



# Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 14. srpnja 2022.<sup>1</sup>

**Predmet C-247/21**

**Luxury Trust Automobil GmbH**

**Stranka u postupku:**

**Finanzamt Österreich**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Trostrani posao unutar Zajednice – Posebni sustav – Svrha i pravne posljedice posebnog sustava – Upućivanje na prijenos porezne obveze u računu kao uvjet – Ispravak pogrešnog računa – Retroaktivni učinak ispravka – Ispravak bez pristupa”

## I. Uvod

1. Ovim predmetom Sudu se pruža mogućnost da pojasni i dopuni svoju sudsku praksu u kojoj se sadržaju daje prednost pred formom (*substance over form*). Moguće je da pritom svrsi određenih odredbi treba pridati veću pozornost nego što je to dosad bio slučaj. U ovom je predmetu riječ o posebnom slučaju lančane transakcije unutar Zajednice, odnosno o takozvanom trostranom poslu unutar Zajednice. Takav oblik posla dosad gotovo da se i nije razmatrao u odlukama Suda<sup>2</sup>.

2. Ako A (Nizozemska) proda robu B (Austrija), a B je proda C (Češka Republika), i ako nakon toga A tu robu isporuči izravno C, a isporuka od A do B (u Nizozemskoj) je isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza, u skladu s uobičajenim pravilima vrijedi: B u Češkoj Republici (odnosno zemlji odredišta) mora ispuniti obvezu identifikacije kako bi ondje platio porez na stjecanje robe unutar Zajednice i kako bi ondje platio PDV na prodaju robe koju je od njega kupio C. Do trenutka u kojem se ne dokaže da se stjecanje oporezovalo u zemlji odredišta, B dodatno treba platiti porez na stjecanje unutar Zajednice u Austriji. U ovom je predmetu sporan potonji slučaj.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: njemački

<sup>2</sup> Koliko mi je poznato, čak samo jednom: presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

3. Kako bi tu složenost sveo na najmanju moguću mjeru, zakonodavac je za taj slučaj (tri poduzetnika iz triju država članica s trima identifikacijskim brojevima iz tih država trguju jednim proizvodom koji se izravno prevozi od prvog zadnjem poduzetniku) člankom 141. u vezi s člancima 42. i 197. Direktive o PDV-u<sup>3</sup> uspostavio poseban sustav (takozvani trostrani posao unutar Zajednice).

4. Taj sustav omogućuje poduzetniku u sredini (B) da izbjegne identifikaciju u zemlji odredišta (Češka Republika) i stjecanje unutar Zajednice, koje podliježe raskidnom uvjetu, u državi koja je izdala upotrijebljeni identifikacijski broj za PDV (Austrija) ako i zato što porezna obveza za njegovu isporuku prelazi na zadnjeg poduzetnika u lancu (a time i u zemlju odredišta). Kako bi pak taj poduzetnik (C) to i znao i u zemlji odredišta platio odgovarajući porez na stjecanje robe, pravilo je, među ostalim, povezano s izdavanjem računa u kojem se upućuje na taj prijenos porezne obveze.

5. Međutim, kako treba postupati ako u računu nedostaje taj podatak? Sud je u nekim odlukama smatrao da isključivo formalne pogreške ne mogu dovesti u pitanje odbitak PDV-a<sup>4</sup>. Vrijedi li to i za primjenu tog posebnog sustava? Ili je upućivanje na prijenos porezne obveze u računu u ovom slučaju materijalni uvjet?

6. Posebna, a i praktična važnost tog pravnog pitanja, koje Sud dosad nije pojasnio, očituje se, među ostalim, u tome da u međuvremenu samo u Njemačkoj upravo u tom pogledu postoje tri odluke finansijskih sudova<sup>5</sup> s različitim ishodima. Zanimljivo je da se sva tri finansijska suda podjednako pozivaju na sudsku praksu Suda. To je dovelo do dvaju revizijskih postupaka pred Bundesfinanzhofom (Savezni finansijski sud, Njemačka) koji trenutačno čeka odluku koju Sud treba donijeti u ovom predmetu<sup>6</sup>.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

7. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

8. Člankom 40. Direktive o PDV-u određuje se:

„Mjestom stjecanja robe unutar Zajednice smatra se ono mjesto gdje završava otprema ili prijevoz robe osobi koja je stječe.”

