



# Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

E. TANCHEVA

od 9. rujna 2021.<sup>1</sup>

**Predmet C-9/20**

**Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136**

**protiv**

**Finanzamt Hamburg-Oberalster**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 66. točka (b) – Članak 167. – Trenutak nastanka prava na odbitak plaćenog pretporeza – Davanje u zakup i podzakup nepokretne imovine koja se rabi u industrijske ili komercijalne svrhe”

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na točan trenutak kada porezni obveznik može odbiti pretporez za usluge iznajmljivanja koje pruža porezni obveznik koji knjiži isplate u svrhu obračuna PDV-a.

2. Konkretno, porezni obveznik koji je primio predmetne usluge tražio je odgovarajući odbitak pretporeza u trenutku kada je porezni obveznik izvršio plaćanja dobavljaču koji također knjiži isplate u svrhu obračuna PDV-a (u daljnjem tekstu: dobavljač koji knjiži isplate), očito u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u<sup>2</sup>, u vezi s člankom 66. točkom (b) te direktive. Te su isplate bile djelomično izvršene mnogo kasnije, a ne u razdobljima zakupa na koja su se odnosila. Njemačka porezna uprava istaknula je nakon toga da su se odbici trebali provesti u trenutku isporuke, odnosno u trenutku kada je imovina za zakup stavljena na raspolaganje poreznom obvezniku kao primatelju usluga davanja u zakup.

3. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku postavio je dva prethodna pitanja s tim u vezi. U skladu sa zahtjevom Suda, u ovom ću mišljenju analizirati samo prvo prethodno pitanje koje se odnosi na tumačenje članka 167. Direktive o PDV-u.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: engleski

<sup>2</sup> Direktiva 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 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

## I. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

#### 1. Direktiva o PDV-u

4. Članak 63. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

5. Članak 66. Direktive o PDV-u navodi:

„Odstupajući od odredaba članka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

[...]

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

[...]”

6. Članak 167. Direktive o PDV-u određuje:

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

7. U skladu s člankom 167.a Direktive o PDV-u:

„Države članice mogu propisati sustav s mogućnošću odabira da pravo na odbitak za poreznog obveznika čiji je PDV postao naplativ isključivo na temelju članka 66. točke (b) bude odgođeno sve dok isporučitelju ne plati PDV za robu ili usluge koje su mu isporučene.

[...]”

8. Članak 226. Direktive o PDV-u navodi:

„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:

[...]

(7.a) ako PDV postane naplativ u trenutku primitka isplate u skladu s člankom 66. točkom (b), a pravo na odbitak nastupi u trenutku kada odbijeni porez postane naplativ, navod ‚Vođenje računa’;

[...]”

## **B. Njemačko pravo**

Za potrebe ovog mišljenja, a radi opisa mjerodavnog njemačkog prava, upućujem na točku 11. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

## **II. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja**

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (tužitelj u glavnom postupku; u daljnjem tekstu: društvo GK) njemačko je društvo osnovano u skladu s građanskim pravom, koje je ostvarilo promet davanjem poslovne nekretnine u zakup različitim zakupoprimcima tijekom predmetnih godina. Društvo GK tu je nekretninu pak zakupilo od svojeg zakupodavca. Društvo GK i njegov zakupodavac odrekli su se izuzeća od PDV-a za prihode od zakupa i odlučili su da će plaćati PDV. Njemačka porezna tijela odobrila su im obračunavanje poreza na temelju naknada koje su primili, a ne na temelju naknada koje su dogovorili, u skladu sa stavkom 20. Umsatzsteuergesetz (njemački zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG). Društvo GK je na temelju ugovora o zakupu imalo valjani stalni račun za zakupninu koju je plaćalo svojem zakupodavcu.

10. Plaćanja zakupnine društva GH bila su od 2004. godine djelomično odgađana. To je značilo da je društvo GK u predmetnom razdoblju od 2013. do 2016. platilo zakupnine za razdoblje od 2009. do 2012. Osim toga, zakupodavac je društvu GK u 2016. oprostio preostali dug u iznosu od 22 462,62 eura. Ta zakupnina stoga nikad nije plaćena.

11. Svako od navedenih plaćanja uključivalo je PDV po stopi od 19 %. Društvo GK svoje je pravo na odbitak PDV-a, bez obzira na razdoblje zakupa kojem su plaćanja bila namijenjena, ostvarivalo uvijek u razdoblju prije podnošenja prijave, odnosno u kalendarskoj godini u kojoj je izvršeno plaćanje.

12. U okviru svojeg nadzora Finanzamt Hamburg-Oberalster (u daljnjem tekstu: Finanzamt) smatrao je da su točne godine za odbitak pretporeza društva GK na zakupnine koje je platilo svojem zakupodavcu bile godine zakupa na koje su se zakupnine odnosile, a ne (kasnije) godine u kojima je isplata stvarno izvršena. Porezno tijelo smatralo je da je, neovisno o činjenici da je zakupodavac društva GK knjižio isplate u svrhu obračuna PDV-a (takozvani „Ist-Versteuerung”), pravo društva GK na odbitak postojalo još u trenutku isporuke, odnosno u trenutku kada je nekretnina stavljena na raspolaganje društvu GK na temelju ugovora o zakupu. Zbog toga je Finanzamt proglasio nedopuštenim odbitak plaćenog pretporeza za koji je smatrao da je uzet u obzir tijekom pogrešnih godina. Ranija porezna razdoblja za koja je Finanzamt smatrao da se na njih odnosi odbitak pretporeza bila su u trenutku izdavanja poreznih rješenja o PDV-u djelomično zastarjela, tako da je društvu GK odbijen taj odbitak pretporeza.

13. Društvo GK podnijelo je 3. srpnja 2017. žalbu protiv poreznih rješenja od 15. lipnja 2017. o PDV-u ili predujmovima PDV-a za razdoblje od 2013. do 2016. Žalbe su odbijene 8. studenoga 2017. Društvo GK je zatim 28. studenoga 2017. podnijelo tužbu sudu koji je uputio zahtjev. U tom kontekstu društvo GK tvrdi da su pobijana rješenja protivna Direktivi o PDV-u. Prema mišljenju društva GK-a, stajalište Finanzamta da pravo na odbitak pretporeza uvijek nastaje izvršenjem transakcije je pogrešno. Ako pružatelj usluge obračunava svoj porez prema primljenim isplatama, pravo primatelja usluge na odbitak pretporeza tada nastaje tek kada primatelj usluge plati naknadu. Društvo GK ističe da je stoga uvijek pravilno zahtijevalo odbitak u godini plaćanja.

14. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev navodi da pravo na odbitak poreza, na temelju nacionalnog prava, kako ga tumači sud koji je uputio zahtjev, za primatelja usluga nastaje prilikom stvaranja prometa, neovisno o tome knjiži li dobavljač isplate ili račune u svrhu obračuna PDV-a<sup>3</sup>. To podrazumijeva da je Finanzamtovo stajalište u tom pogledu pravilno prema nacionalnom pravu. Međutim, sud koji je uputio zahtjev dvoji je li nacionalni propis u skladu s određenim odredbama Direktive o PDV-u.

