

62016CJ0533

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

21. ožujka 2018. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 167. do 171. – Pravo na odbitak PDV-a – Pravo na povrat PDV-a za porezne obveznike koji nemaju sjedište u državi – članci povrata – članak 178. točka (a) – Načini ostvarivanja prava na odbitak PDV-a – Direktiva 2008/9/EZ – Načini povrata PDV-a – Prekluzivni rok – Načelo porezne neutralnosti – PDV koji je plaćen i obračunat više godina nakon isporuke predmetne robe – Odbijanje priznavanja prava na povrat zbog isteka prekluzivnog roka koji je počeo teži računajući od datuma isporuke robe”

U predmetu C-533/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike), odlukom od 29. rujna 2016., koju je Sud zaprimio 20. listopada 2016., u postupku

Volkswagen AG

protiv

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik vijeća, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal i E. Jarašičnas (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

–

za Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, F. Imrecze, u svojstvu agenta,

–

za slovačku vladu, B. Ricziová, u svojstvu agenta,

–

za Europsku komisiju, A. Tokár i R. Lyal kao i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. listopada 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 167. i članka 178. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112), Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.) i članka 41. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja), kao i na?ela porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Volkswagena AG i Finan?né riaditeľstvo Slovenskej republiky (Porezna uprava Slova?ke Republike) povodom toga što je to tijelo djelomično odbilo zahtjev za povrat poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) zbog isteka prekluzivnog roka.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112

3

U članku 9. stavku 1. Direktive 2006/112 propisano je:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

4

U skladu s člankom 167. te direktive, „[p]ravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti”.

5

Članak 168. navedene direktive propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od

PDV-a koji je dužan platiti:

(a)

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

[...]"

6

Članak 169. Direktive 2006/112 određuje:

„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;

[...]"

7

Članak 170. te direktive glasi kako slijedi:

„Svi porezni obveznici koji u okviru značenja [...] 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.:

[...]"

8

U skladu s člankom 171. stavkom 1. navedene direktive:

„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.”

9

Glava X. Direktive 2006/112, koja se odnosi na odbitke, sadržava poglavlje 4. pod naslovom „Pravila za korištenja prava na odbitak”. Članak 178. te direktive, koji se nalazi u tom poglavlju 4., propisuje:

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

(a)

za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;

[...]"

10

U skladu s člankom 179. prvim stavkom navedene direktive:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.”

11

Članak 180. iste direktive propisuje da „[d]ržave članice mogu dopustiti poreznom obvezniku da provede odbitak koji nije proveo u skladu s odredbama članka 178. i 179.”.

12

Članak 182. Direktive 2006/112 propisuje da „[d]ržave članice određuju uvjete i detaljna pravila primjene članka 180. i 181.”.

13

U skladu s člankom 273. te direktive:

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

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

Direktiva 2008/9

14

Članak 1. Direktive 2008/9 određuje:

„Ovom se Direktivom utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 170. Direktive 2006/112/EZ poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u članku 3.”.

15

U skladu s člankom 2. te direktive:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

1.

„porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata“ znači porezni obveznik u okviru značenja članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ koji nema poslovni nastan u državi članici povrata već je nastanjen na području druge države članice;

[...]

16

U članku 3. navedene direktive nabrojani su kriteriji koje treba zadovoljiti kako bi se ona primjenjivala na poreznog obveznika koji nema nastan u državi članici povrata.

17

U skladu s člankom 5. Direktive 2008/9:

„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;

[...]

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.”

18

Članak 6. prvi stavak Direktive 2008/9 glasi:

„Kako bi ispunio uvjete za povrat u državi članici povrata, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata mora provesti transakcije kojima će ostvariti pravo na porezni odbitak u državi članici poslovnog nastana.”

19

Članak 28. stavak 1. te direktive navodi da se odredbe te direktive primjenjuju na zahtjeve za povrat podnesene nakon 31. prosinca 2009.

