



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 30. studenoga 2017.¹

Predmet C-8/17

**Biosafe - Indústria de Reciclagens SA
protiv
Flexipiso - Pavimentos SA**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supremo Tribunal de Justiça (Vrhovni sud, Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Odbitak pretporeza –
Ograničenje odbitka pretporeza – Nastanak prava na odbitak pretporeza”

I. Uvod

1. U ovom postupku Sud je pozvan da u okviru građanskopravnog spora o visini kupovne cijene koju treba platiti odgovori na pitanje u vezi s porezom na dodanu vrijednost (PDV).
2. Prilikom sklapanja ugovora obje su ugovorne strane pošle od primjene snižene stope PDV-a. Nakon što je porezna uprava kasnije utvrdila ispravnu opću stopu poreza, postavlja se pitanje može li pružatelj isporuke naknadno zahtijevati još taj iznos od tuženog primatelja isporuke. Tuženik se tomu protivi jer više ne može odbiti pretporez s obzirom na to da je rok za ostvarivanje tog prava istekao.
3. Sud se sada u ovom postupku i u tematski sličnom predmetu Volkswagen AG koji je u tijeku² mora očitovati o tome kada nastaje pravo na odbitak pretporeza u punom (to jest, objektivno točnom) iznosu. Jedna mogućnost jest da to pravo nastaje već u trenutku izvršenja isporuke i posjedovanja računa, čak i ako je u njemu iskazan prenizak iznos poreza (u ovom slučaju 2008.). Druga mogućnost jest da ono nastaje u punom iznosu tek s izdavanjem računa u kojem je iskazan i ispravan (viši) iznos poreza (u ovom slučaju 2012.).
4. Ovaj postupak valja pritom razmatrati u kontekstu predmeta Barlis06³ i Senatex⁴. U tim je postupcima Sud odlučio da pogrešan račun nema utjecaja na nastanak prava na odbitak pretporeza. U tom pogledu Sud sada ima priliku dalje razviti tu sudske praksu.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Predmet C-533/16 – Volkswagen AG

³ Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)

⁴ Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

II. Pravni okvir

A. *Pravo Unije*

5. Članak 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁵ predviđa:

„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 178. te direktive glasi:

„Da bi ostvarila 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;

[...]”

7. Članak 226. Direktive sadrži sljedeća pravila:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje [posebna odredba prema kojoj] je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen;

[...]”

B. *Portugalsko pravo*

8. U portugalskom pravu članak 7. Códiga do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakonik o PDV-u, u daljnjem tekstu: CIVA) određuje:

„1. Ne dovodeći u pitanje sljedeće stavke, PDV i obveza obračuna PDV-a nastaju:

- (a) prilikom prijenosa robe, u trenutku u kojem je roba stavljena kupcu na raspolaganje;”

⁵ SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Članak 8. CIVA-e predviđa:

„1. Neovisno o prethodnom članku, ako je prilikom prijenosa robe ili pružanja usluga u skladu s člankom 29. propisano izdavanje računa ili jednakovrijednog dokumenta, obveza obračuna PDV-a nastaje:

(a) u trenutku izdavanja računa ili jednakovrijednog dokumenta ako je poštovan rok predviđen za njihovo izdavanje;

9. Osim toga, članak 36. CIVA-e određuje:

„[...]

5. Računi ili jednakovrijedni dokumenti moraju biti datirani, slijediti neprekinuti numerički redoslijed i sadržavati sljedeće podatke:

[...]

(d) primjenjive stope i iznos PDV-a koji treba platiti;”

10. Trajanje roka za ostvarivanje prava na odbitak određeno je u članku 98. CIVA-e:

„[...]

2. Neovisno o posebnim odredbama, pravo na odbitak ili povrat preplaćenog PDV-a može se ostvariti samo prije nego što isteknu četiri godine od nastanka prava na odbitak odnosno plaćanja viška PDV-a.”

III. Glavni postupak

11. Od veljače 2008. do svibnja 2010. tužitelj u glavnom postupku pred nacionalnim sudom, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (u daljnjem tekstu: Biosafe) prodavao je tuženiku, Flexipiso – Pavimentos, SA, gumeni granulat u ukupnoj vrijednosti od 664 538,77 eura, pri čemu je PDV obračunavao po sniženoj stopi od 5 %.