15. U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Protivi li se članku 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost nacionalni propis na temelju kojeg pravo na odbitak nastaje već u trenutku izvršenja transakcije, čak i ako obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje u skladu s nacionalnim pravom tek u vrijeme naplate naknade, a naknada još nije plaćena?
2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: protivi li se članku 167. [Direktive 2006/112] nacionalni propis na temelju kojeg se ne može pozivati na pravo na odbitak u pogledu poreznog razdoblja u kojem je naknada plaćena ako obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje tek u vrijeme naplate naknade, a usluga je već pružena u prethodnom poreznom razdoblju te se prema nacionalnom pravu za to ranije porezno razdoblje više ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza zbog zastare?”

16. Pisana očitovanja podnijeli su Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, njemačka i švedska vlada te Europska komisija. Rasprava nije ni zatražena ni održana.

17. Kao što sam naveo u točki 3. ovog mišljenja, u ovom ću mišljenju ispitati samo prvo od tih dvaju pitanja.

### III. Analiza

#### A. Uvodne napomene

18. Nesporno je da je društvo GK ispunjavalo materijalne pretpostavke za pravo na odbitak predmetnog pretporeza. Također je nesporno da je društvo GK imalo valjani stalni račun u obliku ugovora o zakupu sa svojim zakupodavcem te je stoga ispunjavalo taj formalni zahtjev za predmetne odbitke. Stranke glavnog postupka spore se o točnom trenutku nastanka prava društva GK da ostvari pravo na te odbitke.

19. U praksi, međutim, stajalište Finanzamta ipak dovodi do stvarnog gubitka dijela tih odbitaka za društvo GK jer je nastupila zastara ostvarivanja tih odbitaka povezanih s godinama u kojima Finanzamt smatra da su ti odbici trebali biti ostvareni.

20. Poteškoće u tumačenju na koje je naišao sud koji je uputio zahtjev i argumenti njemačke i švedske vlade odnose se na dva različita pitanja.

<sup>3</sup> Točke 14. i 18. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

21. S jedne strane, sud koji je uputio zahtjev pita se čini li sam članak 167. Direktive o PDV-u obvezujuće pravilo koje su države članice dužne poštovati prilikom provedbe Direktive o PDV-u ili samo izražava „ideju vodilju” (odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku koristi izraz „Leitidee”), od koje države članice mogu odstupiti prilikom provedbe Direktive o PDV-u. Kao moguću potporu toj ideji, sud koji je uputio zahtjev poziva se na izjavu sadržanu u zapisniku Vijeća o odredbi koja prethodi članku 167. Direktive o PDV-u, odnosno o članku 17. stavku 1. Šeste direktive o PDV-u, u trenutku donošenja te direktive.

22. S druge strane, njemačka i švedska vlada u biti tvrde da upućivanje u članku 167. Direktive o PDV-u na „trenutak kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti” treba shvatiti kao upućivanje na trenutak u kojem bi obveza obračuna poreza koji se može odbiti nastala na temelju članka 63. Direktive o PDV-u ako se ne primjenjuje nijedno odstupanje, zanemarujući time osobito učinak eventualnog nacionalnog odstupanja na temelju članka 66. točke (b) te direktive.

23. Najprije ću se osvrnuti na sumnje koje je sud koji je uputio zahtjev izrazio u pogledu obvezujuće prirode članka 167. Direktive o PDV-u. Uzimajući u obzir činjenice u predmetu i argumente koje su istaknule osobito njemačka i švedska vlada, smatram da je korisno sada ukratko razmotriti način primjene PDV-a koji bi proizlazio iz jednostavne primjene jasne i nedvosmislene odredbe članka 167. Direktive o PDV-u na poreznog obveznika koji prima usluge drugog poreznog obveznika koji obračunava PDV knjižeći isplate u svrhu obračuna PDV-a u skladu s nacionalnim odstupanjem na temelju članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u, poput njemačkog „Ist-Besteuerung”, o kojem je riječ u glavnom postupku, prije nego što se pozabavim s nekim od argumenata koje su iznijele njemačka i švedska vlada i objasnim zbog čega ti argumenti, prema mojem mišljenju, nisu uvjerljivi.

### ***B. Obvezujuća priroda članka 167. Direktive o PDV-u***

24. U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev smatra da su njemačka pravila o PDV-u protivna strogoj primjeni članka 167. Direktive o PDV-u, s obzirom na to kako ta odredba glasi<sup>4</sup>.

25. Sud koji je uputio zahtjev međutim primjećuje da bi predmetno njemačko zakonodavstvo u području PDV-a moglo biti u skladu s pravom Europske unije „ako članak 167. Direktive o PDV-u ne predstavlja strogu obvezu, nego tek ideju vodilju”, te posebno dvoji može li se pozivati na izjavu sadržanu u zapisniku Vijeća koja se odnosi na članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u<sup>5</sup> kao potporu takvom tumačenju članka 167. Direktive o PDV-u<sup>6</sup>. Vijeće i Komisija u toj izjavi navode da države članice mogu odstupiti od općeg pravila iz članka 17. stavka 1. ako se dobavljača ili pružatelja usluga oporezuje prema njegovim prihodima<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Predzadnja rečenica točke 20. odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku.

<sup>5</sup> Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezima na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

<sup>6</sup> Članak 167. Direktive o PDV-u u biti je istovjetan odredbi koja mu prethodi, odnosno članku 17. stavku 1. Šeste direktive o PDV-u.

<sup>7</sup> Verzija izjave na njemačkom jeziku navedena je u Fryeu u Rau/Dürwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, napomena 1. (169. dopunjeno izdanje – listopad 2016.).

26. Sud koji je uputio zahtjev u tom se pogledu poziva na presudu Suda od 19. lipnja 2008., Komisija/Luksemburg<sup>8</sup>, u kojoj je Sud prihvatio da se na izjavu Vijeća i Komisije, unesenu u zapisnik Vijeća prilikom donošenja Direktive 96/71<sup>9</sup>, može pozvati u prilog tumačenju odredbe te direktive, ali sud koji je uputio zahtjev također ističe da se, prema sudskoj praksi Suda, na takve izjave općenito ne može pozivati ako njihov sadržaj nije našao svoj izraz u tekstu relevantnih propisa<sup>10</sup>. Ni njemačka vlada ni švedska vlada u svojim očitovanjima nisu pokušale istaknuti argument prema kojem članak 167. Direktive o PDV-u samo izražava „ideju vodilju”, niti su tvrdile da izjava navedena u točki 25. ovog mišljenja znači da članak 167. te direktive ne obvezuje države članice.

27. Dodajem da je, osim izjave sadržane u zapisniku Vijeća o Šestoj direktivi o PDV-u, na koju se sud koji je uputio zahtjev izričito poziva, još jedna izjava Vijeća i Komisije koja se odnosi na članak 167.a unesena u zapisnik Vijeća u vezi s donošenjem te odredbe u Direktivi 2010/45/EU<sup>11</sup>. Ta izjava glasi kako slijedi: „Vijeće i Komisija navode da države članice mogu odstupiti od načela navedenog u članku 167. Direktive 2006/112/EZ, kada dobavljač robe ili pružatelj usluga podliježe porezu na temelju svojih prihoda”<sup>12</sup>.

