

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 22. travnja 2021.(1)

Predmet C-80/20

Wilo Salmson France SAS

protiv

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti,**

**Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? - Direc?ia General? Regional? a Finan?elor
Publice Bucure?ti - Administra?ia Fiscal? pentru Contribuabili Nereziden?i**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunalul Bucure?ti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – ?lanak 167. i ?lanak 178. to?ka (a) – Nastanak prava na odbitak – Razdoblje nastanka – Posjedovanje ra?una kao materijalni uvjet – Razgrani?enje u odnosu na formalne uvjete za odbitak PDV-a – Direktiva o povratu PDV-a (Direktiva 2008/9/EZ) – ?lanak 14. stavak 1. to?ka (a) i ?lanak 15. – Kona?nost odluke o odbijanju koja se nije osporavala – Pravne posljedice storniranja (poništenja) ra?una i njegovog novog izdavanja”

I. Uvod

1. Društvo je u 2012. u Rumunjskoj podnijelo zahtjev za povrat PDV-a, pri ?emu je za 2012. postojao samo jedan ra?un, za koji se ?ini da nije bio valjan. Nakon što je odbijen zahtjev za povrat PDV-a za 2012., taj je ra?un storniran (poništen) i ponovno izdan u 2015. Zatim je podnesen novi zahtjev za povrat PDV-a za 2015. u pogledu kojeg treba donijeti odluku. Sud koji je uputio zahtjev sad pita kad je nastao odbitak PDV-a i u kojem je trenutku trebalo podnijeti zahtjev za njegov povrat.

2. Sud u ovom predmetu ima mogućnost odgovoriti na jedno od najvažnijih pitanja iz prakse u pogledu propisa o PDV-u: je li posjedovanje ra?una nužan uvjet kako bi odre?eni poduzetnik ostvario pravo na odbitak PDV-a?

3. U slu?aju potvrdnog odgovora na to pitanje, posjedovanje takvog ra?una relevantno je i za porezno razdoblje za koje treba tražiti odbitak PDV-a, odnosno za koje treba podnijeti zahtjev za

odbitak. Ako se prvotni račun naknadno ispravi, u pogledu pretpostavke retroaktivnog uinka tog ispravka odlučujuće je trenutak posjedovanja pogrešnog računa (u ovom slučaju 2012.), a inače trenutak posjedovanja ispravljenog računa (u ovom slučaju 2015.). U slučaju nije odgovora na navedeno pitanje, relevantno je samo izvršenje isporuke (u ovom slučaju 2012.).

4. Ako se na odbitak primjenjuju određena vremenska ograničenja (neovisno o tome jesu li to određeni rokovi za podnošenje zahtjeva, kao što su to oni u ovom postupku za povrat PDV-a na temelju Direktive 2008/9, ili rokovi zastare), bitno je pitanje od kada počinju te ti rokovi. S time je povezano pitanje postoji li određeni trenutak u kojem porezni obveznik treba zatražiti odbitak PDV-a ili može slobodno odabrati trenutak u kojem od druge ugovorne strane traži da mu izda novi račun i poništi stari. Uz to se postavljaju postupovna pitanja ako je traženi povrat PDV-a u međuvremenu konačno odbijen.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

– Direktiva 2006/112

5. Članom 63. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) uređuje se nastanak oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

6. Članak 167. Direktive o PDV-u odnosi se na nastanak prava na odbitak. Taj članak glasi kako slijedi:

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

7. Suprotno tomu, članom 178. te direktive uređuje se ostvarivanje prava na odbitak:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

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

[...]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.”

8. Članak 219. Direktive o PDV-u odnosi se na izmjene računa i u tom pogledu utvrđuje:

„Jednako kao dokument tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega.”

9. Suprotno tomu, članom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u uređuje se materijalno područje primjene odbitka poreza:

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

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je

za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”.

10. Člankom 169. točkom (a) te direktive proširuje se to pravo na odbitak poreza:

„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”.

11. Člankom 170. Direktive o PDV-u pritom se pojašnjava da porezni obveznik ima pravo na povrat neovisno o mogućnosti odbitka poreza:

„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 u sljedeće svrhe:

(a) transakcije iz članka 169.; [...]”

12. Članak 171. stavak 1. Direktive o PDV-u odnosi se na postupak povrata PDV-a tim poreznim obveznicima koji ne obavljaju transakcije na nacionalnoj razini:

„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.”

— *Direktiva 2008/9*

13. Člankom 5. Direktive 2008/9/EZ 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(3) (u daljnjem tekstu: Direktiva o povratu PDV-a) isti će se povezanost s Direktivom o PDV-u.

„Svaka država članica vraća svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u državi članici povrata PDV naplaćen za robu i usluge koje su mu isporučili drugi porezni obveznici u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

(a) transakcije navedene u članku 169. stavcima (a) i (b) Direktive 2006/112/EZ;

(b) transakcije osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima 194. do 197. i članku 199. Direktive 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata.

Ne dovodeći u pitanje članak 6., za potrebe ove Direktive pravo na ulaz povrata poreza određuje se prema Direktivi 2006/112/EZ kako se primjenjuje u državi članici povrata.”

14. Člankom 10. Direktive o povratu PDV-a omogućuje se povećanje opsega dokumentacije koju treba priložiti zahtjevu koji se podnosi državi članici povrata.

„Ne dovodeći u pitanje zahtjeve za informacijama prema članku 20., država članica povrata može od podnositelja zahtjeva tražiti da elektroničkim putem podnese kopiju računa ili uvoznog dokument uz zahtjev za povrat kada oporezivi iznos na računu ili uvoznom dokumentu iznosi 1000 EUR ili

više ili jednak iznos u nacionalnoj valuti. Kada se račun odnosi na gorivo, prag je 250 EUR ili jednak iznos u nacionalnoj valuti.”

15. Članak 14. Direktive o povratu PDV-a odnosi se na sadržaj zahtjeva za povrat:

„1. Zahtjev za povrat odnosi se na sljedeće:

(a) kupnju robe ili usluga za koju je izdan račun tijekom razdoblja za povrat, uz uvjet da je obveza plaćanja PDV-a nastala prije ili u vrijeme izdavanja računa ili za koju je obveza plaćanja PDV-a nastala tijekom razdoblja za povrat uz uvjet da je račun za kupnju izdan prije nastanka obveze plaćanja poreza; [...]”

16. Člankom 15. stavkom 1. Direktive o povratu PDV-a uređuju se rokovi unutar kojih treba podnijeti taj zahtjev za povrat.

„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. [...]”

17. Članak 23. Direktive o povratu PDV-a odnosi se na odbijanje zahtjeva za povrat:

„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. Rumunjsko pravo

18. Člankom 145. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) uređuje se pravo poreznih obveznika da odbiju PDV koji je povezan s kupnjom.

19. Člankom 146. predviđa se da za ostvarivanje tog prava porezni obveznik treba imati račun.

20. U skladu s člankom 147.2 stavkom 1. točkom (a) Poreznog zakonika, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj, nego u drugoj državi članici, te koji nije registriran za potrebe PDV-a i koji se ne treba registrirati u Rumunjskoj, može ostvariti povrat PDV-a plaćenog za uvoz i stjecanja robe ili usluga provedene u Rumunjskoj.

21. Člankom 49. stavkom 15. Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Uredba Vlade br. 44/2004 o pravilima za provedbu Poreznog zakonika) predviđa se da se zahtjev za povrat odnosi na „stjecanja robe ili usluga za koja je izdan račun tijekom razdoblja za povrat i koja su plaćena do datuma podnošenja zahtjeva za povrat. Računi koji nisu plaćeni do datuma podnošenja zahtjeva za povrat uključuju se u zahtjeve za povrat koji se odnose na razdoblja u kojima su plaćeni”.

22. U skladu s člankom 49. stavkom 16. Uredbe Vlade „[o]sim na transakcije navedene u stavku 15., zahtjev za povrat može se također odnositi na račune ili uvozne dokumente koji nisu obuhvaćeni prethodnim zahtjevima za povrat, a odnose se na transakcije izvršene tijekom predmetne kalendarske godine”.