12. Na temelju poreznog nadzora u 2011. za porezne godine 2008. do 2010. utvrđeno je da je tužitelj ipak morao primijeniti stopu PDV-a od 21 %. Uslijed toga porezna je uprava odredila naknadnu naplatu poreza koja je odgovarala razlici u visini od 100 906,50 eura u odnosu na ono što je tužitelj platio državi.

13. Tužitelj je 24. listopada 2012. uputio tuženiku poziv na plaćanje u iznosu razlike, koji je to, međutim, odbio.

14. Građanskopravnom tužbom tužitelj nastoji ishoditi da mu tuženik ipak plati taj iznos. Tvrdi da tuženik kasnije može od porezne uprave zatražiti povrat iznosa koji treba platiti jer nakon plaćanja tužitelju ima pravo na odbitak pretporeza.

15. Nasuprot tomu, tuženik ističe da je člankom 98. točkom 2. CIVA-e predviđen rok od četiri godine u kojem kupac ima pravo odbiti prebaćeni PDV. Taj je rok već istekao u trenutku primitka poziva na plaćanje koji prema navodima suda koji je uputio zahtjev sadržava sve pretpostavke da ga se može smatrati računom u smislu propisa o PDV-u.

16. Prvostupanjski sud kao i Tribunal da Relação de Lisboa (Prizivni sud u Lisabonu, Portugal) zastupali su stajalište da trenutak u kojem rok počinje teći i time trenutak nastanka prava na odbitak pretporeza predstavlja izdavanje izvornih računa u 2008., a ne izdavanje ispravljenih dokumenata u listopadu 2012. Stoga su nižestupanjski sudovi odbili tužbu, protiv čega je tužitelj podnio pravni lijek pri Supremo Tribunal de Justiça (Vrhovni sud, Portugal).

IV. Postupak pred Sudom

17. Supremo Tribunal de Justiça (Vrhovni sud, Portugal), pred kojim je spor u tijeku, uputio je Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Protive li se Direktivi 2006/112/EZ, a posebno njezinim člancima 63., 167., 168., 178., 179., 180., 182. i 219., kao i načelu neutralnosti, propisi iz kojih proizlazi da se, u slučaju kada je u pogledu prodavatelja robe, obveznika PDV-a, izvršena porezna inspekcija iz koje je proizišlo da je stopa svojevremeno primijenjenog PDV-a bila niža od one koju je trebalo primijeniti, koji je državi platio dodatni porez i koji od kupca, koji je također obveznik PDV-a, želi ishoditi odgovarajući iznos, rok unutar kojeg se može ostvariti odbitak spomenutog poreza računa od trenutka ispostavljanja prvotnih računa, a ne od slanja ili primitka dokumenata kojima se ti računi ispravljaju?
2. U slučaju niječnog odgovora na prethodno pitanje, javlja se dvojba u vezi s time protivi li se toj direktivi i posebno istim prethodno navedenim člancima te načelu neutralnosti propis iz kojeg proizlazi da, nakon što su primljeni dokumenti kojima se ispravljaju prvotni računi, koji su nastali kao posljedica porezne inspekcije i plaćanja dodatnog poreza državi, radi ishođenja plaćanja spomenutog dodatnog poreza u trenutku u kojem je već istekao navedeni rok za ostvarivanje prava na odbitak kupac može legitimno odbiti izvršiti plaćanje zato što nemogućnost odbitka dodatnog poreza opravdava odbijanje njegova prijenosa?

18. U vezi s tim pitanjima u postupku pred Sudom pisano su se očitovali Republika Portugal, Biosafe i Europska komisija.

V. Pravna ocjena

A. Dopuštenost prethodnih pitanja

19. Republika Portugal smatra da je drugo prethodno pitanje nedopušteno. Oba prethodna pitanja osobita su ovdje po tome što se sudu koji je uputio zahtjev postavljaju u okviru parničnog postupka u kojemu se stranke u konačnici spore oko visine naknade. Visina naknade ponajprije je pitanje (građanskopravnog) tumačenja ugovora između stranaka i nije u nadležnosti Suda. Načelno, pitanje nacionalnog prava jest i dolazi li u obzir naknadno povišenje ugovorene naknade ako su obje ugovorne strane jednostrano ili obostrano pogriješile u vezi s tumačenjem ocjene pravnog posla s gledišta PDV-a.