28. Prema mojem mišljenju, nijedna od dviju izjava navedenih u točkama 25. i 27. ovog mišljenja ne može opravdati ideju da se za članak 167. Direktive o PDV-u treba smatrati da služi samo kao „ideja vodilja” ili da se njime daje državama članicama pravo na odstupanje od jasnog teksta te odredbe.

29. Sud je u više navrata odlučivao o interpretativnoj vrijednosti izjava unesenih u zapisnike Vijeća prilikom donošenja sekundarnog zakonodavstva. Sud je već u presudi od 23. veljače 1988., Komisija/Italija<sup>13</sup>, presudio da „tumačenje koje se temelji na izjavi Vijeća ne može dovesti do tumačenja koje bi bilo drukčije od onog koje proizlazi iz samog teksta [relevantne odredbe predmetnog sekundarnog zakonodavstva]”.

30. Nadalje, Sud je u svojoj presudi od 26. veljače 1991., Antonissen<sup>14</sup>, presudio da se „[izjava unesena u zapisnik Vijeća prilikom donošenja relevantnog sekundarnog zakonodavstva] ne može koristiti za tumačenje odredbe sekundarnog zakonodavstva ako [...] tekst predmetne odredbe uopće ne upućuje na sadržaj izjave” i da ta izjava „stoga nije [imala] pravni značaj”.

31. Pravilo Antonissen za korištenje izjavama sadržanima u zapisniku Vijeća za potrebe tumačenja sekundarnog zakonodavstva od tada je potvrđeno u brojnim presudama, donesenima prije i nakon presude u predmetu Luksemburg, o tumačenju sekundarnog zakonodavstva o različitim pitanjima poput, među ostalima, zajedničkog sustava oporezivanja koji se primjenjuje

<sup>8</sup> C-319/06, EU:C:2008:350 (u daljnjem tekstu: presuda u predmetu Luksemburg)

<sup>9</sup> Direktiva 96/71/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 16. prosinca 1996. o upućivanju radnika u okviru pružanja usluga (SL 1997., L 18, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 5., svezak 5. str. 127.).

<sup>10</sup> Sud koji je uputio zahtjev posebno upućuje na presude od 23. veljače 1988., Komisija/Italija (429/85, EU:C:1988:83, t. 9.); od 26. veljače 1991., Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, t. 18.); od 29. svibnja 1997., VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, t. 23.); i od 3. prosinca 1998., Generics (UK) i dr. (C-368/96, EU:C:1998:583, t. 26.).

<sup>11</sup> Direktiva Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s pravilima o izdavanju računa (SL 2010., L 189. str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335., u daljnjem tekstu: Direktiva o izdavanju računa).

<sup>12</sup> Ponovno izdano u Ben Terra, Julie Kajus: Commentary on European VAT, str. 1595. Vidjeti zapisnik 3027. sastanka Vijeća Europske unije (EKONOMSKI i FINANCIJSKI POSLOVI), održanog u Bruxellesu 13. srpnja 2010.

<sup>13</sup> Predmet 429/85, EU:C:1988:83, t. 9. Također vidjeti presudu od 16. listopada 2003., Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, t. 51.).

<sup>14</sup> C-292/89, EU:C:1991:80, t. 17. i 18.

na matična društva i društva kćeri različitih država članica<sup>15</sup>, odgovornosti za neispravne proizvode<sup>16</sup>, obveznog osiguranja od građanskopravne odgovornosti za motorna vozila<sup>17</sup> i zajedničkih pravila za programe izravne potpore za poljoprivrednike na temelju zajedničke poljoprivredne politike<sup>18</sup>, kao i radi tumačenja različitih direktiva o PDV-u<sup>19</sup>. Pravilo Antonissen je stoga dobro utvrđeno u ustaljenoj sudskoj praksi Suda.

32. Prema mojem mišljenju, jasno je da nijedna od dviju izjava unesenih u zapisnik Vijeća, koje se odnose na članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u i članak 167.a Direktive o PDV-u, nije u skladu s pravilom Antonissen. Ni članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u ni članak 167. Direktive o PDV-u ne sadržavaju ni najmanje upućivanje na predmetne izjave.

33. Međutim, Sud je u presudi u predmetu Luksemburg prihvatio mogućnost pozivanja na izjavu Vijeća i Komisije unesenu u zapisnik Vijeća prilikom donošenja Direktive 96/71 u prilog tumačenju izraza koji se nalazi u odredbi te direktive. Ta je izjava bila naslovljena „Izjava br. 10 o članku 3. stavku 10. Direktive 96/71” i pojasnila je način na koji treba tumačiti izraz „odredbe o javnom poretku” iz te odredbe.

34. Članak 3. stavak 10. Direktive 96/71 ne sadržava upućivanje na izjavu, zbog čega bi presuda Luksemburg bila protivna sudskoj praksi Suda iz presude Antonissen. Međutim, za razliku od potonje presude, izjava o kojoj je riječ u presudi Luksemburg pružila je suvremenije objašnjenje točnog značenja koje se želi postići konkretnim izrazom. Nije namjeravala *izmijeniti* sadržaj predmetne odredbe ni značenje riječi korištenih u izrazu. Nadalje, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica V. Trstenjak u svojem mišljenju u predmetu Komisija/Luksemburg, Izjava br. 10 nije u sukobu s pojmom javnog poretka, nego pridonosi utvrđivanju sadržaja odstupanja u smislu koji je u skladu sa sudskom praksom Suda<sup>20</sup>.

35. Štoviše, presuda u predmetu Luksemburg odnosila se na predmet zbog povrede koji je Komisija pokrenula jer Luksemburg nije ispunio svoje obveze na temelju relevantne odredbe predmetne direktive i relevantnih odredbi Ugovora. Izraz „odredbe o javnom poretku” nalazi se u odredbi<sup>21</sup> koja se odnosi na države članice i koja im dopušta da kao odstupanje primijene određene „uvjete zaposlenja” koji su različiti od onih iz članka 3. stavka 1. Direktive 96/71. Izjava o kojoj je riječ podupirala je stajalište da države članice imaju užu slobodu procjene od tumačenja koje je iznio Luksemburg. Kao što je nezavisna odvjetnica V. Trstenjak iznijela u svojem mišljenju u predmetu Luksemburg, luksemburška vlada, kao ustavom određeni zastupnik države članice zastupljene u Vijeću, nije mogla nijekati da joj je izjava br. 10 poznata. Propust objave izjave br. 10 u *Službenom listu Europske unije* stoga nije smanjio njezin pravni značaj u predmetu protiv te države članice.

36. Nasuprot tomu, u ovom predmetu izjava na koju se sud koji je uputio zahtjev poziva u svojoj odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku u izravnoj je proturječnosti s jasnim tekstom članka 167. Direktive o PDV-u, kao što je to i izjava uključena u zapisnik Vijeća koja se tiče članka 167.a Direktive o PDV-u, a u vezi je s donošenjem te odredbe. Pozivanje na jednu od

<sup>15</sup> Presuda od 8. lipnja 2000., Epon Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, t. 26.)

<sup>16</sup> Presuda od 10. siječnja 2006., Skov i Bilka (C-402/03, EU:C:2006:6, t. 41. i 42.)