Slovačko pravo

20

Članak 49. stavci 1. i 2. zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (Zakon br. 222/2004 o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon br. 222/2004), glasi kako slijedi:

„1. Poreznom obvezniku nastaje pravo na odbitak pretporeza na njegovu robu i usluge u trenutku kad nastaje obveza obra?una u odnosu na tu robu i usluge.

2. Porezni obveznik od poreza koji je dužan platiti može odbiti pretporez na robu i usluge koje koristi za isporuku robe ili usluga, osim onih navedenih u stavcima 3. i 7. Porezni obveznik može odbiti porez:

(a)

ako mu ga drugi porezni obveznik na nacionalnom području obra?una za robu ili usluge koje su mu bile ili koje ?e mu biti isporu?ene ili pružene.

[...]

21

U skladu s ?lankom 51. stavkom 1. tog zakona:

„Porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak u skladu s ?lankom 49. ako:

(a)

u trenutku odbitka poreza iz ?lanka 49. stavka 2. to?ke (a) raspolaže ra?unom poreznog obveznika izdanim u skladu s ?lankom 71.;

[...]

22

?lankom 55.b stavkom 1. navedenog zakona propisano je:

„Podnositelj zahtjeva ostvaruje pravo na povrat poreza nakon što podnese elektroni?ki zahtjev za povrat putem elektroni?kog portala države ?lanice u kojoj ima sjedište, mjesto poslovanja, organizaciju, prebivalište ili uobi?ajeno boravište. Zahtjev za povrat podnosi se najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Da?ový úrad Bratislava I (Porezna uprava Bratislava I) odmah obavještava podnositelja zahtjeva elektroni?kim putem o datumu primitka njegova zahtjeva za povrat.”

23

?lanak 71. stavci 1. i 2. Zakona br. 222/2004 odre?uje:

„1. Za potrebe ovog zakona primjenjuju se sljede?e definicije:

(a)

,ra?un' zna?i svaka isprava ili poruka na papiru ili u elektroni?kom obliku u skladu s odredbama ovog zakona ili važe?eg zakona koji ure?uje sastavljanje ra?una u drugoj državi ?lanici;

[...]

2. Ra?unom se smatraju i sve druge isprave ili poruke koje izmjenjuju izvorni ra?un te se posebno i nedvosmisleno odnose na njega.”

Članak 45. stavak 1. zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (Zakon br. 511/1992 o upravi za poreze i ostala davanja, koji se odnosi i na izmjenu organizacije područnih poreznih tijela), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon br. 511/1992), glasi kako slijedi:

„Osim ako ovim zakonom ili posebnim zakonom nije predviđeno drukčije, porez se ne može obračunati, kao ni dodatni iznos, te se ne može priznati pravo na povrat preplaćenog iznosa, kao ni pravo na povrat poreza, nakon proteka pet godina računajući od kraja godine u kojoj je porezni obveznik morao podnijeti prijavu poreza ili prijavu PDV-a ili računajući od godine u kojoj je obveznik imao obvezu platiti porez bez podnošenja prijave poreza ili prijave PDV-a, ili računajući od godine u kojoj je porezni obveznik ostvario pravo na povrat preplaćenog iznosa ili pravo na povrat poreza [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

U razdoblju od 2004. do 2010. Hella Leuchten Systeme GmbH, društvo sa sjedištem u Njemačkoj, kao i Hella Slovakia Front Lighting s. r. o. i Hella Slovakia – Signal Lighting, društva sa sjedištima u Slovačkoj (u daljnjem tekstu, zajedno nazvani: društva Hella), isporučili su Volkswagenu AG modele za proizvodnju rasvjetnih sustava za automobile. Tom su prigodom društva Hella izdala račune bez PDV-a zato što su smatrala da nije riječ o isporuci robe, nego o „novčanim naknadama” koje su izuzete od PDV-a.

Tijekom 2010. društva Hella su utvrdila da njihovo postupanje nije bilo u skladu sa slovačkim pravom. Ona su stoga sastavila račune u kojima se iskazuje PDV koji Volkswagen mora platiti za isporuku predmetne robe, sukladno Zakonu br. 222/2004, podnijela pripadajuće prijave tog poreza za sve godine od 2004. do 2010. i uplatila PDV u državni proračun.