III. Glavni postupak

23. Društvo ZES Zollner Electronic SRL (u daljnjem tekstu: ZES) s poslovnim nastanom i registriranim u svrhu PDV-a u Rumunjskoj društvu Pompas Salmson SAS isporučuje robu koja se proizvodi u Rumunjskoj. Pompas Salmson jest društvo koje ima pravo na odbitak PDV-a i čije se sjedište gospodarske aktivnosti nalazi u Francuskoj. To društvo nema poslovni nastan i nije registrirano u svrhu PDV-a u Rumunjskoj.
24. Pompas Salmson sklopio je s društvom ZES i kupoprodajni ugovor o kupnji opreme za proizvodnju. Društvo ZES tu je opremu prodalo društvu Pompas Salmson, koje ju je potom ponovno stavilo na raspolaganje društvu ZES kako bi se mogla upotrebljavati u postupku proizvodnje robe koja se naknadno isporučuje društvu Pompas Salmson (takozvani *tooling*).
25. ZES je u 2012. društvu Pompas Salmson izdao odgovarajuće račune s iskazanim PDV-om za prodaju te opreme za proizvodnju. Nije jasno je li društvo Pompas Salmson platilo te račune i u kojem je trenutku to učinilo.
26. Društvo Pompas Salmson zatražilo je na temelju Direktive o povratu PDV-a i članka 147.2 stavka 1. točke (a) Poreznog zakonika u vezi s člankom 49. Uredbe Vlade br. 44/2004 povrat PDV-a plaćenog u Rumunjskoj.
27. Odlukom od 14. siječnja 2014. rumunjska porezna tijela odbila su zahtjev za povrat iznosa od 449 538,38 rumunjskih leua (otprilike 92 000 eura) za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2012. zbog razloga povezanih s dokumentacijom priloženom zahtjevu i, kako se čini(4), s neusklađenosti priloženih računa sa zakonskim odredbama. Prema tvrdnjama Rumunjske, nedostajao je dokaz o plaćanju dostavljenih računa koji se zahtijevao u skladu s tadašnjim zakonodavstvom. Sami računi bili su točni kao takvi.
28. U svakom slučaju, društvo ZES storniralo je prvotno izdane račune (u 2012.) i izdalo je 2015. nove račune u pogledu prodaje opreme za proizvodnju.
29. Društvo Pompas Salmson 2014. provelo je spajanje na temelju preuzimanja s društvom Wilo France SAS. Na temelju tog postupka nastalo je društvo Wilo Salmson France SAS (u daljnjem tekstu: tužitelj).
30. Tužitelj je u studenome 2015. podnio zahtjev kojim je na temelju novih računa, koje je društvo ZES izdalo u razdoblju od 1. kolovoza do 31. listopada 2015., tražio povrat PDV-a. Porezna tijela odbila su zahtjev za povrat PDV-a kao neosnovan, pri čemu su navela da tužitelj nije poštovao odredbe članka 49. stavka 16. Uredbe Vlade br. 44/2004 i da je već tražio povrat računa.
31. Tužitelj je protiv odluke koja se odnosi na povrat, 13. lipnja 2016. podnio porezni prigovor koji je Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu – Porezna uprava za porezne obveznike nerezidente, Rumunjska) odbila kao neosnovan. Glavna regionalna uprava smatrala je da je PDV u pogledu kojeg se tražio povrat već prethodno bio predmet drugog zahtjeva za povrat i da se transakcije za koje se traži povrat PDV-a odnose na 2012., a ne na 2015. Tužitelj je protiv toga podnio tužbu.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

32. Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), kojem je podnesena tužba, odlukom od 19. prosinca 2019. Sudu je uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. U pogledu tumačenja članka 167. u vezi s člankom 178. Direktive 2006/112/EZ: imaju li u vidu način na koji funkcionira sustav PDV-a, postoji li razlika između trenutka u kojem nastaje i trenutka u kojem se ostvaruje pravo na odbitak?

U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se pravo na odbitak PDV-a ostvariti ako ne postoji (valjani) fiskalni račun izdan za kupnju robe.

2. U pogledu tumačenja istih odredbi u vezi s odredbama članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2008/9/EZ: koja je mjerodavna postupovna norma za ocjenu zakonitosti ostvarivanja prava na povrat PDV-a?

U tu je svrhu potrebno pojasniti može li se podnijeti zahtjev za povrat PDV-a u odnosu na koji je nastala obveza plaćanja prije „razdoblja za povrat“, ali je račun izdan tijekom razdoblja za povrat.

3. 3. U pogledu tumačenja istih odredbi članka 14. stavka 1. točke (a) prve rečenice Direktive 2008/9 u vezi s člankom 167. i člankom 178. Direktive 2006/112: koji su učinci poništenja i izdavanja novih računa za kupnju robe prije „razdoblja za povrat“, na ostvarivanje prava na povrat PDV-a za tu kupnju?

U tu je svrhu potrebno pojasniti treba li se u slučaju da dobavljač poništi prvotne račune izdane za kupnju robe i naknadno izda nove račune, ostvarivanje prava primatelja da zatraži povrat PDV-a povezanog sa stjecanjem odnositi na datum izdavanja novih računa. To se odnosi na situaciju u kojoj poništenje prvotnih računa i izdavanje novih računa nisu obuhvaćeni područjem nadzora primatelja, nego isključivo u diskrecijskoj ovlasti dobavljača.

4. Može li se u situaciji u kojoj je točan račun izdan tijekom razdoblja u kojem se traži povrat, povrat PDV-a koji se odobrava u skladu s Direktivom 2008/9 nacionalnim zakonodavstvom uvjetovati nastankom obveze plaćanja?”

33. U postupku pred Sudom pisan očitovanje podnijeli su tužitelj, Rumunjska i Europska komisija.

V. Pravna ocjena

A. Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

34. Rumunjska osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku i tvrdi da je sud koji je uputio zahtjev pogrešno prikazao činjenice iz glavnog postupka. Rumunjska smatra da zahtjev za povrat u 2012. nije odbijen zbog nepravilnosti u pogledu računa, nego zbog nepostojanja dokaza o plaćanju računa. Ti su dokazi još bili potrebni u skladu s tadašnjim (nacionalnim) zakonodavstvom. Ti su se zahtjevi ponovno mogli podnijeti do 30. rujna 2014. na temelju prijelaznih odredbi, ovaj put bez dokaza o plaćanju. Tužitelj to nije učinio. Sva su pitanja koja je istaknuo sud koji je uputio zahtjev suvišna i Sud na njih ne može dati nikakav koristan odgovor zato što ne postoji račun koji sadržava pogreške.

35. Sudu se otežava pravilno tumačenje prava Unije ako su činjenice pogrešno prikazane. Ako ne postoji pogreška u pogledu računa, ne postavlja se, kao što to Rumunjska pravilno navodi, nijedno od pitanja koje ističe sud koji je uputio zahtjev. Osim toga, ostaje otvoreno pitanje o eventualnoj konkretnoj nepravilnosti u pogledu računa zbog kojeg je u 2012. odbijen zahtjev za povrat. Međutim, za odgovor na postavljena pitanja relevantno je jesu li računi bili točni, je li na

ra?unima nedostajao samo datum ili se primjerice PDV u tim ra?unima uop?e nije zasebno iskazao.

36. Me?utim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, u okviru postupka iz ?lanka 267. UFEU-a, koji se temelji na jasnoj podjeli zada?a izme?u nacionalnih sudova i Suda, Sud je ovlašten samo iznijeti samo iznijeti tuma?enje ili se izjasniti o valjanosti akata Unije na temelju ?injenica koje mu je nazna?io nacionalni sud(5). Stoga, kad je rije? o navodnim ?injennim pogreškama u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje, nije zada?a Suda, nego nacionalnog suda da utvrdi ?injenice spora i donese zaklju?ak o njihovom u?inku na odluku koju treba donijeti(6).

37. U skladu s tim, zahtjev za prethodnu odluku je dopušten, a na prethodna pitanja valja odgovoriti na temelju pretpostavke prema kojoj je zahtjev za povrat u 2012. odbijen zbog pogrešnih ra?una, ali ?iju osnovanost treba ispitati sud koji je uputio zahtjev.

B. Prethodna pitanja

38. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na zahtjev za povrat PDV-a podnesen na temelju Direktive o povratu PDV-a koji je odbijen 2012. Taj je zahtjev, u skladu s kojim su prvotni ra?uni iz 2012. stornirani i ponovno izdani 2015., ponovno podnesen 2015. Kona?no, sud koji je uputio zahtjev svojim ?etirima pitanjima pita koji je prikladan trenutak za povrat PDV-a, koji je primatelj isporuke (tu?itelj) platio u cijeni za isporuke u 2012.

39. Iako se samo drugo, tre?e i ?etvrto pitanje odnose na Direktivu o povratu PDV-a, dok se prvo pitanje odnosi na trenutak u kojem se mo?e tra?iti povrat, i na njega - suprotno Komisijinu mišljenju- , tako?er valja odgovoriti kao na nu?no prethodno pitanje.