<sup>17</sup> Presuda od 19. travnja 2007., Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, t. 31.)

<sup>18</sup> Presuda od 14. ožujka 2013., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, t. 52.)

<sup>19</sup> Presude od 15. lipnja 2006., Komisija/Finska (C-249/05, neobjavljena, EU:C:2006:411, t. 51. i 52.); od 22. listopada 2009., Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, t. 62.); i od 17. prosinca 2020., Weg Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, t. 44.)

<sup>20</sup> Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice V. Trstenjak u predmetu Komisija/Luksemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, t. 45.).

<sup>21</sup> Članak 3. stavak 10. Direktive 96/71

tih izjava u ovom predmetu kako bi se zaniijekala obvezujuća priroda članka 167. Direktive o PDV-u bi, u predmetu pred Sudom, bilo na štetu poreznog obveznika od kojeg se ne bi smjelo tražiti da se upozna s internim dokumentima Vijeća poput zapisnika Vijeća. Kao što je Sud naveo u presudi *Denkavit International*<sup>22</sup> i *Gaz de France – Berliner Investissement*<sup>23</sup>: „Zakonodavstvo se odnosi na osobe na koje utječe. Te se osobe moraju, u skladu s načelom pravne sigurnosti, moći pouzdati na njegov sadržaj”.

37. Sud koji je uputio zahtjev u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku iznosi i mišljenje da primjena izjava iz zapisnika Vijeća o članku 17. stavku 1. Šeste direktive o PDV-u u svrhu tumačenja Direktive o PDV-u „ovisi o tome je li sadržaj te izjave ušao u odredbe Direktive o PDV-u”. Smatra da to nije slučaj s člankom 167., ali dvoji o tome je li izjava iz zapisnika Vijeća o članku 17. stavku 1. Šeste direktive o PDV-u izražena u članku 226. točki 7.a Direktive o PDV-u<sup>24</sup>.

38. Prema mojem mišljenju, postoje barem četiri čvrsta razloga zbog kojih članak 226. točka 7.a Direktive o PDV-u ne može poslužiti u tu svrhu.

39. Kao prvo, u skladu sa pravilom *Antonissen*, predmetna odredba mora upućivati na tu izjavu. Izjava koju je spomenuo sud koji je uputio zahtjev odnosi se na članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u, a izjava na koju ja upućujem u točki 27. ovog mišljenja odnosi se na članak 167. Direktive o PDV-u; stoga upućivanje iz članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u ne ispunjava taj zahtjev.

40. S druge strane, članak 226. točka 7.a Direktive o PDV-u ne sadržava nikakvo upućivanje na ikoju od tih izjava.

41. Kao treće, pravilo *Antonissen* primjenjuje se na izjave koje se nalaze u zapisniku Vijeća prilikom donošenja odredbe koju treba tumačiti. Nijedna od tih dviju izjava očito ne ispunjava zahtjev istodobnosti u pogledu članka 167. Direktive o PDV-u. Što se tiče izjave na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev u pogledu članka 17. stavka 1. Šeste direktive o PDV-u, bilo bi teoretski moguće tvrditi da je ta izjava, dana u trenutku donošenja tog članka, na neki način prenesena u njezinu odredbu sljednicu u trenutku donošenja Direktive o PDV-u<sup>25</sup>. Ne vidim kako bi se moglo tvrditi da se to dogodilo dodavanjem članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u kada je ta odredba dodana u vezi s donošenjem Direktive 2010/45/EU gotovo četiri godine nakon donošenja Direktive o PDV-u. Slično tomu, izjava unesena u zapisnik Vijeća o članku 167.a Direktive o PDV-u prilikom donošenja direktive o izdavanju računa također nije bila dana istodobno s donošenjem članka 167. Direktive o PDV-u.

42. Kao četvrto, sadržaj i okolnosti nastanka članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u ne podupiru zaključak da navedeni članak 167. treba smatrati neobvezujućim za države članice. Podaci koji moraju biti navedeni u računu u skladu s člankom 226. točkom 7.a Direktive o PDV-u nužni su kako bi se osiguralo da svaki porezni obveznik bude u mogućnosti znati kada odbiti pretporez za isporučenu robu ili usluge koje je isporučio dobavljač koji knjiži isplate u svrhu obračuna PDV-a.

<sup>22</sup> Presuda od 17. listopada 1996., *Denkavit i dr.* (C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, t. 29.)

<sup>23</sup> Presuda od 1. listopada 2009., C-247/08, EU:C:2009:600, t. 39.

<sup>24</sup> Vidjeti odluku kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, točka 26.

<sup>25</sup> Ta izjava svejedno ne bi bila bitna već i zato što nije u skladu s pravilom *Antonissen* spomenutim u točki 30. ovog mišljenja. Na navedenu se izjavu ne poziva članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u. Ona bi također dovela do tumačenja koje se razlikuje od onog koje proizlazi iz samog teksta članka 167. Direktive o PDV-u. Vidjeti presudu Komisija/Italija navedenu u točki 29. ovog mišljenja.



Napominjem da je barem jedan vodeći njemački autor komentara o PDV-u čak smatrao da donošenje članka 226. točke 7.a sada, prema sadržaju te odredbe, čini obveznom primjenu članka 167. Direktive o PDV-u<sup>26</sup>.

43. Zbog svih tih razloga smatram da se izjavama unesenima u zapisnik Vijeća koje se odnose na članak 17. stavak 1. Šeste direktive o PDV-u i članak 167.a Direktive o PDV-u ne može koristiti za tumačenje članka 167. Direktive o PDV-u i da one nemaju nikakav pravni značaj.

### ***C. Primjena njemačkog odstupanja prema članku 66. točki (b) i članka 167. Direktive o PDV-u u slučaju dobavljača koji knjiži isplate***

44. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je zakupodavac društva GK od njemačkog poreznog tijela zatražio i dobio odobrenje za knjiženje isplata u svrhu obračuna PDV-a. Stoga je zakupodavčeva obveza obračuna PDV-a na zakupninu primljenu od društva GK nastala u trenutku kada je zakupoprimac primio tu zakupninu.

45. Prema jasnom tekstu članka 167., pravo društva GK na odbitak nastaje istodobno, odnosno, u trenutku kada je društvo GK platilo, a zakupodavac primio zakupninu za različita razdoblja zakupa.

46. Ističem da činjenica da je društvo GK također knjižilo isplate u svrhu obračuna PDV-a ne utječe na taj ishod. Isto bi vrijedilo da je društvo GK knjižilo račune u svrhu obračuna PDV-a i to proizlazi iz jednostavne primjene jasnog i nedvosmislenog teksta članka 167. *ako je dobavljač (odnosno primatelj plaćanja) porezni obveznik koji knjiži isplate* i ako obveza obračuna PDV-a koji se odnosi na određenu isporuku robe ili usluga prema tome nastaje u odnosu na tu osobu u trenutku primitka plaćanja. Metoda obračuna izlaznog PDV-a koju je upotrijebio *primatelj* robe ili usluga u tu svrhu nije relevantna<sup>27</sup>.