20. Treba podsjetiti da prema ustaljenoj praksi Suda pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sudac unutar pravnog i činjeničnog okvira koji sam definira – i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati – uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je posve očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili glavnim postupkom, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan

odgovor na upućena pitanja⁶.

21. Taj se zaključak ne može izvesti za oba prethodna pitanja. Izgleda da u portugalskom pravu postoji mogućnost da se naknadno poveća naknada koju duguje primatelj isporuke ako kod pružatelja isporuke porezna uprava utvrdi viši PDV. U takvom slučaju može svakako (s građanskopravnog aspekta) biti važna okolnost može li primatelj isporuke neutralizirati taj dodatni PDV putem odbitka pretporeza. U slučaju da pravo primatelja isporuke na odbitak pretporeza ne postoji, on bi naime sam snosio rizik pogreške u vezi s PDV-om ako bi se naknada mogla naknadno povisiti. U slučaju da pravo na odbitak pretporeza postoji, rizik bi nasuprot tomu ostao isključivo na pružatelju isporuke ako se naknada ne bi mogla naknadno povisiti. Utoliko razmatranja Suda u vezi s postojanjem prava primatelja isporuke na odbitak pretporeza mogu u okviru građanskopravnog spora biti barem korisna za sud koji je uputio zahtjev. Slično vrijedi za drugo prethodno pitanje. Stoga se oba ta pitanja mogu smatrati dopuštenima.

B. Prvo pitanje

1. Sadržaj prethodnog pitanja

22. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi izričito znati računa li se „rok unutar kojeg se može ostvariti odbitak spomenutog poreza od trenutka ispostavljanja prvotnih računa, a ne od slanja ili primitka računa kojima se ti računi ispravljaju”.

23. Stoga za razliku od onoga što se može nazrijeti iz navoda Komisije i Portugalske Republike, sudu koji je uputio zahtjev nije bitno je li rok od četiri godine predviđen u nacionalnom pravu primjeren. Umjesto toga valja pojasniti nastaje li pravo na odbitak pretporeza u punom opsegu već s izvršenjem transakcije (to se u ovom slučaju dogodilo 2008.), čak i ako su stranke pogrešno pošle od nižeg opterećenja PDV-om i stoga viši PDV nisu uzele u obzir u okviru cijene niti su ga iskazale u računu.

24. U tom pogledu u obzir dolaze samo dvije mogućnosti. Odbitak pretporeza nastaje ili u objektivno točnom iznosu neovisno o predodžbama stranaka i neovisno o iskazivanju u odgovarajućem računu. Tada bi u ovom slučaju on nastao 2008. Ili je odbitak pretporeza ograničen s obzirom na visinu konkretno iskazanim PDV-om u odgovarajućem računu. Tada bi on nastao 2008. u odnosu na stopu od 5 %, a tek 2012. u iznosu razlike do stope od 21 %.

25. Smatram da je drugo stajalište točno. Naime, prema mojem mišljenju treba razlikovati nastanak prava na odbitak pretporeza *s obzirom na osnovu* (o tome u točki 26. i sljedećima) od nastanka prava na odbitak pretporeza *s obzirom na visinu* (o tome u točki 34. i sljedećima). Nakon pomnijeg razmatranja možemo zaključiti da je to u skladu i sa sudskom praksom Suda o retroaktivnom ispravljanju formalno pogrešnih računa (o tome u točki 53. i sljedećima).

2. Nastanak prava na odbitak pretporeza s obzirom na osnovu

26. Ako se pomnije razmotri sudska praksa Suda, vidljivo je da se ona dosad uglavnom bavila nastankom prava na odbitak pretporeza *s obzirom na osnovu*.

27. Sukladno toj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak pretporeza čini sastavni dio mehanizma PDV-a i načelno ne može biti ograničeno. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije⁷.

⁶ Presude od 17. rujna 2014., Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, t. 32.), od 30. travnja 2014., Pflieger i dr. (C-390/12, EU:C:2014:281, t. 26.), od 22. lipnja 2010., Melki i Abdeli (C-188/10 i C-189/10, EU:C:2010:363, t. 27.) i od 22. siječnja 2002., Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, t. 19.)

⁷ Presude od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 39.), od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, t. 31.), od 22. prosinca 2010., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, t. 23.) i od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37.)

28. Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u⁸.

29. U pogledu materijalnih uvjeta potrebnih za nastanak prava na odbitak pretporeza Sud je odlučio⁹ da robu ili usluge na kojima temelji to pravo prema članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u porezni obveznik mora koristiti za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga mora izvršavati drugi porezni obveznik.