40. Kao što je to Sud ve? pojasnio u nekoliko navrata, cilj Direktive o povratu PDV-a nije utvr?ivanje uvjeta ostvarivanja, a ni obujma, prava na povrat. Naime, ?lanak 5. drugi stavak Direktive o povratu PDV-a predvi?a, ne dovode?i u pitanje njezin ?lanak 6., da se pravo na povrat ulaznog PDV-a odre?uje na temelju Direktive o PDV-u, kako se primjenjuje u dr?avi ?lanici povrata(7). Stoga se Direktivom o PDV-u odre?uje materijalno pravo, a Direktivom o povratu PDV-a ure?uje se postupak na temelju kojeg se konkretno ostvaruje to materijalno pravo u skladu s ?lankom 170. Direktive o PDV-u u pogledu poreznih obveznika koji nemaju poslovni nastan u dr?avi ?lanici povrata (u smislu ?lanka 3. Direktive o povratu PDV-a)(8).

41. Slijedom toga, pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u drugoj dr?avi ?lanici da dobije povrat PDV-a, kako je ure?eno Direktivom o povratu PDV-a, ovisi o pravu na odbitak poreznog obveznika koji ima poslovni nastan u dr?avi ?lanici u kojoj je izvršena isporuka(9).

42. Zbog toga je odlu?uju? trenutak u kojem je nastalo pravo na odbitak PDV-a na temelju ?lanka 167. i sljede?ih ?lanaka Direktive o PDV-u i u kojem je tu?itelj trebao ostvariti to pravo. Iz toga potom proizlazi odgovor na pitanje na kojem se temelje sva prethodna pitanja, i koje se odnosi na to je li tu?itelj, u ovom slu?aju 2015., zatra?io povrat PDV-a u pogledu isporuka opreme za proizvodnju u 2012. u ispravnom razdoblju za povrat na temelju ?lanka 14. Direktive o povratu PDV-a (i u roku iz ?lanka 15. Direktive o povratu PDV-a).

43. Sud koji je uputio zahtjev postavlja to pitanje osobito zbog toga što su prvotni (i, kako se ?ini, pogrešni) ra?uni iz 2012. za isporuke u 2012. stornirani i izdani su novi ra?uni u 2015. U tom je pogledu odgovor na sva pitanja povezan s va?nosti ra?una za odbitak PDV-a (odjeljak C.). Naime, ako ra?un uop?e nije potreban, nije odlu?uju?e ni je li taj ra?un sadržavao pogreške ni je li on storniran i ponovno pravilno izdan.

44. Stoga najprije valja pojasniti va?nost ra?una za odbitak PDV-a (odjeljci C.1. i C.2.). Iz toga

potom proizlazi pitanje uvjetuje li se odbitak PDV-a time da porezni obveznik mora *imati račun*, što se zahtijeva ?lankom 178. to?kom (a) Direktive o PDV-u, kao što je to odlu?io Sud u presudama Volkswagen(10) i Biosafe(11), ili je ta zna?ajka postala suvišna u skladu s odlukom Suda u presudi V?dan(12) (odjeljak C.3.). Nastavno na to valja odlu?iti mijenja li išta u tom pogledu ?injenica da je taj račun sadržavao pogreške i da ga je isporu?itelj stornirao (poništio) i ponovno izdao 2015. (odjeljak C.4.). Me?utim, za razliku od onoga što o?ito smatra Komisija, u tom pogledu osim materijalnopravnih elemenata (odjeljak C.4.a.) valja uzeti u obzir i postupovne elemente (odjeljak C.4.b.), kako bi se poštovali rok za podnošenje zahtjeva koji se predvi?a u ?lanku 15. Direktive o povratu PDV-a i kona?nost odluke o odbijanju (vidjeti ?lanak 23. Direktive o povratu PDV-a) koju su donijela porezna tijela, ali koja se nije osporavala.

45. Nakon što se pojasne ta pitanja, na pitanja u pogledu prikladnog razdoblja za povrat u smislu ?lanka 14. stavka 1. to?ke (a) Direktive o povratu PDV-a (pitanja dva, tri i ?etiri iz zahtjeva za prethodnu odluku) može se odgovoriti bez ve?ih poteško?a.

C. Trenutak nastanka prava na odbitak PDV-a (prvo prethodno pitanje)

46. Stoga valja pojasniti u kojem je trenutku nastalo tužiteljevo pravo na odbitak PDV-a. Poteško?e prilikom odre?ivanja ispravnog razdoblja u kojem se može zatražiti povrat proizlaze iz postojanja i teksta dviju odredbi o nastanku prava na odbitak u ?lanku 167. Direktive o PDV-u i o ostvarivanju prava na odbitak u ?lanku 178. to?ki (a) te direktive. To potpuno jasno pokazuje prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev.

47. ?lankom 167. Direktive o PDV-u predvi?a se da pravo (primatelja isporuke) na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti (odnosno porezna obveza isporu?itelja, ?lanak 63. Direktive o PDV-u). Dok je svrha ?lanka 167. Direktive o PDV-u u na?elu vremensko uskla?ivanje isporu?iteljeve porezne obveze i odbitka PDV-a primatelja isporuke, to se na?elo mijenja ?lankom 178. Direktive o PDV-u. Naime, uvjet za uspješno ostvarivanje prava na odbitak nije samo to da je nastala porezna obveza u pogledu isporu?itelja, nego i to da primatelj isporuke posjeduje račun. Pritom taj račun još treba ispunjavati odre?ene formalnosti (kao što su one iz ?lanka 226. Direktive o PDV-u).

48. Jedna mogu?nost jest da je pravo na odbitak u skladu s ?lankom 167. i ?lankom 63. Direktive o PDV-u nastalo ve? prilikom izvršenja isporuke. To je u ovom slu?aju 2012. i zahtjev iz 2015. u tom bi slu?aju na temelju ?lanka 15. Direktive o povratu PDV-a bio zakašnjeo. Naime, kao što je to ve? presudio Sud u nekoliko navrata(13), taj rok predstavlja prekluzivni rok. Druga mogu?nost odnosi se na to da je u skladu s ?lankom 178. Direktive o PDV-u relevantno posjedovanje računa. U tom slu?aju, kao trenutak nastanka prava na odbitak u obzir dolazi ili 2012., ako račun ne mora ispunjavati sve formalnosti iz ?lanka 226. Direktive o PDV-u, ili 2015. jer je tada prvi put postojao račun za koji se ?ini da je ispunjavao sve zahtjeve iz ?lanka 226.

49. Smatram da je to?no drugo stajalište u skladu s kojim je posjedovanje računa potrebno, ali se pritom neispunjavanje formalnosti ne protivi odbitku PDV-a te se one mogu i retroaktivno ispuniti. Naime, prema mojem mišljenju treba razlikovati nastanak prava na odbitak pretporeza *s obzirom na osnovu* (odjeljak 1.) od nastanka prava na odbitak pretporeza *s obzirom na visinu* (odjeljak 2.). Nakon pomnijeg razmatranja, samo je to u skladu sa sudskom praksom Suda o retroaktivnom ispravku formalno neispravnih računa (odjeljak 3.). Posljedi?no, storniranje (poništenje) računa mogu?e je u okviru gra?anskog prava, ali nije relevantno za ocjenu razdoblja nastanka prava na odbitak (odjeljak 4.).

1. Nastanak prava na odbitak s obzirom na osnovu

50. Ako se pomnije razmotri sudska praksa Suda, vidljivo je da se ona dosad uglavnom bavila

nastankom prava na odbitak *s obzirom na osnovu*. Prema toj sudskoj praksi, pravo na odbitak, pa prema tome i pravo na povrat, ?ine sastavne dijelove mehanizma PDV-a te se na?elno ne mogu ograni?iti. To se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije(14). Prema sudskoj praksi Suda, temeljno na?elo neutralnosti PDV-a traži da odbitak ili povrat pretporeza budu priznati ako su ostvareni materijalni zahtjevi, pa ?ak i ako porezni obveznici nisu ispunili odre?ene formalne zahtjeve(15). Iznimka treba postojati ako bi u?inak povreda takvih formalnih zahtjeva bio spre?avanje iznošenja sigurnog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva(16).

51. U ?lanku 168. to?ki (a) Direktive o PDV-u pritom je rije? o „PDV[-u] koji se mora platiti ili koji je pla?en”. To se odnosi na PDV koji poduzetnik isporu?itelj duguje ili pla?a državi. Primatelj isporuke u tom slu?aju ne duguje PDV, nego samo ugovorenu cijenu drugoj ugovornoj strani.

52. Tom se odredbom to?no odre?uju smisao i svrha odbitka PDV-a. Zbog prirode poreza na potrošnju(17) koja obilježava PDV i neizravne tehnike oporezivanja, primatelja isporuke koji ima pravo na odbitak PDV-a treba osloboditi optere?enja PDV-om koji je na njega prenesen na temelju cijene i koji treba platiti druga osoba (isporu?itelj).