### ***D. Ključne točke u očitovanjima stranaka pred Sudom***

#### ***1. Članak 63. Direktive o PDV-u određuje trenutak odbitka plaćenog pretporeza***

47. Njemačka vlada u svojim pisanim očitovanjima podnesenima Sudu tvrdi da odgovor na prvo prethodno pitanje treba biti niječan.

48. U prilog tom stajalištu njemačka vlada tvrdi da članak 63. Direktive o PDV-u propisuje temeljno načelo prema kojem obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga. Članak 167. povezuje pak pravo na odbitak s tim trenutkom. Stoga obveza obračuna poreza i pravo na odbitak nastaju istodobno. Međutim, prema mišljenju njemačke vlade, to nije nužno tako ako država članica iskoristi mogućnost iz članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u i odstupi od temeljnog načela iz članka 63. Direktive o PDV-u uspostavljajući sustav knjiženja isplata, poput „Ist-Versteuerung”. U tim okolnostima primatelj usluga može još imati pravo na odbitak PDV-a na temelju metode knjiženja računa radi obračuna PDV-a (to jest u trenutku

<sup>26</sup> Vidjeti Frye u Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 bilj. 47.-47.1. i 49. (169. dopunjeno izdanje – listopad 2016.). Vidjeti također raspravu o istom pitanju u H. Stadie u Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80–81 (od 170. dopunjenog izdanja – siječanj 2017.). Kao što sam to naveo u točkama 72. do 76. ovog mišljenja, ne slažem se sa stajalištem Fryea i Stadiea prema kojem članak 167. PDV-a nije bio obvezujući prije donošenja članka 226. točke 7.a.

<sup>27</sup> Zaključak je isti prema njemačkoj jezičnoj verziji Direktive o PDV-u (ili, u tom pogledu, prema bugarskoj, danskoj, francuskoj ili švedskoj jezičnoj verziji).

isporuke ili, konkretno u Njemačkoj, na temelju takozvanog „Soll-Versteuerung” sustava), čak i ako su te usluge primljene od pružatelja usluga koji se oporezuje u skladu s njemačkim „Ist-Versteuerungom”, kao što je slučaj s društvom GK.

49. U tom pogledu moram na ovom mjestu istaknuti da je tumačenje članka 167. Direktive o PDV-u koje je iznijela njemačka vlada u izravnoj suprotnosti s jasnim tekstom te odredbe. Članak 167. Direktive o PDV-u povezuje trenutak odbitka (pretporeza za primatelja robe ili usluga) s trenutkom *nastanka obveze obračuna* PDV-a (koja tereti isporučitelja). Taj trenutak je posebno određen u članku 62. stavku 2. Direktive o PDV-u kao trenutak „kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno”. Članak 167. Direktive o PDV-u tako izražava opće pravilo i opće načelo na temelju kojeg se kupčev odbitak pretporeza na razini transakcije veže uz trenutak nastanka obveze obračuna izlaznog PDV-a za dobavljača. U tom pogledu navedeni članak 167. ne daje nikakvu prednost načelu iz članka 63. Direktive o PDV-u u pogledu izmjena, iznimaka ili odstupanja predviđenih člancima 64. do 66. te direktive.

50. Članak 63. Direktive o PDV-u ne postavlja samo opće pravilo (koje može biti predmet izmjena, iznimaka i odstupanja predviđenih člancima 64. do 66. Direktive) o trenutku kada je „obveza obračuna PDV-a nastala”. On predviđa i opće pravilo za nastanak „oporezivog događaja”, definiranog u članku 62. stavku 1. Direktive o PDV-u, kao „događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a”. U skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, „oporezivi događaj” i trenutak „obveze obračuna PDV-a” nastaju „po isporuci robe ili usluga”. Trenutak nastanka oporezivog događaja nije izmijenjen člancima 64. do 66. Direktive o PDV-u, dok trenutak u kojem nastaje obveza obračuna PDV-a *podliježe* tim izmjenama, iznimkama i odstupanjima.

51. Također ističem da je zakonodavac Unije, ako je želio da pravo na odbitak beziznimno nastaje u trenutku isporuke, kao što se čini da tvrdi njemačka vlada, tada mogao povezati trenutak prava na odbitak s oporezivim događajem koji nije izmijenjen posebnim pravilima sadržanima u člancima 64. do 66. Direktive o PDV-u, a ne s trenutkom nastanka obveze obračuna PDV-a koji *podliježe* tim pravilima.

52. Stoga iz jasnog teksta članka 167. Direktive o PDV-u proizlazi da kada dobavljač odredi trenutak u kojem nastaje obveza obračuna (izlaznog) PDV-a dobavljaču na temelju članka 64., 65. ili 66. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak primatelja usluga s tim u vezi nastaje u tom trenutku. Taj je zaključak također u skladu s kontekstom članka 167.

53. To potvrđuje sudska praksa Suda o djelovanju članka 167. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 65. U skladu s potonjom odredbom, „obveza obračuna PDV-a nastaje” po primitku plaćanja i na primljeni iznos kada se plaćanje provodi na račun prije isporuke. U presudama od 13. ožujka 2014., FIRIN<sup>28</sup>, i od 31. svibnja 2018., Kollroß i Wirtl<sup>29</sup>, Sud se bavio situacijama u kojima je primatelj izvršio uplate dobavljaču na račun na temelju isporuke robe koja nikada nije bila izvršena. Sud je u presudama Kollroß i Wirtl podsjetio na to da „prema članku 167. Direktive o PDV-u pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti” te je presudio da, ako su ispunjeni određeni uvjeti

<sup>28</sup> C-107/13, EU:C:2014:151

<sup>29</sup> C-660/16 i C-661/16, EU:C:2018:372.

svojstveni članku 65. Direktive o PDV-u, nastaje pravo na odbitak, a porezni obveznik koji je izvršio uplate dobavljaču na račun ima pravo koristiti to pravo od trenutka kada dobavljač primi isplatu<sup>30</sup>.

54. Njemačka vlada nije iznijela nijedan razlog zbog kojeg bi se članak 167. Direktive o PDV-u različito primjenjivao u slučaju članka 65. te direktive, u odnosu na članak 66. točku (b) te direktive.

## 2. Sustavni kontekst članka 167. Direktive o PDV-u

55. Njemačka vlada priznaje da bi tumačenje članka 167. Direktive o PDV-u bez uzimanja u obzir sustavnog konteksta u kojem se nalazi moglo dovesti do shvaćanja, izraženog u točki 44. i sljedećima ovog mišljenja, da pravo na odbitak nastaje u trenutku nastanka dobavljačeve obveze obračuna predmetnog PDV-a i u slučaju kada se dobavljač odlučio za sustav knjiženja isplata u skladu s njemačkim sustavom „Ist-Versteuerung”, to jest u trenutku plaćanja. Međutim, njemačka vlada tvrdi da njezino viđenje potvrđuje sustavni kontekst članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u, a osobito njezina članka 167.a. Ukratko, njemačka vlada tvrdi da se člankom 167.a stavkom 1. Direktive o PDV-u omogućuje odstupanje od osnovnog pravila iz članka 167. Direktive o PDV-u i da bi to odstupanje, a stoga i ta odredba, izgubili svoj doseg ako bi pravo na odbitak, na temelju članka 167. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 66. točkom (b), nastalo u trenutku plaćanja, čak i prije primjene odstupanja prema članku 167.a te direktive. Njemačka vlada poziva se i na sudsku praksu Suda prema kojoj se odredbe prava Unije ne mogu tumačiti na način da ih se liši njihova sadržaja.