Volkswagen je 1. srpnja 2011. Poreznoj upravi Bratislava I (Slovačka) podnio zahtjev za povrat PDV-a koji je bio primijenjen na te isporuke.

Rješenjem od 3. travnja 2012. ta je porezna uprava djelomično usvojila taj zahtjev i odredila povrat PDV-a u iznosu od 1536622,92 eura, koji je odgovarao isporuci robe provedenoj od 2007. do 2010. Nasuprot tomu, odbila je taj zahtjev u dijelu u kojem se odnosio na razdoblje od 2004. do 2006. zbog isteka prekluzivnog roka od pet godina predviđenog slovačkim pravom. Ona u tom pogledu smatra da je pravo na povrat PDV-a nastalo na datum isporuke robe, odnosno kada je nastala obveza obračuna PDV-a, slijedom čega je pravo na povrat tog poreza za razdoblje od 2004. do 2006. prestalo na dan podnošenja zahtjeva za povrat. Tu je odluku potvrdila Porezna uprava Slovačke Republike postupajući u svojstvu žalbenog tijela.

Volkswagen je za poništenje potonje odluke podnio tužbu Krajskom súdu v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi), koji je njegovu tužbu odbio.

30

Volkswagen je potom podnio žalbu protiv te presude Najvyššem súdu Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slova?ke Republike), sudu koji je uputio zahtjev, isti?u?i kako tuma?enje nacionalnog prava kada je rije? o odre?ivanju po?etka trajanja prekluzivnog roka od pet godina, propisanog ?lankom 45. stavkom 1. Zakona br. 511/1992, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, nije u skladu s pravom Unije i sudskom praksom Suda s obzirom na to da, prema njegovu mišljenju, pravo na povrat PDV?a nastaje samo kada je provedena isporuka robe ili usluga i kada je isporu?itelj obra?unao PDV izdavanjem ra?una. Prekluzivni rok ne može stoga po?eti te?i ako ta dva uvjeta nisu ispunjena.

31

Prije nego što ocijeni osnovanost Volkswagenove argumentacije i, prema tome, utvrdi po?etak trajanja prekluzivnog roka od pet godina tijekom kojega obveznici mogu, pod prijetnjom gubitka prava, zahtijevati povrat obra?unatog PDV?a, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slova?ke Republike) se pita je li u skladu s pravom Unije praksa poreznih tijela prema kojoj taj rok po?inje te?i na datum isporuke robe ili usluge koja podliježe PDV?u.

32

U tim okolnostima Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slova?ke Republike) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Treba li Direktivu 2008/9 i pravo na povrat poreza tuma?iti na na?in da je za ostvarenje prava na povrat PDV?a potrebno kumulativno ispuniti dva uvjeta:

(a)

isporuku robe ili usluga i

(b)

obra?un PDV?a u ra?unu isporu?itelja?

Drugim rije?ima, je li mogu?e da porezni obveznik kojemu u ra?unu nije obra?unat PDV zatraži povrat poreza?

2.

Je li u skladu s na?elom proporcionalnosti ili porezne neutralnosti PDV?a da se rok za povrat poreza ra?una od datuma kada nisu bili ispunjeni svi materijalni uvjeti za ostvarenje prava na povrat poreza?

3.

Treba li, s obzirom na na?elo porezne neutralnosti, odredbe ?lanka 167. i ?lanka 178. to?ke (a) Direktive o PDV?u, u okolnostima poput onih u glavnom postupku i pod uvjetom da su ispunjeni drugi materijalni i postupovni uvjeti potrebni za ostvarenje prava na odbitak poreza, tuma?iti na

način da se one protive načinu postupanja poreznih tijela kojim se poreznom obvezniku ne priznaje pravo na povrat poreza zatražen unutar predviđenog roka u smislu Direktive 2008/9 u slučaju kad mu je isporučitelj u račun obračunao porez i koji je potomji platio prije isteka prekluzivnog roka predviđenog nacionalnim pravom?

4.