30. Budući da članak 168. Direktive o PDV-u ne nameće nijedan drugi uvjet vezan uz korištenje od osobe koja prima predmetnu robu ili usluge, valja zaključiti da porezni obveznik, ako su ispunjena dva uvjeta navedena u prethodnoj točki, u načelu ima pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a (pretporeza)¹⁰.

31. Ta sudska praksa govori u prilog tumačenju da je relevantno jedino izvršenje isporuke između dvaju poreznih obveznika i da primljenu isporuku primatelj isporuke koristi radi izvršavanja transakcija koje podliježu plaćanju poreza. Izgleda da postojanje ispravnog računa Sud smatra tek formalnošću. Doduše, Sud se u toj sudskoj praksi uvijek izjašnjavao samo o nastanku prava na odbitak pretporeza s obzirom na osnovu jer su iznos poreznog duga i iznos odbitka pretporeza od početka bili nesporni.

32. Pitanje o kojemu ovdje treba odlučiti ne odnosi se, međutim, na nastanak prava na odbitak s obzirom na osnovu, već s obzirom *na visinu* jer je prvo utvrđena pogrešna stopa. Nedvojbeno je da primatelj isporuke (u ovom slučaju Flexipiso – Pavimentos SA) može i s obzirom na osnovu i s obzirom na visinu odbiti pretporez u odnosu na ugovorenih i obračunatih 5 %¹¹.

33. Dvojbeno je jedino to je li primatelj isporuka već i 2008. mogao odbiti pretporez od 21 %¹² jer bi to zapravo bila ispravna stopa čak i ako ju obje stranke nisu uzele u obzir niti su to znale.

3. Nastanak prava na odbitak pretporeza s obzirom na visinu

34. Stoga valja razjasniti *trenutak u kojem nastaje pravo na odbitak s obzirom na visinu*. Ovdje je od odlučujuće važnosti ne samo pravilo iz članka 168. već i ono iz članka 178. točke (a) u vezi s člankom 226. točkom 10. Direktive o PDV-u.

8 Presude od 21. rujna 2017., SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, t. 40.), od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 27.), od 15. rujna 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 39.), od 22. ožujka 2012., Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, t. 35.) i od 22. prosinca 2010., Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, t. 24.)

9 Rješenje od 12. siječnja 2017., MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, t. 28.), presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 28.), od 15. rujna 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 40.), od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, t. 34.); vidjeti u tom smislu presudu od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 28.) i navedenu sudsku praksu.

10 Presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, t. 35.)

11 Zbog članka 73. Direktive o PDV-u preciznije je govoriti o 5/105 ugovorene naknade.

12 Zbog članka 73. Direktive o PDV-u preciznije je govoriti o 21/121 ugovorene naknade.

a) Svrha navođenja primjenjive stope PDV-a

35. U tom pogledu valja prvo podsjetiti da, u skladu s člankom 179. stavkom 1. Direktive o PDV-u, 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.”. Iz toga proizlazi 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 račun¹³.

36. Stoga se za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza zahtijeva na temelju članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u posjedovanje određenog računa. Taj je račun morao biti izdan u skladu s člancima 219.a do 240. Direktive o PDV-u. U skladu s člankom 226. točkom 10. Direktive o PDV-u za to je potrebno navesti „iznos PDV-a koji se plaća”.

37. Odredbom iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u zakonodavac dovodi u vezu materijalno pravo na odbitak PDV-a koji primatelj isporuke mora snositi s posjedovanjem računa u kojemu je iskazan PDV koji on mora snositi¹⁴.

38. Svrha povezivanja prava na odbitak pretporeza s posjedovanjem odgovarajućeg računa sastoji se, kao što je Sud već naveo, s jedne strane od toga da se podacima koje račun obvezno mora sadržavati poreznim tijelima omogućiti nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a¹⁵. To se osobito odnosi na podatke o predmetu isporuke, trenutku isporuke i osobi pružatelja isporuke.

39. No, navođenje iznosa PDV-a koji treba platiti nije potrebno za to. Iznos PDV-a koji treba platiti proizlazi na temelju zakona iz primjene porezne stope i iz ugovorene naknade. To je matematički izračun koji se temelji na pravnom pitanju (onom o poreznoj stopi) te koji i bez izričitog navođenja „iznosa PDV-a koji se plaća” (to jest, rezultata) u računu porezna uprava uvijek može nadzirati.