56. Smatram da je taj argument neosnovan. Naime, činjenično je netočno da bi se članak 167.a Direktive o PDV-u lišio sadržaja ili da bi izgubio svoj doseg ako bi se smatralo da članak 167. te direktive znači ono što se u njemu navodi jasnim tekstom te odredbe. Stoga mi se čini da se argument njemačke vlade temelji na pogrešnoj pretpostavci.

57. Članak 167. Direktive o PDV-u povezuje trenutak prava *primatelja* robe ili usluga na odbitak s trenutkom kad nastaje obveza obračuna PDV-a za *dobavljača* te robe ili usluga. Kada ta odredba djeluje u vezi s člankom 66. točkom (b) te direktive, odnosno kada *dobavljač* knjiži isplate, pravo *primatelja* na odbitak plaćenog pretporeza nastaje kada dobavljač primi isplatu (što se podudara s trenutkom kada primatelj predmetne robe ili usluga plati). Način na koji primatelj općenito obračunava izlazni PDV – knjiženjem računa ili isplata – nema nikakvog utjecaja na to. Članak 167. zahtijeva dosljedno postupanje dobavljača i primatelja s predmetnom *transakcijom*.

58. Članak 167.a omogućuje državama članicama da, kao odstupanje, zahtijevaju da porezni obveznik koji, kao *dobavljač*, knjiži isplate za izlazni PDV, koristi tu metodu obračuna i kako bi proveo odbitak plaćenog pretporeza za *primljenu* robu ili usluge. Članak 167.a stoga zahtijeva dosljedno postupanje prema *poreznom obvezniku* o kojem je riječ.

59. Ilustracije radi:

Porezni obveznik (u daljnjem tekstu: PO) A knjiži isplate u svrhu PDV-a u skladu s nacionalnim odstupanjem prema članku 66. točki (b) Direktive o PDV-u. Isto to čini i PO B.

<sup>30</sup> *Idem*, stavci 37. i 48. Članak 65. Direktive o PDV-u, kao iznimku od članka 63., treba usko tumačiti i ne može se primijeniti kada je u trenutku isplate neizvjesno dolazi li isporuka. *Idem*, stavci 39.-41. Vidjeti, u istom smislu, presudu *FIRIN*, točke 37. do 39. i 42.

PO C knjiži račune u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u.

PO A primi usluge koje su mu pružili PO B i PO C. Kao što je to opisano u točki 44. i sljedećima, pravo na odbitak PO-a A nastaje u trenutku plaćanja usluge koje mu je pružio PO B i u trenutku izvršenja usluge koje mu je pružio PO C.

Iako se njome ne mijenja trenutak prava na odbitak pretporeza PO-a A za usluge koje mu je pružio PO B ako predmetna država članica iskoristi svoju mogućnost na temelju članka 167.a i traži od PO-a A da odgodi pravo na odbitak do trenutka plaćanja, ona *će izmijeniti* trenutak prava na odbitak plaćenog pretporeza za usluge koje je pružio PO C. Ti bi se odbici stoga odgodili do plaćanja.

60. Stoga je činjenično netočna tvrdnja njemačke vlade da bi članak 167.a Direktive o PDV-u bio lišen sadržaja, ako bi se članak 167. tumačio onako kako on doslovno glasi. Stoga taj argument treba odbiti.

### 3. Okolnosti nastanka članka 167.a i članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u

61. Njemačka vlada tvrdi da okolnosti nastanka članka 167.a i članka 226. točke 7.a Direktive o PDV-u potkrjepljuju njezino stajalište.

62. U tom pogledu njemačka vlada ističe da je prije donošenja članka 167.a Direktive o PDV-u određenim državama članicama bilo dopušteno odstupiti od članka 167. te direktive. Njemačka vlada u tom pogledu spominje Odluku Vijeća br. 2007/133/EZ<sup>31</sup> kojom je Vijeće, na temelju članka 395. stavka 1., ovlastilo Estoniju, Sloveniju, Švedsku i Ujedinjenu Kraljevinu da primijene određene pojednostavnjene sustave knjiženja isplata. Njemačka vlada navodi da je ta mogućnost odstupanja, donošenjem Direktive o izdavanju računa, proširena na sve države članice dodavanjem članka 167.a Direktivi o PDV-u. Njemačka vlada nadalje tvrdi da ni prethodna pojedinačna odobrenja ni dodavanje članka 167.a Direktive o PDV-u ne bi bili potrebni ako je pravo na odbitak nastalo u trenutku plaćanja na temelju članka 167. Direktive o PDV-u.

63. Ne dijelim stajalište njemačke vlade, za koju smatram da pogrešno tumači pravo. Članak 167. Direktive o PDV-u propisuje da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti, što može, u skladu s člancima 63. do 66. Direktive o PDV-u, biti u trenutku isporuke (članak 63.), u trenutku plaćanja (nacionalno odstupanje u skladu s člankom 66. točkom (b) ili, u slučaju plaćanja na račun, u skladu s člankom 65.) ili u nekim drugim trenucima (npr. članak 66. točke (a) i (c)).

64. Kao što je opisano u primjeru iz točke 59., za svakog poreznog obveznika – bilo da knjiži račune u svrhu PDV-a ili isplate u skladu s nacionalnim odstupanjem prema članku 66. točki (b) Direktive o PDV-u – pravo na odbitak pretporeza može nastati u transakcijama u kojima porez koji se može odbiti nastaje u trenutku isporuke (primjenom članka 63. Direktive o PDV-u) ili u trenutku plaćanja (na temelju nacionalnog odstupanja u skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u ili, s tim u vezi, iako nije izravno relevantno za ovaj predmet, na temelju članka 65. te direktive).

<sup>31</sup> Odluka Vijeća od 30. siječnja 2007. kojom se Estoniji, Sloveniji, Švedskoj i Ujedinjenoj Kraljevini dopušta primijeniti posebne mjere odstupanja od članka 167. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2007., L 57, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Osim odluke koju je navela njemačka vlada, Vijeće je donijelo još nekoliko odluka o odobrenju u odnosu na sustave knjiženja isplata, uključujući odluke Vijeća 2009/938/EU, 2009/939/EU i 2009/1022/EU, s više ili manje istim učinkom.

65. Donošenje članka 167.a Direktive o PDV-u i prethodna individualna pojedinačna odobrenja za sustave knjiženja isplata to su izmijenili samo u određenim ograničenim slučajevima. Ti prethodni sustavi knjiženja isplata, koji su se primjenjivali samo na mala poduzeća koja ne prelaze određene gornje granice njihova godišnjeg prometa, bili su fakultativni sustavi za koje su se poduzeća koja ispunjavaju uvjete mogla prijaviti. Taj je sustav preuzet u članku 167.a Direktive o PDV-u, koji također sadržava uvjet fakultativnosti i godišnju gornju granicu prometa. Stoga se članak 167.a Direktive o PDV-u odnosi samo na ograničeni dio onoga što je obuhvaćeno člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u.