53. Ako se ta misao shvati ozbiljno, u obzir bi zapravo trebalo uzeti stvarno pla?anje cijene koje je izvršio tužitelj. Naime, tek je tada tužitelj i stvarno optere?en (neizravno) pla?anjem PDV-a. Me?utim, odredba ?lanka 167.a Direktive o PDV-u pokazuje da zakonodavac Unije odobrava odbitak PDV-a ve? i prije pla?anja. Tim se ?lankom omogu?uje ograni?enje odbitka na trenutak pla?anja ako i porezna obveza nastaje tek u trenutku primitka pla?anja. To je smisleno samo ako je u svim drugim slu?ajevima odbitak PDV-a mogu? ve? prije pla?anja cijene.

54. Stoga se može zaklju?iti da zakonodavac Unije pretpostavlja optere?enje primatelja isporuke PDV-om ve? prije pla?anja cijene, ali nakon izvršenja isporuke. U tom je trenutku ve? nastalo pravo na odbitak *s obzirom na osnovu*.

2. Nastanak prava na odbitak s obzirom na visinu

55. Me?utim, valja pojasniti još trenutak u kojem nastaje pravo na odbitak *s obzirom na visinu*. U tom je pogledu od odlu?uju?e važnosti odredba ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV-u.

56. Naime, samo izvršenje isporuke još ne sadržava nikakve naznake o opsegu optere?enja primatelja isporuke PDV-om koji je ura?unan u cijenu. To postaje jasno s obzirom na takozvane trajne isporuke u pogledu kojih se prilikom sklapanja ugovora utvr?uje samo predmet isporuke, ali ne i koli?ina (primjerice u slu?aju ugovora o isporuci elektri?ne energije). Osim toga, postoje drugi slu?ajevi u kojima cijena koja se duguje (u okviru gra?anskog prava) proizlazi tek iz obra?una koji obavlja isporu?itelj nakon što je izvršena isporuka (primjerice u slu?aju naknade po satu ili nagrade odvjetnika prema uspjehu).

57. Me?utim, ako samo isporu?iteljevo izvršenje isporuke još ne sadržava nikakve naznake o konkretnom optere?enju primatelja isporuke PDV-om, sasvim je logi?no kad zakonodavac Unije odbitak PDV-a ne uvjetuje samo izvršenjem isporuke, nego u ?lanku 178. to?ki (a) Direktive o PDV-u dodatno zahtijeva da primatelj isporuke mora „imati ra?un”(18).

58. Stoga zahtjev posjedovanja ra?una služi i provedbi na?ela neutralnosti koje je zajam?eno propisima o PDV-u. Na?elo neutralnosti temeljno je na?elo PDV-a koje proizlazi iz prirode poreza na potrošnju(19). Na?elo neutralnosti zna?i, me?u ostalim, da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za ra?un države u na?elu treba osloboditi od kona?nog optere?enja PDV-om(20) ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u na?elu) oporezivih transakcija(21).

59. Ovdje bih htjela pozornost ponovno(22) usmjeriti na misao o rasterećenju. Iz nje proizlazi(23) da odbitak pretporeza dolazi u obzir samo ako je primatelj isporuke također opterećen PDV-om. No, on nije opterećen već u trenutku izvršenja isporuke, nego tek u trenutku plaćanja naknade (vidjeti u tom pogledu točku 53. ovog mišljenja). Odredba članka 178. točke (a) Direktive o PDV-a o čemu se temelji na ideji da se plaćanje u pravilu izvršava skoro ako postoji odgovarajući račun, tako da se već u tom trenutku pretpostavlja skoro opterećenje primatelja isporuke.

60. To potpuno jasno proizlazi iz ranije sudske prakse Suda, u kojoj je on još izričito navodio(24) da neposredno ostvarenje prava na odbitak na temelju podrazumijeva da porezni obveznici ne izvršavaju nikakvo plaćanje i, stoga, ne plaćaju PDV koji su obvezni platiti prije nego što im je izdan račun ili drugi dokument koji se smatra istovjetnim te da se ne može smatrati da je određena transakcija opterećena PDV-om prije nego što je on plaćen.

61. U kojoj mjeri primatelj isporuke jest (ili će biti) opterećen PDV-om vidljivo je, naime, tek iz toga što je odgovarajući PDV uračunat u naknadu koju primatelj mora platiti. Je li PDV uračunat u naknadu vidljivo je, međutim, samo iz temeljnog pravnog odnosa i iz izvješća o njegovoj provedbi. Izvješće o provedbi pravnog posla sastavlja se na temelju dostave odgovarajućeg računa.

62. Konačno, posjedovanje računa, koje se zahtijeva člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, predstavlja sredstvo za razumljiv prijenos opterećenja PDV-om s isporučitelja (koji treba platiti porez) na primatelja isporuke (koji taj porez plaća na temelju cijene). Tek na temelju toga primatelj isporuke može prepoznati u kojem ga se opsegu, prema isporučiteljevom mišljenju, opterećuje PDV-om i stoga on može zatražiti rasterećenje u tom iznosu.

63. Osim toga, kao što je to već naveo Sud(25), potreba posjedovanja računa također najprije omogućuje poreznoj upravi nadzor nastale porezne obveze i zatraženog odbitka PDV-a. Pritom je nadzor još učinkovitiji što više informacija sadržava takav račun, čime se u međuvremenu objašnjava vrlo opsežan popis iz članka 226. Direktive o PDV-u.

64. Smatram da je Sud u svojim presudama Volkswagen(26) i Biosafe(27) već pojasnio tu važnost posjedovanja računa kao nužnog sredstva za prijenos opterećenja i uvjeta za rasterećenje na temelju odbitka.

65. Presuda Volkswagen odnosila se na slučaj u kojem su stranke smatrale da postoje neoporezive transakcije. Nakon što je otkrivena pogreška, tek su nekoliko godina kasnije prvi put izdani računi sa zasebno iskazanim PDV-om i podnesen zahtjev za povrat na temelju Direktive o povratu PDV-u. Sud je naveo(28) da u tim okolnostima primatelj isporuke objektivno nije bio u mogućnosti ostvariti svoje pravo na povrat prije tog ispravka, s obzirom na to da prethodno „nije raspolagao računima niti je znao da je dužan platiti PDV. Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a”. Konačno, rok iz članka 15. Direktive o povratu PDV-a počeo je tek od izdavanja računa sa zasebno iskazanim porezom.

66. Presuda Biosafe odnosila se na odbitak PDV-a u slučaju zajedničke pogreške u pogledu porezne stope. Ta je stopa utvrđena prenisko i isporučitelj je tek nakon nekoliko godina ispravio svoj račun tako što je povišio zasebno iskazani PDV. Sud je i u tom slučaju zaključio(29) da je jasno da primatelj isporuke objektivno nije mogao izvršiti svoje pravo na odbitak prije nego što je proveden ispravak računa, s obzirom na to da prije toga nije raspolagao „dokumentima kojima se ispravljaju prvotni računi niti je znao da se duguje dodatni PDV. Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a”. Konačno, rok zastare u području poreza u pogledu tog povećanog iznosa počeo je tek od trenutka

posjedovanja ra?una u kojem je zasebno iskazan taj pove?ani iznos.

67. Smatram da se u objema odlukama Suda polazi od toga da trenutak nastanka ostvarivog prava na odbitak PDV-a nije prethodio trenutku posjedovanja ra?una iz kojeg proizlazi optere?enje primatelja isporuke PDV-om. To je u skladu s ?lankom 167. i ?lankom 178. to?kom (a) Direktive o PDV-u.

3. ***Trenutak ostvarivanja prava na odbitak***

68. Slijedom toga, odredbom ?lanka 167. Direktive o PDV-u izražava se nastanak prava na odbitak s obzirom na osnovu, a odredbom ?lanka 178. izražava se nastanak prava na odbitak s obzirom na visinu. U pogledu prikladnog trenutka ostvarivanja prava na odbitak PDV-a i po?etka eventualnih rokova treba kumulativno poštovati obje odredbe. To naposljetku proizlazi iz ?lanka 179. Direktive o PDV-u na temelju kojeg ostvarivanje prava na odbitak ne ovisi o volji poreznog obveznika. Naprotiv, odbitak je mogu? samo u poreznom razdoblju u kojem je nastao s obzirom na osnovu i visinu.

69. U protivnom, odredba ?lanka 180. Direktive o PDV-u, kojim se državama ?lanicama dopušta da donesu odredbu koja od toga odstupa, ne bi imala smisla. Kao što je to ve? naveo Sud(30), iz toga proizlazi da države ?lanice mogu zahtijevati da se pravo na odbitak ostvaruje u razdoblju u kojem je to pravo nastalo ili pak u duljem razdoblju pod uvjetom da su ispunjeni odre?eni uvjeti i postupci koji su utvr?eni u njihovim nacionalnim propisima.

a) ***Sudska praksa Suda u pogledu dokazivanja prava na odbitak koje provodi vještak***

70. Iz odluke Suda u predmetu V?dan(31), koja je prouzro?ila pravne nesigurnosti(32), ne proizlazi nijedna naznaka koja se tomu protivi. To?no je da je u to?ki 42. te odluke Sud naveo da je stroga primjena formalnog zahtjeva za *podnošenje* ra?una protivna na?elima neutralnosti i proporcionalnosti time što na neproporcionalan na?in spre?ava poreznog obveznika da uživa poreznu neutralnost svojih transakcija.