40. Stoga zakonski uvjet iz članka 226. točke 10. Direktive o PDV-u mora imati smisao i svrhu koji to nadilaze. Taj smisao i svrha sastoje se prema mojem mišljenju od usklađivanja poreznog duga pružatelja isporuke s odbitkom pretporeza primatelja isporuke.

41. Računom pružatelj isporuke daje primatelju isporuke do znanja koji PDV prema svojem mišljenju duguje državi i prebacuje kao neizravan porez na primatelja isporuke. Na temelju takvog je računa za primatelja isporuke također nedvojbeno da je on opterećen PDV-om u tom iznosu ako plati račun. Posljedica toga jest ta da on rasterećenje može zatražiti također (samo) u tom iznosu koji općenito odgovara i iznosu duga pružatelja isporuke na osnovi PDV-a.

b) Poštovanje načela neutralnosti

42. Osim toga to uređenje služi i za prenošenje načela neutralnosti koje je utvrđeno u propisima o PDV-u. Načelo neutralnosti temeljno je načelo¹⁶ PDV-a koje proizlazi iz naravi poreza na potrošnju i koje sadržava dvije osnovne tvrdnje.

¹³ Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 35.); vidjeti u tom smislu presudu od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 34.).

¹⁴ Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 60.).

¹⁵ Presuda 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.).

¹⁶ U presudi od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) Sud govori o načelu tumačenja.

43. S jedne strane, to načelo u okviru naplate PDV-a zabranjuje različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije¹⁷. S druge strane, načelo neutralnosti znači da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba osloboditi od konačnog opterećenja PDV-om¹⁸ ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija¹⁹.

44. Ovdje bih htjela pozornost usmjeriti na misao o rasterećenju. Iz nje proizlazi da, kao što je i nezavisni odvjetnik M. Campos Sánchez-Bordona nedavno naveo²⁰, odbitak pretporeza dolazi u obzir samo ako je primatelj isporuke također opterećen PDV-om. No, on nije opterećen već s izvršenjem isporuke, nego tek s plaćanjem naknade i u njoj sadržanog PDV-a na temelju računa u kojem je taj iznos iskazan.

45. To potpuno jasno proizlazi iz ranije sudske prakse Suda, u kojoj je on još izričito navodio²¹ da neposredno ostvarenje prava na odbitak načelno 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.

46. 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, dakle iz računa.

47. Bez odgovarajućeg sporazuma i bez računa (koji odgovara tom sporazumu) primatelj isporuke ne može i neće pružatelju isporuke platiti PDV. Time se također objašnjava, kao što nezavisni odvjetnik M. Campos Sánchez-Bordona točno navodi²², pravilo iz članka 178. Direktive o PDV-u koje ostvarivanje prava na odbitak pretporeza vezuje uz posjedovanje odgovarajućeg računa.

48. Sve dok pružatelj isporuke, kao u ovom slučaju, nije u cijenu uključio opću stopu poreza niti je potonju prebacio putem naknade na primatelja isporuke (to 2008. još nije bio slučaj), primatelj isporuke također nije opterećen PDV-om u toj visini. Odbitak pretporeza prije tog trenutka ne bi otklonio opterećenje²³, već bi ga umjesto toga potaknuo. U određenom trenutku mogao bi odbiti pretporez koji pružatelj isporuke ne bi mogao djelomično prebaciti zato što ne zna za viši PDV.

49. Stoga, u suglasju sa stajalištem Komisije u tom pogledu, iz načela neutralnosti proizlazi da pravo na odbitak pretporeza s obzirom na visinu nastaje samo u opsegu „iznos[a] PDV-a koji se plaća” i koji se u skladu s člankom 226. točkom 10. Direktive o PDV-u mora navesti u računu.

50. Posebna važnost članka 226. točke 10. Direktive o PDV-u u odnosu na druge formalnosti računa navedene u članku 226. očita je i iz članka 203. Direktive o PDV-u. Iz obilježja koje je nužno za odbitak pretporeza primatelja isporuke („iznos PDV-a koji se plaća”), porezni dug proizlazi na temelju zakona već zbog njegova navođenja na računu. U suprotnom slučaju, u kojem je pogrešno utvrđena previsoka stopa, to ima za posljedicu da se mora platiti taj iskazani iznos, iako primatelj isporuke

17 Presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571 t. 30.), od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)

18 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.)