66. Članak 66. točka (b) Direktive o PDV-u, koji je zamijenio članak 10. stavak 2. treći podstavak Šeste direktive o PDV-u, dopušta državama članicama odstupanje za „određene transakcije” ili „određene kategorije poreznih obveznika”. Ta odredba ima puno šire područje primjene od članka 167.a Direktive o PDV-u i prvotno nije donesena s idejom postojanja sustava knjiženja isplata za mala poduzeća. Nije predviđena gornja granica prometa i ne zahtijeva se da odstupanje bude „fakultativno” za dotične porezne obveznike. Kategoriju „određenih transakcija” predmetna država članica može definirati čak i tako da obuhvaća sve usluge<sup>32</sup>.

67. Njemačka vlada ističe da članak 226. točka 7.a Direktive o PDV-u nadopunjuje sustave knjiženja isplata, koji su dopušteni člankom 167.a te direktive, proširenjem podataka koji se zahtijevaju na računima kako bi se ti sustavi knjiženja isplata učinili mogućima u praksi.

68. Taj argument smatram neuvjerljivim.

69. Kao prvo, članak 226. točka 7.a Direktive o PDV-u ne upućuje na članak 167.a te direktive nego na članak 66. točku (b) te direktive.

70. Kao drugo, porezni obveznik čije je pravo na odbitak odgođeno u okviru sustava knjiženja isplata u skladu s nacionalnim odstupanjem u smislu članka 167.a Direktive o PDV-u zna da je tomu tako. Taj je porezni obveznik odabrao taj sustav te zapravo ne ovisi – za razliku od poreznog obveznika koji to nije učinio – o primanju podataka o načinu na koji se knjigovodstveno u pogledu PDV-a tretira transakcija zato što je tom poreznom obvezniku, neovisno o načinu na koji dobavljač postupa s tom transakcijom, dopušteno provesti odbitak tek kada je „isporučitelju plaćen PDV za robu ili usluge koje su mu isporučene”. Taj je trenutak poreznom obvezniku naravno dobro poznat jer je on taj koji obavlja plaćanje.

71. U primjeru iz točke 59., PO A, na kojeg se ne primjenjuje nacionalno odstupanje na temelju članka 167.a Direktive o PDV-u, ne može znati kada može iskoristiti svoje pravo na odbitak, osim ako zna kako dobavljač tretira transakciju. Upravo se na to pitanje odnosi članak 226. točka 7.a.

72. Prije donošenja članka 226. točke 7.a moglo se tvrditi da bi primatelj robe ili usluga, s obzirom na to da često ne može znati za postupanje u smislu izlaznog PDV-a s određenom isporukom robe ili usluga na razini dobavljača, morao biti ovlašten provesti odbitak u trenutku isporuke. Čini se da bi njemački sustav Ist-Versteuerunga mogao dovoditi upravo do tog rezultata.

<sup>32</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 26. listopada 1995., *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, t. 14.-21. i t. 1. izreke te presude). Prema očitovanjima francuske vlade na raspravi u tom predmetu, Vijeće je usvojilo članak 10. stavak 2. treći podstavak kako bi određene države članice, poput Italije i Francuske, mogle zadržati svoje zakonodavstvo kojim je bilo predviđeno da obveza obračuna poreza na usluge nastaje u trenutku isplate. *Idem*, točka 15.

73. Taj argument, koji je po svemu sudeći bio temelj za stajalište barem jednog vodećeg njemačkog autora komentara da je članak 167. Direktive o PDV-u tek ideja vodilja<sup>33</sup>, ne čini mi se uvjerljivim. Članak 66. točka (b) te direktive daje državama članicama mogućnost odstupanja, ako je one žele. Ne radi se o obvezi.

74. Ako se država članica odluči koristiti tom mogućnošću, na toj je državi članici da to učini na način koji omogućuje njezinim poreznim obveznicima da se upoznaju sa svojim obvezama i da ostvaruju prava koja imaju na temelju direktiva o PDV-u. Okolnost da je Njemačka, po svemu sudeći, kao odstupanje od članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u, uvela sustav koji uključuje praktične probleme usklađenosti za njemačke porezne obveznike, ne može imati za učinak to da jasna odredba članka 167. – „pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza” – postane neobvezujuća ideja vodilja, ili da upućuje na nešto što nije trenutak nastanka obveze obračuna poreza koji se može odbiti.

75. Dodao bih da se brojni oblici odstupanja na temelju članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u mogu predvidjeti tako da ne uključuju probleme koji su po svemu sudeći svojstveni njemačkom sustavu knjiženja isplata. Primjerice, talijansko odstupanje, koje je bilo predmet presude Italitica, obuhvaćalo je sve usluge. Primatelji usluga vjerojatno su znali jesu li isporuke bile pravilno kvalificirane kao roba ili usluge i vjerojatno nisu imali poteškoća u utvrđivanju točnog trenutka za odbitak pretporeza na te transakcije. Odstupanje koje se primjenjuje na, samo primjera radi, posebne profesije, također vjerojatno nije prouzročilo takve poteškoće, čak i prije donošenja članka 226. točke 7.a.

76. Nakon donošenja članka 226. točke 7.a, argument iz točke 72. gubi svaku valjanost. Primatelj robe i usluga sada ima pravo, u skladu s odredbama Direktive o PDV-u, primiti potrebne podatke.

77. Stoga smatram da točna analiza okolnosti nastanka i konteksta članka 167.a i 226. točke 7.a Direktive o PDV-u snažno govori u prilog potvrdnom odgovoru na prvo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev.

#### 4. *Pripremni akti Direktive 2010/45*

78. Švedska vlada u svojim očitovanjima tvrdi da pripremni akti Direktive 2010/45 potvrđuju tezu prema kojoj pravo na odbitak u slučaju poput ovoga o kojem je riječ u glavnom postupku nastaje u trenutku dostave ili isporuke, a ne u (u pravilu kasnijem) trenutku u kojem dobavljač koji knjiži isplate prima isplatu. S tim u vezi Švedska vlada posebno citira izvadak iz obrazloženja Komisijinog „Prijedloga direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s pravilima o izdavanju računa” od 28. siječnja 2009., prema kojem „ustupak treba biti napravljen u korist primatelja [...] isporuke” od dobavljača koji obračunava PDV na isplatu „kako bi on ipak mogao odmah zahtijevati pravo na odbitak”.

<sup>33</sup> Vidjeti, primjerice, H. Stadie u Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (od 170. dopunjenog izdanja – siječanj 2017.).

79. Jasnoće radi, prijedlog na koji se poziva švedska vlada predviđao je *izmjenu* zakona kako bi primatelj robe ili usluga (poput društva GK) od poreznog obveznika koji knjiži PDV prema isplatama (poput zakupodavca društva GK) *nakon* te izmjene bio ovlašten odbiti pretporez prilikom isporuke robe ili pružanja usluga. Ta predložena izmjena uključena je kao novi članak 167.a stavak 1. u prijedlog, koji glasi kako slijedi:

„Ako obveza obračuna poreza koji se može odbiti nastaje po primitku plaćanja, države članice mogu odrediti da pravo na odbitak nastaje u trenutku isporuke robe ili usluga ili u trenutku izdavanja računa.”