<sup>3</sup> Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), u verziji koja je bila na snazi u spornoj godini (2014.)

<sup>4</sup> Vidjeti primjerice presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 43.); što se tiče drugih upućivanja, vidjeti bilješke 9. i 10.

<sup>5</sup> Presuda Finanzgerichta Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) od 26. svibnja 2020., 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; presuda Finanzgerichta Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka) od 22. travnja 2020., 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097 i presuda Finanzgerichta Rheinland-Pfalz (Financijski sud za Porajnje-Falačku, Njemačka) od 28. studenoga 2019., 6 K 1767/17, EFG 2020, 319

<sup>6</sup> Rješenja Bundesfinanzhofs (Savezni finansijski sud) od 20. listopada 2021., XI R 38/19 i od 19. listopada 2021., XI R 14/20

9. Člankom 41. Direktive o PDV-u predviđa se:

„Ne dovodeći u pitanje članak 40., smatra se da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 2. stavka 1. točke (b) alineje i. unutar teritorija države članice koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stječe robu utvrdi da je PDV primijenjen na to stjecanje u skladu s člankom 40.

Ako je PDV primijenjen na stjecanje u skladu s prvim stavkom i nakon toga primijenjen, slijedom članka 40., na stjecanje u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, oporezivi iznos smanjuje se sukladno tome u državi članici koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu provela to stjecanje.”

10. Članak 42. Direktive o PDV-u glasi:

„Prvi stavak članka 41. ne primjenjuje se i smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 40. ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice određene u skladu s člankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;
- (b) osoba koja stječe robu ispunila je obveze utvrđene člankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća.”

11. Članak 141. Direktive o PDV-u glasi:

„Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

- (e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se porez plaća.”

12. Člankom 197. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa se:

„PDV je odgovorna plaćati osoba kojoj se isporučuje roba ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) oporeziva transakcija je isporuka robe obavljena sukladno uvjetima iz članka 141.;

[...]

- (c) račun koji izdaje porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici osobe kojoj je roba isporučena sastavlja se u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3.”

13. Odjeljci od 3. do 5. poglavlja 3. obuhvaćaju članke 219.a do 237. Direktive o PDV-u. Člankom 219.a te direktive uređuje se:

„Ne dovodeći u pitanje članke od 244. do 248., primjenjuje se sljedeće:

- (1) Izdavanje računa podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj se smatra da je isporuka roba ili usluga obavljena, sukladno odredbama glave V.
- (2) Odstupajući od točke (1), izdavanje računa podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj je isporučitelj utemeljio svoje poslovanje ili u kojoj ima stalni poslovni nastan iz kojeg se vrši isporuka ili, u slučaju nepostojanja takvog poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, država članica u kojoj isporučitelj ima stalno prebivalište ili uobičajeno boravište, ako:
  - (a) isporučitelj nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se smatra da su roba ili usluge isporučene, u skladu s odredbama glave V., ili njegov poslovni nastan u toj državi članici ne utječe na isporuku u smislu članka 192.a, a obveznik plaćanja PDV-a je osoba kojoj se roba ili usluge isporučuju.

[...]

14. Članak 226. točke 11. i 11.a Direktive o PDV-u glasi:

„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 [...] sljedeći podaci: [...]

11. pozivanje na važeću odredbu ove direktive ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu da je isporuka robe ili usluga izuzeta ili da za njih vrijedi postupak obrnute porezne obveze;

11.a ako je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza”.

## **B. Austrijsko pravo**

15. Članak 25. stavci 1. do 5. Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o porezu na promet iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG), u verziji primjenjivoj 2014. (BGBl. I, br. 112/2012) glasi:

„(1) Trostrani posao postoji kada tri poduzetnika iz triju različitih država članica zaključuju transakcije koje se odnose na istu robu, kada tu robu prvi isporučitelj izravno šalje krajnjem kupcu i kada su ispunjeni uvjeti iz stavka 3. Isto vrijedi kada je krajnji kupac pravna osoba koja nije poduzetnik ili koja robu ne stječe za svoje poduzeće.

(2) Smatra se da se na stjecanje unutar Zajednice u smislu druge rečenice članka 3. stavka 8. primjenjuje PDV kada poduzetnik (kupac) dokaže da se radi o trostranom poslu i da je ispunio svoju obvezu prijavljivanja u skladu sa stavkom 6. Ako poduzetnik ne ispuni obvezu prijavljivanja, retroaktivno gubi pravo na izuzeće.