71. Ako se to površno tuma?i, moglo bi se zaklju?iti da je zbog toga odbitak PDV-a u potpunosti mogu? bez ra?una i protivno tekstu ?lanka 178. Me?utim, ako se to detaljno razmotri, vidljivo je da Sud nije tako odlu?io ni u jednom dijelu navedene presude.

72. Naime, Sud je u tom predmetu, s jedne strane, trebao „samo” odgovoriti na pitanje je li mogu? odbitak PDV-a na temelju procjene vještaka u pogledu iznosa uobi?ajenog odbitka PDV-a u slu?aju takvih gra?evinskih projekata. Sud je pravilno zanijekao to pitanje. Odbitak se temelji na *stvarnom* optere?enju PDV-om, a ne na *uobi?ajenom* optere?enju PDV-om. Me?utim, vještak je na temelju procjene mogao dokazati samo uobi?ajeno optere?enje PDV-om.

73. S druge strane, u cijelom je postupku ostalo otvoreno pitanje jesu li ikad izdani ra?uni s iskazanim PDV-om. Utvr?ena je samo ?injenica da prvotni ra?uni više nisu bili ?itljivi i da je porezna uprava inzistirala na predo?avanju izvornih primjeraka.

74. Potonji zahtjev nije u skladu s Direktivom. Njome se ne zahtijeva da porezni obveznik još posjeduje ra?un prilikom poreznog nadzora i da ga može predo?iti, nego samo da je ra?un posjedovao u trenutku ostvarivanja prava na odbitak. Ako se ra?un nakon toga izgubi, naravno da porezni obveznik na temelju svih mogu?ih dokaza (u pravilu kopijom) može dokazati da je neko? posjedovao ra?un iz kojeg proizlazi optere?enje PDV-om u odre?enom iznosu.

75. Stoga se razmatranja Suda u presudi V?dan valjano odnose samo na *dokazivanje* odbitka PDV-a(33). Materijalni uvjeti (odnosno uvjeti koji proizlaze iz ?lanaka 167. i 178.) u pogledu

odbitka PDV-a mogu se dokazati na temelju svih mogućih dokaza, ali dokaz vještaka o PDV-u koji se uobičajeno plaća u tom pogledu *sam po sebi* nije prikladan(34). Smatram da taj zaključak relativno jasno proizlazi i iz izreke navedene presude ako se ona tumači u vezi s pitanjima i iznesenim činjenicama.

b) Sudska praksa Suda u pogledu razdoblja u kojem se može zatražiti odbitak PDV-a

76. Stoga ne postoji ni neusklađenost sa sudskom praksom Suda, u kojoj je Sud odlučivao o konkretnom razdoblju(35) u kojem valja ostvariti pravo na odbitak. Naime, Sud je u tim odlukama uvijek uzimao u obzir činjenicu posjeduje li primatelj isporuke koji je porezni obveznik račun(36).

77. Tako je Sud u presudi Terra Baubedarf-Handel izričito naveo: „Ni u kojem slučaju nije protivno načelu proporcionalnosti da porezni obveznik treba provesti odbitak PDV-a za porezno razdoblje u kojem je ispunjen uvjet koji se odnosi na posjedovanje računa ili drugog dokumenta koji se smatra istovjetnim računom, kao i uvjet koji se odnosi na nastanak prava na odbitak PDV-a. Naime, taj je zahtjev, s jedne strane, u skladu s jednim od ciljeva Šeste direktive koji se odnosi na to da se osigura naplata PDV-a i njegova provjera (dokazi), dok se s druge strane [...] plaćanje za isporuke robe ili pružanje usluga i time plaćanje PDV-a redovito ne izvršava prije nego što je zaprimljen račun(37).” Sud je u presudi Senatex odlučio da se pravo na odbitak PDV-a u načelu mora ostvarivati za razdoblje u kojem je, s jedne strane, to pravo nastalo i, s druge strane, u kojem porezni obveznik „posjeduje račun”.

78. Međutim, ako je posjedovanje računa odlučujuće u pogledu razdoblja u kojem se ostvaruje pravo na odbitak, to posjedovanje također nije samo formalan, nego materijalan kriterij. Slijedom toga, odbitak PDV-a uvjetuje se posjedovanjem odgovarajućeg računa.

c) Sudska praksa Suda u pogledu retroaktivnog ispravka nepotpunog ili pogrešnog računa

79. Naposljetku, to proizlazi i iz novije sudske prakse Suda u pogledu retroaktivnog ispravka računa(38). Točno je da Sud u toj sudskoj praksi razlikuje između materijalnih i formalnih zahtjeva u pogledu prava na odbitak PDV-a. Formalnim su zahtjevima obuhvaćeni načini, nadzor njegova izvršenja kao i uredno funkcioniranje sustava PDV-a, poput onih koji se odnose na računovodstvo, izdavanje računa i podnošenje prijave(39). Pritom temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima(40). Posljedično, ako porezna uprava raspolaže podacima koji su nužni za utvrđenje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ona ne može u odnosu na pravo poreznog obveznika da taj porez odbije nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neupotrebitost tog prava(41).

80. Međutim, ako se bolje razmotri, sudska praksa Suda u pogledu formalnih nepravilnosti, koje nisu protivne odbitku PDV-a, nikad se ne odnosi na posjedovanje računa kao takvo (odnosno na postojanje određenog računa), nego uvijek na pojedinosti izgleda računa(42).

81. Stoga se u toj sudskoj praksi navodi samo neispunjavanje *određenih* formalnih uvjeta, a ne neispunjavanje *svih* formalnih uvjeta. Slijedom toga, na temelju te sudske prakse nije moguće zaključiti da pravo na odbitak PDV-a može nastati bez posjedovanja računa. Sam Sud također samo navodi da „posjedovanje računa koji sadržava podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 formalni je, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a”(43). To je točno. Navođenje svih podataka koji se navode u popisu iz članka 226. Direktive o PDV-u jest formalni uvjet. Ako nisu nužni (u tom pogledu detaljnije vidjeti točku 93. i sljedeće točke), oni se mogu i naknadno (primjerice u skladu s člankom 219. Direktive o PDV-u) dopuniti ili izmijeniti. Međutim, činjenično stanje *posjedovanja* računa na temelju članka 178. Direktive o PDV-u kao takvo nije takav

formalan uvjet(44).

82. Osim toga, Sud na temelju te tvrdnje zaključuje „samo” da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun primjerice ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive o PDV-u (također opis količine i vrste isporuke i navođenja datuma isporuke) ako raspoložbe svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni(45). To također vrijedi u pogledu podataka iz članka 226. točke 3. (navođenje isporučiteljeva identifikacijskog broja za PDV)(46) ili podataka iz članka 226. točke 2. (navođenje broja računa)(47). Slijedom toga, Sud je ispravku računa koji primatelj isporuke već posjeduje (i koji je formalno netočan) pripisao retroaktivni učinak(48).

83. Osim toga, i Sud u navedenoj sudskoj praksi izričito zahtijeva ispravak postojećeg računa koji posjeduje primatelj isporuke(49). Slijedom toga, u uobičajenom slučaju naplatne transakcije pravo na odbitak PDV-a nastalo je tek ako su ispunjena oba uvjeta (nastanak obveze obračuna poreza na temelju izvršenja isporuke i posjedovanje računa kojim se to potvrđuje).

84. Važnost posjedovanja računa također objašnjava zašto se člankom 66. točkom (a) Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da utvrde da obveza obračuna PDV-a nastaje ne kasnije od vremena izdavanja računa. To se odnosi na slučajeve plaćanja predujma u kojima se račun izdaje već prije nego što je izvršena isporuka. U tom slučaju odbitak PDV-a s obzirom na osnovu i s obzirom na visinu nastaje istodobno s izdavanjem računa primatelju isporuke. Međutim, pravo na odbitak u načelu nikad ne nastaje a da primatelj isporuke ne posjeduje račun.