80. Implicitno, predložena direktiva i obrazloženje s tim u vezi temeljili su se na shvaćanju da je pravo odbitka pretporeza na isporuku koju je izvršio porezni obveznik koji knjiži isplate, prije donošenja predviđene izmjene, nastala u trenutku nastanka obveze obračuna poreza koji se može odbiti, kako je predviđen člankom 167. Direktive o PDV-u, odnosno u trenutku plaćanja.

81. Osim toga, predloženi tekst sastavljen je kao dopuštenje državama članicama da odstupe od veze utvrđene člankom 167. između trenutka kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti (dobavljaču) i odgovarajućeg trenutka nastanka prava na odbitak (za primatelja isporuke). Predložena direktiva i obrazloženje koje se nju odnosi podrazumijevali su nadalje da bi, čak i nakon usvajanja prijedloga članka 167.a stavka 1., glavno pravilo, u nedostatku nacionalnog odstupanja na temelju te odredbe, bilo to da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

82. Predloženi članak 167.a stavak 1. nikad nije usvojen. Međutim, izjava koja se odnosi na u konačnici usvojenu verziju članka 167.a unesena je u zapisnik Vijeća. Osvrnuo sam se na tu izjavu i razloge zbog kojih ona nema pravnog značaja u točki 31. i sljedećima ovog mišljenja.

83. Dio pripremnih akata koji navodi švedska vlada stoga uopće ne podupire njezino stajalište. Prvo, zato što se radi o odredbi koja nikad nije bila usvojena i, drugo, zato što je stajalište koje je Komisija iznosila u pogledu primjenjivog prava prije predložene izmjene suprotno od stajališta švedske vlade.

84. To postaje još jasnije ako se pročita odjeljak obrazloženja koji neposredno slijedi, u kojem se navodi:

„Također je došlo do izmjene traženih podataka na cjelovitom računu PDV-a, kojom se dobavljač obvezuje da na računu navede datum nastanka obveze obračuna poreza. *U ovom trenutku, bez tog zahtjeva, primatelj u određenim slučajevima ne može znati u kojem se trenutku pravo na odbitak može ostvariti*” (moje isticanje).

85. To obrazloženje odnosilo se na prijedlog članka 226. točke 7. i 7.a, koji glasi:

[...Na računima su za potrebe PDV-a potrebni samo sljedeći podaci...]:

„(7) Datum na koji obveza obračuna poreza nastaje, u mjeri u kojoj se taj datum razlikuje od datuma izdavanja računa ili, ako nije poznat datum nastanka obveze obračunavanja poreza, upućivanje na predmetni oporezivi događaj;

(7a) kada obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja, datum na koji je isporuka robe ili usluga izvršena ako je datum isporuke stariji od datuma plaćanja.”

86. Taj navod iz obrazloženja ne bi imao smisla ako bi pravo na odbitak uvijek nastajalo u trenutku isporuke. Trenutak isporuke u pravilu je poznat primatelju robe ili usluga, ali primatelj obično zna način na koji njegov dobavljač knjiži transakciju, knjižeći isplatu ili račune, samo ako je o tome bio obaviješten, ili ako se nacionalno odstupanje iz članka 66. točke (b) Direktive o PDV-u odnosi na kategorije transakcija ili porezne obveznike koje korisnik može lako identificirati.

87. Konačno usvojene izmjene išle su u drugom smjeru. Umjesto da se zahtijeva navođenje datuma nastanka obveze obračuna PDV-a (potreban primatelju isporuke kako bi znao trenutak za odbitak pretporeza, kako je naveden u članku 167. Direktive o PDV-u) i datuma isporuke kada obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka isplate ako je datum isporuke raniji (potreban ako je predmetna država članica koristila pravo na odstupanje u skladu s predloženim, ali neusvojenim, člankom 167.a stavkom 1.), zakonodavac Unije u konačno usvojenoj verziji članka 226. točke 7. traži navođenje datuma na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga (potreban za transakcije kada je trenutak nastanka prava na odbitak uređen člankom 167. u vezi s člankom 63.) ili datuma isplate na račun (potreban za transakcije kada je trenutak nastanka prava na odbitak uređen člankom 167. u vezi s člankom 65.) ako se taj datum može odrediti i ako se razlikuje od datuma izdavanja računa.

88. Člankom 226. točkom 7.a, kakav je doista i usvojen, traži se navod „Vođenje računa” ako PDV postane naplativ dobavljaču u trenutku primitka isplate. Ti su podaci relevantni primatelju računa za predmetnu isporuku jer mu govore koja se pravila primjenjuju na dobavljača u odnosu na tu isporuku – knjiženje računa ili isplata, čime se primatelju isporuke omogućuje da utvrdi trenutak u kojem nastaje pravo na odbitak pretporeza. Kada tih podataka ne bi bilo, primatelj isporuke ne bi znao kada se može pravilno koristiti svojim pravom na odbitak pretporeza.

89. Stoga ne smatram da pripremni akti na koje se poziva švedska vlada potkrjepljuju njezino stajalište.

### ***E. Završne primjedbe***

90. Kao posljednje, smatram korisnim staviti pravne argumente na stranu i usredotočiti se za trenutak na porezni tretman predmetnog poreznog obveznika, i to iz njegove perspektive. Kao što je to već navedeno u točki 44. i sljedećima ovog mišljenja, jasan izričaj Direktive o PDV-u traži od društva GK, kao poreznog obveznika i zakupoprimga, da odbije pretporez plaćen na te usluge zakupa u trenutku kad je PDV (kao izlazni) postao naplativ u odnosu na njegova zakupodavca. Društvo GK, znajući da njegov zakupodavac knjiži isplate u svrhu PDV-a, učinilo je upravo to.

91. Spis upućen Sudu ne sugerira ni najmanji pokušaj stjecanja *ikakve* koristi, a kamoli nepripadne koristi za društvo GK. Sudu nije poznato postojanje ikakvih optužbi za prijevaru. Nasuprot tomu, uzimanje u obzir odbitka u ranijem trenutku, što zahtijeva Finanzamtovo stajalište, dovelo bi do znatnog novčanog toka u korist društva GK, a na štetu poreznog tijela.

92. Porezni obveznik o kojem je riječ doslovno je slijedio tekst Direktive o PDV-u. Porezni obveznik nije stekao nikakvu prednost u području PDV-a postupajući na taj način.

93. Na temelju svega prethodno navedenog, ne vidim nijedan argument koji bi opravdao tumačenje različito od jasnog značenja teksta Direktive o PDV-u.



#### **IV. Zaključak**

94. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prvo pitanje koje je postavio Finanzgericht Hamburg (Financijski sud u Hamburgu, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

Članak 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis na temelju kojeg pravo na odbitak nastaje već u trenutku izvršenja transakcije ako, u skladu s nacionalnim odstupanjem prema članku 66. točki (b) te direktive, porezna obveza dobavljača ili pružatelja usluge u pogledu obračuna PDV-a nastaje samo u vrijeme primanja naknade, a naknada još nije plaćena.