanju vidjeti u mojem mišljenju u predmetu Altic (C?329/18, EU:C:2019:442, osobito t. 33. do 36.).

(24) Presuda od 26. travnja 2018., Zabrus Siret (C?81/17, EU:C:2018:283).

(25) Ibid., t. 56. i izreka.

(26) Vidjeti u tom smislu presude od 21. velja?e 2006., Halifax i dr. (C?255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i 75.) i od 22. ožujka 2012., Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, t. 49.).

(27) Za više detalja o tom pitanju vidjeti moje mišljenje u predmetu Cussens i dr. (C?251/16, EU:C:2017:648, t. 23. do 31. i 58. do 107.).

(28) Vidjeti u tom smislu presude od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 48. i 50.) i od 3. listopada 2019., Altic (C?329/18, EU:C:2019:831, t. 30. i 31.).

(29) Vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C?439/04 i C?440/04, EU:C:2006:446, t. 45. i 46.) i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 49.).

(30) Vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C?138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29.).

(31) Vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., EMS?Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, t. 68. i 70.).