19 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.)

20 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.)

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

22 Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 58. i sljedeće)

23 S tim u vezi vidjeti isto stajalište nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.).

nema pravo na odbitak pretporeza jer je iskazano više od poreza koji se duguje na temelju zakona²⁴. Stoga to navođenje, na koje je pružatelj isporuke obavezan prema članku 220. Direktive o PDV-u, nema samo formalan, već i materijalan učinak. Taj učinak nastaje na strani pružatelja isporuke (članak 203. Direktive o PDV-u) i, prema mojem mišljenju, na odgovarajući način također na strani primatelja isporuke (članak 168. u vezi s člankom 178. Direktive o PDV-u)²⁵.

51. Osim toga, tužitelj u glavnom postupku točno upućuje na to da bi oslanjanje na trenutak izvršenja isporuke (ili prvi račun nakon izvršenja isporuke) dovelo i do ograničavanja slobode ugovaranja ugovornih strana. One bi tada bile prisiljene da konačnu cijenu (građanskopravno) utvrde unutar poreznopavnog roka koji države članice moraju utvrditi za zastaru prava na povrat pretporeza. Inače bi pravo na odbitak pretporeza primatelja isporuke bilo isključeno. To bi bio čudan zaključak jer su porezni propisi načelno vezani uz gospodarske transakcije, ali im nije cilj njihovo preoblikovanje.

c) Zaključak

52. Stoga se tekstu te smislu i svrsi članka 178. točke (a) u vezi s člankom 226. točkom 10. Direktive o PDV-u kao i poštovanju načela neutralnosti protivi to da odbitak pretporeza nastaje s obzirom na (objektivno točnu) visinu u trenutku izvršenja isporuke. Pravo društva Flexipiso Pavimentos SA na odbitak pretporeza (u odnosu na dio koji prelazi iznos PDV-a iskazanog u visini od 5 %) jest stoga, u suglasju sa stajalištem Komisije i društva Biosafe, nastalo najranije 2012. prilikom primitka odgovarajućeg računa s iskazanim PDV-om koji treba platiti.

4. Sudska praksa u vezi s retroaktivnim ispravljanjem računa

53. To nije protivno niti novijoj sudskoj praksi Suda u vezi s retroaktivnim ispravljanjem računa. Ondje je Sud doduše odlučio da su materijalni uvjeti prava na odbitak oni koji uređuju sam temelj i opseg tog prava, poput onih predviđenih u poglavlju 1. glave X. Direktive o PDV-u pod naslovom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”. Nasuprot tomu, formalnim se zahtjevima navedenog prava uređuju načini i nadzor njegova izvršenja kao i uredno funkcioniranje sustava PDV-a, poput onih koji se odnose na računovodstvo, izdavanje računa i podnošenje prijave²⁶.

54. 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. 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 neučinkovitost tog prava²⁷.

55. Iz toga Sud zaključuje da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive o PDV-u, ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni²⁸.

24 Presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 23.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 15.)

25 Vidjeti u tom smislu također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 67.).

26 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.

27 Presuda 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 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.), doduše u slučaju prijenosa porezne obveze, kao i od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43.) doduše također uz upućivanje na prijenos porezne obveze.

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

56. Iz toga bi se mogao izvesti zaključak da se pretporez štoviše može odbiti u cijelosti i bez računa. Naime, račun je sve u svemu samo formalan uvjet. Ako je objektivno utvrđeno da su ispunjeni materijalni uvjeti iz članka 168. Direktive o PDV-u, nepostojeći formalni uvjeti ne mogu spriječiti odbitak pretporeza. To je, međutim, protivno upravo jasnom tekstu članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u. Osim toga, i Sud u navedenoj sudskoj praksi izričito zahtijeva ispravak računa²⁹. Stoga se zaključak da pravo na odbitak pretporeza postoji bez posjedovanja računa ne može izvesti ni iz te sudske prakse ni iz Direktive o PDV-u.

57. Upitno je samo to može li se račun (ovdje iz 2008.) u kojemu PDV uopće nije iskazan ili je iskazan u pre niskom iznosu shvatiti kao pogrešan račun u smislu navedene sudske prakse. Njega bi se tada moglo u određenim okolnostima *retroaktivno* ispraviti uslijed čisto formalne pogreške zbog čega bi se i odbitak pretporeza mogao odnosno morao retroaktivno provesti.