Jesu li slovačka porezna tijela, s obzirom na načelo porezne neutralnosti i načelo proporcionalnosti koja su temeljna načela zajedničkog sustava PDV-a, prekoračila granice onog što je nužno za postizanje cilja određenog Direktivom 2006/112 kada poreznom obvezniku nisu priznala pravo na povrat plaćenog poreza zbog isteka prekluzivnog roka za povrat predviđenog nacionalnim pravom, iako u tom razdoblju porezni obveznik nije mogao ostvariti pravo na povrat i iako je porez bio pravilno naplaćen i rizik utaje poreza ili neplaćanja u potpunosti je bio isključen?

5.

Mogu li se načelo pravne sigurnosti, načelo zaštite legitimnih očekivanja i pravo na dobru upravu u smislu članka 41. Povelje tumačiti na način da im se protivi tumačenje odredbi nacionalnog prava na temelju kojeg je, radi poštovanja roka za povrat poreza, odlučujuć trenutak onaj u kojem je tijelo javne uprave donijelo odluku o povratu poreza, a ne trenutak u kojem je porezni obveznik ostvario pravo na povrat tog poreza?"

O prethodnim pitanjima

Prvo do četvrto pitanje

33

Svojim pitanjima od prvog do četvrtog, koja je potrebno zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev pita, u bitnome, treba li pravo Unije tumačiti na način da mu se protivi propis određene države članice na temelju kojega je, u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima je PDV obračunat obvezniku i koji je obveznik platio više godina nakon isporuke predmetne robe, obvezniku odbijeno pravo na povrat PDV-a zato što je prekluzivni rok za primjenu tog prava predviđen navedenim propisom počeo teći od datuma isporuke te je istekao prije podnošenja zahtjeva za povrat.

34

Kako bi se odgovorilo na to pitanje, treba podsjetiti da je cilj Direktive 2008/9, sukladno njezinu članku 1., utvrditi detaljna pravila za povrat PDV-a, kako je propisano člankom 170. Direktive 2006/112, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete navedene u članku 3. Direktive 2008/9.

35

Međutim, cilj Direktive 2008/9 nije utvrđivanje uvjeta ostvarivanja, a ni obujma, prava na povrat. Naime, članak 5. drugi stavak te direktive propisuje, ne dovodeći u pitanje članak 6., da se za potrebe te direktive pravo na povrat ulazno plaćenog PDV-a određuje prema Direktivi 2006/112 kako se ona primjenjuje u državi članici povrata.

36

Prema tome, pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na ostvarenje povrata PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, ovisi o pravu,

koje je u njegovu korist propisano Direktivom 2006/112, da odbije ulazno plaćeni PDV plaćen u njegovoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

37

Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presuda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 26. i navedena sudska praksa).

38

Stoga je svrha režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava dakle neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 27., i od 21. rujna 2017., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

39

Kao što je Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih u Direktivi 2006/112 čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se, načelno, ne može ograničiti. Posebice, to se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije (presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 37., i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 36. i navedena sudska praksa).

40

Pravo na odbitak PDV-a ipak podliježe poštovanju kako materijalnih tako i formalnih zahtjeva ili uvjeta (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 38.).

41

Što se tiče materijalnih zahtjeva ili uvjeta, iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da je za ostvarivanje navedenog prava potrebno, s jedne strane, da zainteresirana osoba bude „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji pravo na odbijanje PDV-a porezni obveznik upotrebljava u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presude od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 28. i navedenu sudsku praksu, i od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 39.).

42

Što se tiče načina ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, koji se izjednačuju s formalnim zahtjevima ili uvjetima, člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112 predviđa se da porezni obveznik mora raspolagati računom izdanim sukladno njezinim člancima 220. do 236. i člancima 238. do 240. (presuda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, t. 40.).

43

Iz prethodno navedenog proizlazi, kao što isti je nezavisni odvjetnik u točki 58. svojega mišljenja

da, iako u skladu s člankom 167. Direktive 2006/112 pravo na odbitak PDV-a nastaje istodobno s obvezom obračuna poreza, njegovo je ostvarivanje, u skladu s člankom 178. te direktive, načelno moguće tek od trenutka u kojem porezni obveznik raspolaže računom (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

44

Sukladno članku 167. i članku 179. prvom stavku Direktive 2006/112, pravo na odbitak PDV-a načelno se ostvaruje u istom vremenskom razdoblju u kojem je on nastao, i to u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza.