85. Usporedba članka 178. točka (a) i (f) također jasno pokazuje da je zakonodavac Unije u uobičajenim okolnostima neizravne naplate (točka (a)) odredio dodatan uvjet, što je posjedovanje računa. Taj uvjet nije nužan upravo za poseban slučaj izravne naplate (točka (f), prijenos porezne obveze)(50) i stoga se on ne predviđa. Međutim, ta bi se zakonodavčeva odluka zaobišla ako bi se posjedovanje računa proglasilo običnom formalnosti i nevažnim.

d) ***Sudska praksa Suda u pogledu Direktive o povratu PDV-a***

86. Naposljetku, potreba postojanja računa potvrđuje se i na temelju odredbi Direktive o povratu PDV-a. Brojni dijelovi te direktive izričito se referiraju na postojanje računa. Tako se u članku 8. stavku 2. Direktive o povratu PDV-a izričito zahtijeva da u zahtjevu za povrat „za svaki račun” treba navesti određene podatke. U skladu s člankom 10. Direktive o povratu PDV-a, država članica povrata može od podnositelja zahtjeva tražiti da podnese „kopiju računa”. U članku 14. stavku 1. točki (a) Direktive o povratu PDV-a riječ je o kupnji „za koju je izdan račun”. Iz toga proizlazi da pravo na odbitak PDV-a, čiji se povrat može tražiti, pretpostavlja da je primatelj isporuke nekoć posjedovao račun.

87. Stoga je Sud(51) već odlučio da porezna uprava može odbiti zahtjev za povrat ako joj nije dostupan račun ili kopija računa i ako porezni obveznik na zahtjev porezne uprave ne dostavi redni broj tog računa u roku koji se navodi u Direktivi o povratu PDV-a. To ne bi imalo smisla kad bi račun bio suvišan.

e) ***Zaključak***

88. Stoga i iz teksta Direktive o PDV-u i Direktive o povratu PDV-a kao i iz sudske prakse Suda proizlazi da pravo na odbitak PDV-a, čiji se povrat može tražiti, pretpostavlja da je primatelj isporuke nekoć posjedovao račun. U tom se slučaju trenutkom posjedovanja tog računa određuje prikladno razdoblje u kojem valja zatražiti odbitak PDV-a.

4. **Pravne posljedice „storniranja” ra?una za prikladno porezno razdoblje odbitka PDV-a**

a) **Materijalnopravne posljedice storniranja ra?una**

89. Ako uvjeti za odbitak PDV-a s obzirom na osnovu (?lanak 167. Direktive o PDV-u) i s obzirom na visinu (?lanak 178. to?ka (a) Direktive o PDV-u) predstavljaju materijalne uvjete, iz toga tako?er proizlazi da storniranje ra?una nije relevantno za odre?ivanje prikladnog razdoblja u kojem valja provesti odbitak PDV-a na temelju ?lanka 179. Direktive o PDV-u.

90. Jedna mogu?nost jest da su ispunjeni materijalni uvjeti (izvršenje isporuke i posjedovanje ra?una). U tom je slu?aju i odbitak PDV-a nastao u tom trenutku i valja tra?iti njegov povrat u odgovaraju?em poreznom razdoblju. Storniranje ili novo izdavanje ra?una ne mo?e ništa promijeniti u tom pogledu. U svakom slu?aju, novim izdavanjem ra?una mogu se otkloniti eventualni formalni nedostaci s retroaktivnim u?inkom na to razdoblje, kao što je to ve? odlu?io i Sud u slu?aju ra?una koji je trebalo ispraviti ukidanjem starog ra?una na temelju knjižnog odobrenja (to se odnosi na storniranje ili poništenje)(52).

91. Druga mogu?nost jest da nisu ispunjeni materijalni uvjeti (izvršenje isporuke ili posjedovanje ra?una). U tom slu?aju storniranje i novo izdavanje ra?una predstavljaju prvotno izdavanje ra?una na temelju kojeg se ostvaruje pravo na odbitak PDV-a. Tim se izdavanjem nakon toga odre?uje prikladno razdoblje u kojem valja zatra?iti odbitak PDV-a.

92. Stoga je u ovom slu?aju odlu?uju?e pitanje treba li ra?une koji su izdani tu?itelju 2012. smatrati „ra?unom” u smislu ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV-u. To pak ovisi o vrsti nepravilnosti koja je navodno postojala, ali koja u ovom slu?aju nije poznata Sudu.

93. Naime, smatram da odre?eni dokument predstavlja ra?un u smislu ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV-u ve? tada kada on i primatelju isporuke i poreznoj upravi omogu?uje da na temelju njega zaklju?e za koju je transakciju odre?eni isporu?itelj prevalio odre?eni iznos PDV-a na odre?enog primatelja isporuke. U tom su pogledu potrebni podaci o isporu?itelju, primatelju isporuke, predmetu isporuke, cijeni i zasebno iskazanom PDV-u(53). Ako je navedeno tih pet nu?nih podataka, ispunjeni su smisao i svrha ra?una i odbitak PDV-a kona?no je nastao(54).

94. Suprotno tomu, povrede ostalih pojedina?nih podataka koji se predvi?aju u ?lanku 226. Direktive o PDV-u ne sprje?avaju odbitak PDV-a ako se otklone jo? tijekom upravnog ili sudskog postupka. Naposljetku, ta pravna posljedica proizlazi i iz sudske prakse Suda u pogledu retroaktivnog ispravka ra?una(55).

95. Stoga, ako se nepravilnost odnosila na navedena nu?na obilježja ra?una, nije mogu? odbitak PDV-a u 2012., s obzirom na to da u tom pogledu ne mo?e biti rije? o ra?unu u smislu propisa o PDV-u. U tom slu?aju pravo na odbitak PDV-a u potpunosti je nastalo tek u trenutku prvog posjedovanja ra?una u 2015.

96. Suprotno tomu, ako se nepravilnost u pogledu ra?unâ odnosila samo na pojedina?ne formalnosti (primjerice nepostojanje datuma izdavanja ra?una, nepostojanje broja ra?una, neto?na adresa, neprecizan opis predmeta isporuke i razdoblja ili nepostojanje poreznog broja itd.)(56), odbitak PDV-a nastao je ve? u trenutku izvršenja isporuke i posjedovanja ra?unâ u 2012. Te nepravilnosti ne dovode u pitanje ?injenicu da porezni obveznik mora „imati ra?un” u smislu ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV-u.

97. Suprotno tomu, ne ?ini mi se uvjerljivim stajalište koje iznose Komisija i tu?itelj i koje se odnosi na to da storniranjem starog ra?una nestaju njegovi pravni u?inci i da su stoga relevantni

samo ra?uni iz 2015. Naprotiv, smatram da su dvojbe koje je naveo sud koji je uputio zahtjev u pogledu jednostranog storniranja ra?una osnovane, ?ak i ako je u ovom slu?aju prije bila rije? o sporazumnom storniranju ra?una i njegovu novom izdavanju.

98. Stoga je pravo primatelja isporuke na povrat PDV-a pravo u odnosu na poreznog vjerovnika koje, jednom kad nastane, ne mo?e jednostrano ukinuti tre?a osoba(57). Tako?er, nijednom odredbom Direktive o PDV-u ne predvi?a se da odbitak PDV-a primatelja isporuke ovisi o tome da se isporu?itelj i dalje sla?e sa svojim ranije izdanim ra?unom i da ga nije stornirao. Dovoljno je da je primatelj isporuke neko? posjedovao ra?un.

99. Budu?i da storniranje ra?una ne utje?e na ?injenicne okolnosti izvršenja isporuke i posjedovanja ra?una, storniranje koje je izvršio isporu?itelj ne mo?e utjecati na pravo primatelja isporuke na odbitak PDV-a. Iz perspektive države obvezane temeljnim pravima bilo bi teško opravdati situaciju u kojoj se ve? nastalo imovinsko pravo privatne osobe, pri ?emu Europski sud za ljudska prava smatra da je pravo na odbitak ?ak sastavni dio temeljnog prava vlasništva(58), stavlja na slobodno raspolaganje drugoj privatnoj osobi, koja to pravo mo?e ukinuti po vlastitom naho?enju.

b) **Postupovne posljedice storniranja ra?una**

100. Osim toga, u obzir valja uzeti odre?ene postupovne posljedice koje Komisija zanemaruje. Na odbitak PDV-a primjenjuju se nacionalni rokovi zastare koji kao takvi u na?elu nisu problemati?ni s gledišta prava Unije(59). Na odluke poreznih tijela primjenjuju se nacionalni rokovi za podnošenje pravnog lijeka, koji tako?er nisu problemati?ni s gledišta prava Unije(60). Na zahtjev za povrat u skladu s ?lankom 15. Direktive o povratu PDV-a primjenjuje se prekluzivni rok iz prava Unije, koji kao takav tim više ne izaziva zabrinutost s gledišta prava Unije(61). Me?utim, ti javnopravni rokovi ne mogu stajati na raspolaganju zainteresiranim strankama ako slu?e ostvarivanju svoje svrhe (pravna sigurnost).