58. Ovdje valja prije svega primijetiti da su se odluke Suda o retroaktivnom ispravljanju računa u biti odnosile na okolnosti koje su potpuno drukčije od onih koje ovdje postoje. U tim je predmetima odbitak pretporeza nastao s obzirom na osnovu te je i s obzirom na visinu postojala suglasnost između pružatelja i primatelja isporuke. Tako je primatelj isporuke znao prilikom primitka računa u kojem je iznosu opterećen PDV-om i do kojeg se iznosa može rasteretiti od njega. Nakon što je kasnije platio formalno manjkave račune, također je bio opterećen PDV-om. U tim su slučajevima nedostajali samo pojedini podaci na računu koji se, međutim, nisu odnosili ni na porezni dug pružatelja isporuke ni na iznos poreznog opterećenja primatelja isporuke.

59. Čini mi se pogrešnim iz te sudske prakse izvesti zaključak da se i visina odbitka pretporeza nastalog s obzirom na osnovu može retroaktivno izmijeniti. Kao što je sam Sud naglasio u predmetu *Senatex*³⁰, taj je slučaj bio poseban po tome „što je društvo *Senatex* u trenutku ostvarivanja svojeg prava na odbitak imalo račune te je platilo pretporez”.

60. U tom je pogledu Sud u svojoj sudskoj praksi dopustio u korist primatelja isporuke – koji je bio suglasan s PDV-om iskazanim u računu, platio ga i stoga bio njime opterećen – da se (s retroaktivnim učinkom) ispravljaju formalne pogreške u računu radi proporcionalnosti (i izbjegavanja „kaznenih kamata”). Neiskazivanje iznosa PDV-a odnosno pre niski iskazan iznos PDV-a razlikuje se, međutim, od izostanka poreznog broja ili pogrešnog datuma ili pogrešnog opisa isporuke. Potonji su podaci odlučujući jedino za nadzor transakcija putem porezne uprave.

61. Iskazani iznos PDV-a jest, nasuprot tomu – kao što je navedeno u točki 39. i sljedećima – odlučujući za iznos opterećenja primatelja isporuke i time za iznos potrebnog rasterećenja putem odbitka pretporeza. Za razliku od većine ostalih podataka na računu, koji su propisani člankom 226. Direktive o PDV-u, članak 226. točka 10. Direktive o PDV-u ne predstavlja stoga tek formalan uvjet za odbitak pretporeza. Umjesto toga, taj je podatak ključan za usklađivanje opterećenja poreznim dugom (vidjeti članak 203. Direktive o PDV-u) s odbitkom pretporeza primatelja isporuke. Naknadna izmjena „iznos[a] PDV-a koji se plaća” stoga ne može proizvoditi retroaktivni učinak u smislu navedene sudske prakse Suda.

62. Tako povećanje PDV-a, koji dosad još nije bio obračunat (to jest, nije bio iskazan), nije tek ispravak formalne pogreške. To povećanje je prije usporedivo s prvotnim izdavanjem računa. Naime, i ovdje pružatelj isporuke prvi put priopćava koliki PDV (dodatno) prebacuje. Primatelj isporuke također prvi put saznaje koliko iznosi njegovo (dodatno) opterećenje PDV-om na temelju pravnog posla koje će još (dodatno) snositi prilikom plaćanja tog kasnijeg računa.

²⁹ U svojoj presudi od 15. rujna 2016., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 39.) Sud se izričito ograđuje od presude od 29. travnja 2004., *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 38.) upućujući na to da tamo nije bilo računa, dok je u presudi *Senatex* račun postojao i plaćen je zajedno s PDV-om.

³⁰ Presuda od 15. rujna 2016., *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 39.)

63. To materijalno obilježje vidljivo je i u ideji na kojoj se temelje pravila iz članka 90. i 185. Direktive o PDV-u. Objema odredbama uređeno je postupanje s naknadim smanjenjem oporezivog iznosa. Na strani poreznog obveznika to se odvija prema članku 90. Direktive o PDV-u, a na strani osobe koja ima pravo odbiti pretporez prema članku 185. Direktive o PDV-u³¹. Kao što proizlazi iz članka 184. Direktive o PDV-u, ispravak odbitka pretporeza ima učinak *ex nunc*. Isto vrijedi i na temelju članka 90. Direktive o PDV-u jer iz njega uopće nije vidljiv retroaktivan učinak na dotad nastali porezni dug. Isto kao što prilikom suglasnog smanjenja naknade ne postoji retroaktivan učinak, taj učinak ne može postojati ni prilikom naknadnog suglasnog povećanja naknade ili čak naknadnog jednostranog povećanja naknade uslijed povećanja stope (u ovom slučaju s 5 % na 21 %).