45

Međutim, sukladno člancima 180. i 182. te direktive, poreznom se obvezniku može dopustiti odbitak i u slučaju da nije ostvario svoje pravo u razdoblju kada je to pravo nastalo, poštujući pritom uvjete i postupke utvrđene nacionalnim propisima (presuda od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 32. i navedena sudska praksa).

46

Međutim, mogućnost ostvarenja prava na odbitak PDV-a bez vremenskog ograničenja bila bi protivna načelu pravne sigurnosti koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (presuda od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 33. i navedena sudska praksa).

47

Sud je tako već utvrdio da se prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubio pravo na odbitak PDV-a, ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom 2006/112 sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) i dok se, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a (načelo djelotvornosti) (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 34. i 35. kao i navedenu sudsku praksu).

48

Osim toga, sukladno članku 273. Direktive 2006/112, države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporaba je, naime, cilj koji ta direktiva prepoznaje i potiče. Međutim, mjere koje države članice mogu poduzeti na temelju članka 273. te direktive ne smiju prekoračivati ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva. Zato se takve mjere ne mogu koristiti na način da bi sustavno dovodile u pitanje pravo na odbitak PDV-a i, stoga, neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 49. i 50. kao i navedenu sudsku praksu).

49

U ovom slučaju iz odluke suda koji je uputio zahtjev proizlazi da su, iako je isporuka predmetne robe bila provedena tijekom razdoblja od 2004. do 2010., društva Hella provela ispravak PDV-a tek tijekom 2010. izdavanjem računa koji uključuju PDV, podnošenjem pripadajućih prijava poreza nadležnom nacionalnom tijelu te uplaćivanjem iznosa PDV-a u državnu riznicu. Iz toga također

proizlazi da je isključen rizik od porezne utaje ili neplaćanja PDV-a. U tim okolnostima Volkswagen 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.

50

Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a te je Volkswagen stoga mogao zahtijevati da ga se rastereti PDV-a koji se morao platiti ili koji je bio plaćen sukladno Direktivi 2006/112 i načelu porezne neutralnosti. Prema tome, budući da Volkswagen nije dokazao nedovoljnu pažnju, te da nije bilo zlouporabe ili prijevarnog tajnog sporazuma s društvima Hella, prekluzivni rok koji je počeo teći računajući od datuma isporuke robe i koji je, za određena razdoblja, istekao prije tog ispravka ne može biti valjan temelj uskrate prava na povrat PDV-a.

51

Posljedično, na pitanja od prvog do četvrtog treba odgovoriti da pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi propis određene države članice na temelju kojega je, u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima je PDV obračunat obvezniku i koji je obveznik platio više godina nakon isporuke predmetne robe, obvezniku odbijeno pravo na povrat PDV-a zato što je prekluzivni rok za ostvarivanje tog prava predviđen navedenim propisom počeo teći od datuma isporuke te je istekao prije podnošenja zahtjeva za povrat.

Peto pitanje

52

Uzimajući u obzir odgovor na pitanja od prvog do četvrtog, iz kojeg proizlazi da se usklađenost određenog nacionalnog propisa ili prakse s pravom Unije može, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, ocjenjivati s obzirom na Direktivu 2006/112, na peto pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

53

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Pravo Unije treba tumačiti na način da mu se protivi propis određene države članice na temelju kojega je, u okolnostima poput onih u glavnom postupku u kojima je porez na dodanu vrijednost (PDV) obračunat obvezniku i koji je obveznik platio više godina nakon isporuke predmetne robe, obvezniku odbijeno pravo na povrat PDV-a zato što je prekluzivni rok za ostvarivanje tog prava predviđen navedenim propisom počeo teći od datuma isporuke te je istekao prije podnošenja zahtjeva za povrat.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: slovaški