101. Me?utim, to bi bio slu?aj kad bi se istek roka, kao što je u ovom slu?aju rok iz ?lanka 15. Direktive o povratu PDV-a, mogao zaobi?i na temelju storniranja (poništenja) ra?una i novog izdavanja tog ra?una. Odluka o odbijanju koju su donijela rumunjska porezna tijela te koja se nije osporavala i koja je stoga postala kona?na *de facto* se ukida, kao ovdje, na temelju naknadnog storniranja i novog izdavanja ra?unâ. Va?nost navedenih rokova (rokovi zastare, rokovi za podnošenje pravnog lijeka, rokovi za podnošenje zahtjeva) time bi se dovela *ad absurdum*.

102. Kao što je to ve? naveo Sud, to?no je da se na temelju ?lanaka 180. i 182. Direktive o PDV-u poreznom obvezniku mo?e dopustiti odbitak i u slu?aju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo. Pritom treba poštovati uvjete i postupke utvr?ene nacionalnim propisima(62). Me?utim, to nije bio slu?aj u ovom predmetu.

103. Suprotno tomu, mogu?nost ostvarivanja prava na odbitak PDV-a bez vremenskog ograni?enja protivna je na?elu pravne sigurnosti. Tim se na?elom 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(63). To osobito vrijedi za zahtjev za povrat u pogledu kojeg se u ?lanku 15. stavku 1. Direktive o povratu PDV-a izri?ito utvr?uje trenutak do kojeg se najkasnije isti treba podnijeti.

104. Sud je iz tih razloga u okviru svoje sudske prakse u pogledu ispravka računa uvijek naglašavao da država članica može odbiti retroaktivni ispravak ako se ispravak (ili dopuna dokumentacije) obavlja „nakon donošenja takve odluke o odbijanju”(64). To također vrijedi ako se, kao u ovom slučaju, račun nakon odluke o odbijanju ne samo ispravlja, nego u cijelosti stornira i ponovno izdaje.

5. Zaključak

105. Konačno, kao odgovor na prvo pitanje može se zaključiti da do nastanka prava na odbitak na temelju odredbe u Direktivi o PDV-u dolazi u dvije etape. To pravo nastaje s obzirom na osnovu u trenutku u kojem u pogledu isporučitelja nastaje obveza obračuna poreza (članak 167. Direktive o PDV-u), dakle u pravilu u trenutku izvršenja isporuke, i nastaje s obzirom na visinu u trenutku posjedovanja računa (članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u) kojim se potvrđuje prevladavanje PDV-a. Pravo na odbitak PDV-a je nastalo tek kad su ispunjena oba uvjeta.

106. Ta dva uvjeta također označavaju i razdoblje u kojem valja zatražiti odbitak PDV-a i od kojeg eventualno počinju teški rokovi. Riječ je o računu u smislu članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u već kad on sadržava podatke o isporučitelju, primatelju isporuke, predmetu isporuke, cijeni i zasebno iskazanom PDV-u. U tom pogledu nije potrebno da su ispunjene sve formalnosti iz članka 226. Direktive o PDV-u, već se njih može ispuniti i naknadno.

D. Prikladno razdoblje za povrat u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive o povratu PDV-a (drugo, treće i četvrto prethodno pitanje)

1. Drugo pitanje (relevantno razdoblje za povrat)

107. S obzirom na razmatranja u pogledu prvog pitanja, sud koji je uputio zahtjev treba pojasniti pitanje jesu li računi iz 2012. udovoljavali zahtjevima ili su sadržavali takve pogreške da se ne mogu smatrati računima u smislu članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u. Prikladno razdoblje za povrat u smislu članka 14. stavka 1. točke (a) Direktive o povratu PDV-a određuje se ovisno o tome.

108. Ako je tužitelj 2015. prvi put posjedovao račune u prethodno navedenom smislu (vidjeti točku 93. ovog mišljenja), nije relevantno da je do izvršenja isporuke došlo već u 2012. To proizlazi već iz kombiniranih odredbi članka 167. i članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u i izričito se potvrđuje u članku 14. stavku 1. točki (a) Direktive o povratu PDV-a. U tom se članku navodi kupnja robe (odnosno isporuka) „za koju je izdan račun tijekom razdoblja za povrat”. To je u ovom slučaju bila 2015.

109. Ako je tužitelj račune u prethodno navedenom smislu (vidjeti točku 93. ovog mišljenja) posjedovao već 2012., prikladno razdoblje za povrat bila je 2012., kad je podnesen i prvi zahtjev za povrat. Taj je zahtjev odbijen na temelju članka 23. Direktive o povratu PDV-a, protiv čega tužitelj (odnosno njegov pravni prednik) nije podnio prigovor i čime je stoga odbijanje postalo konačno. Čak i da je to odbijanje protivno pravu Unije, to je trebalo pojasniti u žalbenom postupku pokrenutom protiv te odluke. Zbog toga se ne postavlja pitanje koje je istaknula Komisija i koje se odnosi na to je li porezna uprava ispunila ostale postupovne zahtjeve iz članaka 20. i 21. Direktive o povratu PDV-a.

2. Treće pitanje (učinak storniranja)

110. Storniranje (poništenje) računa (sporazumno ili jednostrano) ni na koji način ne utječe na tu konačnu odluku ili na pravo na odbitak koje je već nastalo. Potonji zaključak proizlazi već iz same

injenice da postupanja privatnih osoba u na?elu ne mogu retroaktivno utjecati na postoje?a prava drugih osoba i njima se ne mogu izbje?i javnopravni rokovi (vidjeti to?ku 98. i sljede?e to?ke ovog mišljenja).

111. Kona?no, druk?ije je ako nije rije? samo o storniranju (poništenju) ra?una zato što ra?une izdane u 2015. treba smatrati prvotnim ra?unima.

3. **etvrto pitanje (potreba postojanja ra?una za ostvarivanje povrata)**

112. etvrto pitanje suda koji je uputio zahtjev teže je shvatiti.

113. Ako odnosi na to da nacionalno pravo razdoblje za povrat uvjetuje samo nastankom obveze obra?una poreza na temelju ?lanka 167. Direktive o PDV-u (u pravilu s izvo?enjem isporuke, vidjeti ?lanak 63.), to je protivno pravu Unije. Kao što je ve? navedeno, ?lankom 178. to?kom (a) Direktive o PDV-u dodatno se zahtijeva da se posjeduje ra?un iz kojeg proizlazi optere?enje PDV-om koje treba neutralizirati putem odbitka.

114. Ako se navedeno odnosi na to da je u skladu s nacionalnim pravom razdoblje za povrat odre?eno ve? na temelju posjedovanja ra?una koji su izdani u 2012. i ti ra?uni nisu ispunili sve zahtjeve ?lanka 226. Direktive o PDV-u, ?ini se da se pitanje temelji na pretpostavci da je to?an ra?un, koji dovodi do nastanka odbitka PDV-a u odre?enom iznosu, samo onaj koji sadržava sve podatke iz ?lanka 226. Direktive o PDV-u.

115. Me?utim, kao što je prethodno navedeno (to?ka 89. i sljede?e to?ke ovog mišljenja), tome se protivi sudska praksa Suda u pogledu retroaktivnog ispravka ra?una. Stoga je dovoljno kad ra?un primatelju isporuke i poreznoj upravi omogu?uje da zaklju?e za koju je transakciju odre?eni isporu?itelj prevalio odre?eni iznos PDV-a na odre?enog primatelja isporuke. Odbitak PDV-a nastao je i s obzirom na visinu ?im primatelj isporuke posjeduje takav ra?un. U tom se slu?aju eventualne pogrešne formalnosti mogu još retroaktivno ispraviti tijekom postupka, ako ve? još nisu poznate poreznoj upravi(65).

VI. **Zaklju?ak**

116. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Tribunalul Bucure?ti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) odgovori na sljede?i na?in:

1. Direktivu o PDV-u treba tuma?iti na na?in da odbitak PDV-a na temelju ?lanka 168. to?ke (a) Direktive o PDV-u s obzirom na osnovu nastaje ve? u trenutku nastanka obveze obra?una poreza (?lanak 167. Direktive o PDV-u) i s obzirom na visinu tek u trenutku posjedovanja ra?una (?lanak 178. to?ka (a) Direktive o PDV-u). Ispunjavanje oba uvjeta odre?uje razdoblje u kojem valja zatražiti odbitak PDV-a. To?no je da ra?un koji je za to potreban ne mora ispunjavati sve formalnosti navedene u ?lanku 226. Direktive o PDV-u. Me?utim, Direktivom o PDV-u ne predvi?a se odbitak PDV-a bez posjedovanja ra?una.

2. Prikladno razdoblje za povrat u smislu ?lanka 14. stavka 1. to?ke (a) Direktive o povratu PDV-a jest razdoblje u kojem je porezni obveznik posjedovao takav ra?un. Sud koji je uputio zahtjev treba razjasniti koje je to razdoblje u pogledu tužitelja.

3. Storniranje (poništenje) ra?una (sporazumno ili jednostrano) ne utje?e na pravo na dobitak PDV-a koje je ve? nastalo i na razdoblje u kojem se to pravo mora ostvariti.