64. Stoga, i uz uvažavanje sudske prakse Suda u vezi s retroaktivnim učinkom ispravka formalnih pogrešaka računa, pravo na odbitak pretporeza nastaje tek s posjedovanjem računa u kojemu je iznos PDV-a koji treba platiti prvi put naveden te je visina odbitka pretporeza ograničena na taj iznos.

5. Sažetak

65. *Postojanje* računa, u kojemu je opterećenje PDV-om jasno iskazano, nije samo formalan kriterij već *materijalni* uvjet za odbitak pretporeza. To proizlazi iz smisla i svrhe računa koji se sastoje, među ostalim, i od toga da se porezni dug uskladi s poreznim odbitkom. Budući da je pravo na odbitak pretporeza usmjereno u materijalnom pogledu na to je li porezni obveznik opterećen PDV-om (jer ga je već platio s naknadom) ili će biti opterećen (jer je ugovorio odgovarajuću naknadu), iskazivanje tog opterećenja u računu jest obvezno.

66. Samo takvo tumačenje odgovara posebnim obilježjima članka 226. točke 10. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 203. te člancima 90., 184., 185. i sljedećima iste direktive.

67. Posljedično, pravo na odbitak pretporeza može u određenom opsegu nastati (i ostvarivati se) tek kada primatelj posjeduje račun u kojemu je iznos PDV-a iskazan u tom opsegu. To je u ovom postupku bio slučaj tek 2012.

68. Stoga ovdje može ostati otvoreno i pitanje koje je Portugalska Republika iscrpno analizirala, o tome koliko se dugo takvo pravo može ostvarivati na temelju nacionalnog prava. Ovdje ništa ne upućuje na to da je četverogodišnji rok predviđen nacionalnim pravom koji teče od stjecanja posjeda računa sa sada višim iznosom PDV-a dvojbena sa stajališta prava Unije.

C. Drugo pitanje

69. Drugo pitanje ne treba razmatrati jer je na prvo pitanje dan potvrđan odgovor.

70. Osim toga, pitanje u vezi s odbijanjem plaćanja kupca s obzirom na naknadu predstavlja pitanje građanskog prava na koje se ne može odgovoriti na temelju Direktive o PDV-u. Mora li kupac, koji više ne može odbiti pretporez, ipak naknadno platiti taj iznos ako su prilikom sklapanja ugovora obje stranke suglasno pošle od niže stope jest pitanje tumačenja ugovora, pri čemu valja uzeti u obzir sve okolnosti pojedinačnog slučaja. Iz članka 73. Direktive o PDV-u može se samo zaključiti da je PDV sastavni dio izvorno ugovorene naknade. Treba li i u kojem opsegu tu izvorno ugovorenu naknadu naknadno prilagoditi prije svega je pitanje ugovorne raspodjele rizika između ugovornih strana.

³¹ U pogledu njihova odnosa vidjeti moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 27.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika H. Saugmandsgaarda Øea u predmetu T – 2 (C-396/16, EU:C:2017:763, t. 56. i sljedeće).

VI. Prijedlog odluke

71. Stoga predlažem da se na zahtjev Supremo Tribunal de Justiça (Vrhovni sud, Portugal) za prethodnu odluku odgovori kako slijedi:

Pravo na odbitak pretporeza nastaje prema članku 168. točki (a) u vezi s člankom 178. točkom (a) i člankom 226. točkom 10. Direktive o PDV-u u visini iznosa PDV-a koji treba platiti iskazanog na računu i tek prilikom primitka takvog računa. Naknadno povećanje (ispravak) tog iznosa PDV-a koji treba platiti, u izmijenjenom računu, ne dovodi do retroaktivnog nastanka prava na odbitak pretporeza. Tako su odredbama Direktive o PDV-u protivni propisi prema kojima u slučaju kao što je ovaj rok za odbitak tog dodatnog poreza počinje teći već od izdavanja izvornog računa.