4. Nacionalne odredbe, koje razdoblje za povrat u smislu ?lanka 14. stavka 1. to?ke (a) Direktive o povratu PDV-a uvjetuju samo nastankom obveze obra?una poreza na temelju ?lanka 167. Direktive o PDV-u, protivne su pravu Unije. Osim toga, potrebno je posjedovati ra?un iz kojeg

proizlazi opterećenje PDV-om iako taj račun ne mora ispunjavati sve formalnosti koje se navode u članku 226. Direktive o PDV-u.

1 Izvorni jezik: njemački

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006., SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u verziji koja je bila na snazi u spornoj godini (2015.).

3 Direktiva Vijeća od 12. veljače 2008., SL 2008., L 44, str. 23. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.), u verziji koja je bila na snazi u spornoj godini (2015.).

4 Iz zahtjeva za prethodnu odluku nažalost nije razvidno na što se konkretno odnosila neusklađenost i koje su pogreške računi sadržavali.

5 Presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 41.), od 25. listopada 2017., Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, t. 27.) i od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 19.)

6 Presude od 9. listopada 2014., Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 19.) i od 13. ožujka 2001., PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, t. 40.)

7 Presude od 11. lipnja 2020., CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, t. 51.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 35.)

8 Vidjeti u tom smislu presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 34.).

9 Vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 36.), od 11. lipnja 2020., CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, t. 52.), od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36.), vidjeti u tom smislu već presudu od 25. listopada 2012., Daimler (C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 41.).

10 Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

11 Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

12 Presuda od 21. studenoga 2018., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933)

13 Presuda od 21. lipnja 2012., Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, t. 33. i 34.), vidjeti također presudu od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, t. 39.).

14 Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 46.), od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 79.), od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, t. 36.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39.)

15 Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 47.), od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80.), od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 41.), od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45.), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58.), od 30. rujna 2010.,

Uszodaépit? (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 39.), od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.) i od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63.)

16 Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 48.), od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Rauni) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 81.), presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 42. i navedena sudska praksa)

17 Vidjeti presude od 10. travnja 2019., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 40.), od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 69.), od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavo in (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.) i od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.).

18 Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 60.).

19 Sud u presudi od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) upućuje na naelo tumačenja.

20 Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

21 Presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.), od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.) i moje mišljenje u predmetu Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, t. 25.)

22 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 44. i sljedeće).

23 U tom smislu vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.).

24 Presuda od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 35.)

25 Presude od 15. studenoga 2017., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 41.) i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 27.), vidjeti također moje mišljenje u predmetu Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, t. 30., 32. i 46.).

26 Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)

27 Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

28 Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i 50.)

29 Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 42. i 43.)

30 Presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 43.) i presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 33. i sljedeće)

31 Presuda od 21. studenoga 2018., V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933)

32 Vidjeti samo brojne ?lanke u Njema?koj u tom pogledu: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, WB 2019., 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019., 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!“, , BB 2019., 542; Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019., 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019., 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019., 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019., 289.

33 Presuda od 21. studenoga 2018., V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44. „podnijeti objektivne dokaze“, t. 45. „dokazi“, t. 47. „dokaza“ i t. 48. „podnijeti dokaz“).

34 To sasvim pravilno proizlazi iz presude od 21. studenoga 2018., V?dan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 45. – procjena ne može zamijeniti takve dokaze).

35 To se primjerice odnosilo na presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) i od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

36 To se tako?er navodi u mišljenju nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, Nr. 58), vidjeti tako?er moje mišljenje u predmetu Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 65. i sljede?e).

37 Presuda od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 37.)

38 Time su obuhva?ene primjerice presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) i presuda od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297).

39 Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 47.), vidjeti u tom smislu presudu od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 41. i 42. i navedenu sudsku praksu).

40 Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 47.), od 18. studenoga 2020., Komisija/Njema?ka (Povrat PDV-a – Ra?uni) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80.), od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 41.), od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45.), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58.), od 30. rujna 2010., Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 39.), od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.) i od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63.)

41 Presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. i 59.), vidjeti u tom smislu i presude od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43.), ali u pogledu prijenosa porezne obveze, i od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.), tako?er u slu?aju prijenosa porezne obveze.

42 To se izri?ito pojašnjava u presudi od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691,

t. 39. i sljedeće). Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 35. i 49.) također se odnosila na račun čije posjedovanje nije bilo sporno, ali čiji podaci djelomično nisu bili točni. U presudi od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.) također se navodi posjedovanje prvotnog računa.

43 Presude od 15. studenoga 2017., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 40.) i od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 38. i slično u točki 29. („imanj[e] računa izdanog u skladu s člankom 226. te direktive”). Vidjeti također presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 42.) i od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 47.).

44 Čini se da od toga polazi i Sud (presuda od 30. rujna 2010., Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 45.) kad navodi da je određivanje dodatnih formalnosti protivno članku 178. Direktive o PDV-u. U tom slučaju sam članak 178. Direktive o PDV-u čak ne može biti samo formalnost. U presudama od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 43.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 50.) također se pojašnjava da su materijalni i formalni uvjeti za odbitak PDV-a ispunjeni tek nakon posjedovanja računa iz kojeg proizlazi opterećenje PDV-om.

45 Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 43.)

46 Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 40. i sljedeće)

47 Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.), također vidjeti presudu od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53. i 57.).

48 Vidjeti presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) i presudu od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297).

49 U svojoj presudi od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 39.) Sud se izričito udaljava od presude od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 38.), pri čemu navodi da u toj presudi nije postojao račun, dok je u presudi Senatex postojao račun koji je plaćen zajedno s PDV-om. U presudi od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34. i sljedeće) također je bila riječ o ispravku prvotnog računa.

50 To se izričito potvrđuje na temelju presude od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 47. i 51.) Naime, u ovom slučaju račun nema funkciju sredstva za prijenos opterećenja PDV-om (u tom pogledu detaljno vidjeti točku 61. i sljedeće točke ovog mišljenja), s obzirom na to da isporučitelj ne treba platiti taj PDV te ga stoga ne mora prenijeti.

51 Presuda od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 57.)

52 Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.), to na temelju sudske prakse Suda također zaključuje Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) od 22. siječnja 2020., XI R 10/17, BStBl. II 2020., 601, t. 18.

53 Vidjeti u tom smislu i presude Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud). Vidjeti presude od 12. ožujka 2020., V R 48/17, BStBl. II 2020., 604 t. 23., od 22. siječnja 2020., XI R 10/17, BStBl. II

2020., 601 t. 17.; i od 20. listopada 2016., V R 26/15, BStBl. 2020., 593 19.

54 Što se ti?e kriterija „zasebno iskazanog PDV-a”, to ve? proizlazi iz odluka Suda u presudama Volkswagen i Biosafe u kojima je bila rije? o ra?unima u kojima nije bio iskazan PDV za odbitak u odgovaraju?em iznosu. Vidjeti presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 42. i 43.) i od 21. o?ujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i 50.).

55 Time su obuhva?ene primjerice presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) i presuda od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297).

56 U pogledu ?lanka 226. to?aka 6. i 7. Direktive o PDV-u vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), u pogledu ?lanka 226. to?ke 1. vidjeti presudu od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), u pogledu ?lanka 226. to?ke 3. vidjeti presudu od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

57 Vidjeti izri?ito presudu od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 55. – u nedostatku okolnosti koje upu?uju na utaju ili zlouporabu, jednom kada nastane pravo na odbitak, ono nastavlja postojati).

58 ESLJP, 22. sije?nja 2009., „Bulves” AD protiv Bugarske br. 3991/03), t. 53. i sljede?e)

59 Vidjeti u tom smislu presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 37.), od 21. o?ujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 47.), od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 34. i 35.), od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 64.), od 21. sije?nja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17.) i od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 45. i 46.).

60 Na taj na?in Sud u presudi od 14. velja?e 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 43. i 44.) bez daljnjeg polazi od toga da je dovoljna mogu?nost da se u odgovaraju?em roku podnese pravni lijek protiv odluke. Vidjeti izri?ito presudu od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, t. 42. i navedena sudska praksa).

61 Presuda od 21. lipnja 2012., Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, t. 33. i 34.), vidjeti tako?er presudu od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, t. 39.)

62 Presude od 21. o?ujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 45.), od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 32.) i od 6. velja?e 2014., Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 46.)

63 Presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 36.), od 14. velja?e 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 41.), od 21. o?ujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 46.), od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 33.), od 21. lipnja 2012., Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382, t. 29.), od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458 t. 48.), od 21. sije?nja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 16.) i od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 44.)

64 Presude od 14. velja?e 2019., Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, t. 33.), od 8. svibnja

2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 36.) i od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.)

65 U tom smislu izričito vidjeti: presudu od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53. i 57.).