(3) Stjecanje unutar Zajednice izuzima se od PDV-a kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

[...]

(e) porez je dužan platiti primatelj u skladu sa stavkom 5.

(4) Izdavanje računa podliježe pravilima države članice iz koje kupac obavlja svoju djelatnost. Ako isporuku provodi stalna poslovna jedinica kupca, primjenjuje se pravo države članice u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica. Ako je primatelj usluge na kojeg se porezna obveza prenosi tu obvezu ispunio putem knjižnog odobrenja, izdavanje računa podliježe pravilima države članice u kojoj je isporuka izvršena.

Ako se na izdavanje računa primjenjuju odredbe ovog saveznog zakona, na računu je, među ostalim, potrebno navesti sljedeće podatke:

- izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo krajnjeg kupca kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a,
- identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe, i
- identifikacijski broj za PDV osobe kojoj se obavlja isporuka.

(5) U slučaju trostranog posla, porez je dužan platiti primatelj isporuke koja se oporezuje ako je račun koji izda kupac sačinjen u skladu sa stavkom 4.”

16. Članak 3. stavak 8. UStG-a glasi:

„Stjecanje unutar Zajednice provodi se na državnom području države članice u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe. Ako kupac u svojim odnosima s isporučiteljem upotrebljava identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila druga država članica, smatra se da se stjecanje provodi na državnom području te države članice dok kupac ne dokaže da je na stjecanje primijenjen PDV u državi članici navedenoj u prvoj rečenici. [...]”

### III. Činjenično stanje i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

17. Luxury Trust Automobil GmbH austrijsko je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Austriji (u daljnjem tekstu: tužitelj). Njegova poslovna djelatnost obuhvaća prekogranično posredovanje luksuznim vozilima i njihovu prekograničnu prodaju.

18. Tužitelj je 2014. u više navrata kupio vozila od dobavljača sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini te ih je preprodao društvu sa sjedištem u Češkoj Republici (M s.r.o.). Svaki od triju uključenih poduzetnika poslovali su upotrebljavajući identifikacijske brojeve za PDV (u daljnjem tekstu: porezni brojevi) svoje države sjedišta. Vozila su stigla izravno od dobavljača iz Ujedinjene Kraljevine primatelju u Češku Republiku; tužitelj je naložio prijevoz vozila.

19. Tužitelj je u trima računima (svaki iz ožujka 2014.) naveo češki porezni broj primatelja, svoj austrijski i britanski porezni broj dobavljača. Svaki od njih sadržavao je napomenu „izuzet trostrani posao unutar Zajednice”. Na računima se porez na promet nije iskazao (isključivo „neto iznos računa” svakog od njih).

20. Tužitelj je u svojoj zbirnoj prijavi za ožujak 2014. iskazao te isporuke robe u vezi s poreznim brojem češkog primatelja te je u tu svrhu prijavio trostrane poslove.

21. Češka porezna uprava smatra češkog poduzetnika M s.r.o. „nepostojećim trgovcem” (*missing trader*). Taj poduzetnik nije bio dostupan češkoj poreznoj upravi i u Češkoj Republici nije prijavio ni platio porez na promet koji se odnosi na trostrane poslove. Društvo M s.r.o. bilo je tijekom razdoblja izvršenja spornih isporuka identificirano u svrhu poreza na promet u Češkoj.

22. Porezna uprava je rješenjem od 25. travnja 2016. utvrdila porez na promet za 2014. koji se odnosi na tužitelja. U obrazloženju je porezna uprava navela da tri računa podnositelja koje je tužitelj ispostavio češkom društvu M s.r.o. ne sadržavaju naznaku o prijenosu poreznog duga (članak 25. stavak 4. UStG-a). Zaključila je da na temelju upotrebe austrijskog poreznog broja treba u skladu s člankom 3. stavkom 8. UStG-a smatrati da se radi o stjecanju unutar Zajednice u Austriji.

23. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) odbio je tužbu koju je podnositelj revizije podnio protiv tog rješenja. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) u svojem je obrazloženju dodao da je tužitelj ispravio tri računa obavijestima o ispravku od 23. svibnja 2016. pozivajući se na prijenos poreznog duga na kupca. Međutim, smatra da se nije dokazalo da su se ispravci računa stvarno dostavili češkom poduzetniku. Zaključio je da se, budući da zbog toga da nije bilo ispravka nepravilnih računa, ne mora detaljnije razmotriti pitanje omogućuje li se naknadnim ispravkom računa primjena pojednostavnjenih aranžmana za trostrani posao. Utvrdio je da se u predmetnom slučaju nije platio porez u zemlji odredišta.

24. Smatrao je da se odredbe o trostranom poslu ne primjenjuju nužno na činjeničnu situaciju u smislu članka 25. stavka 1. UStG-a. Napomenuo je da stjecatelj (srednji poduzetnik u okviru trostranog posla) naprotiv ima pravo odabrati hoće li u pogledu određene isporuke primijeniti režim predviđen za trostrani posao. Ako kupac želi ostvariti izuzeće svojeg stjecanja unutar Zajednice u državi članici odredišta i prijenos poreznog duga povezanog s njegovom isporukom na primatelja, on bi u računu trebao prema njegovu mišljenju navesti podatke propisane člankom 25. stavkom 4. UStG-a. To nije učinjeno u ovom slučaju. Slijedom toga, odredba članka 25. UStG-a nije primjenjiva.

25. Tužitelj je protiv toga podnio pravni lijek Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud, Austrija). Taj je sud prekinuo postupak i Sudu u postupku povodom zahtjeva za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja:

1. Treba li članak 42. točku (a) Direktive o PDV-u u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) te direktive tumačiti na način da je osoba kojoj se obavlja isporuka označena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a i onda kada se u računu, u kojem nije iskazan iznos PDV-a, navede: „Izuzet trostrani posao unutar Zajednice”?
2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje:
  - (a) Može li se takav sadržaj računa valjano naknadno ispraviti (navodeći: „Trostrani posao unutar Zajednice u skladu s člankom 25. UStG-a. Porezni dug prenosi se na kupca”)?
  - (b) Je li za valjanost ispravka potrebno da primatelj računa zaprimi ispravljeni račun?
  - (c) Ima li ispravak retroaktivan učinak od datuma prvobitnog izdavanja računa?

3. Treba li članak 219.a Direktive o PDV-u tumačiti na način da treba primijeniti odredbe o izdavanju računa one države članice čije bi se odredbe primijenile ako se (već) u računu „osoba kojoj se roba isporučuje” nije odredila kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a; ili se pak trebaju primijeniti odredbe one države članice čije bi se odredbe primijenile da se označavanje „osobe kojoj se roba isporučuje” kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a smatra valjanim?

26. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su tužitelj, Austrija i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlučio da rasprava nije potrebna.

#### IV. Pravna ocjena

##### *A. Prethodna pitanja*

27. Prethodna pitanja odnose se u biti na postupanje s posebnom prekograničnom lančanom transakcijom između triju osoba koja zbog „formalne pogreške” u računu može biti vrlo skupa za poduzetnika u sredini (tužitelja). Primjerice, da je tužitelj u računu naveo: „Trostrani posao unutar Zajednice u skladu s člankom 42. u vezi s člankom 141. Direktive o PDV-u. Upućujemo na to da porezna obveza prelazi na Vas kao na osobu kojoj se isporučuje roba u skladu s člankom 197. stavkom 1. Direktive o PDV-u.”, ne bi trebao platiti porez u Austriji.

28. Međutim, tužitelj je samo naveo „Izuzet trostrani posao unutar Zajednice”, za što smatra da je za njega imalo nepovoljan ishod, zbog čega je Finanzverwaltung (Porezna uprava, Austrija) oporezovao stjecanje unutar Zajednice u Austriji. To se temelji na pretpostavci da je isporuka tužitelju isporuka unutar Zajednice izuzeta od poreza.

29. U ovom slučaju stjecanje se u skladu s člankom 41. prvim stavkom Direktive o PDV-u dodatno oporezuje u državi članici koja je izdala upotrijebljeni identifikacijski broj za PDV. U skladu s člankom 41. drugim stavkom, stjecanje se ne bi oporezivalo samo da je tužitelj platio porez na stjecanje unutar Zajednice u Češkoj Republici. To se još nije dogodilo. Međutim, prema sudskoj praksi Suda, tužitelj u skladu s člankom 41. prvim stavkom Direktive o PDV-u ne može neutralizirati porez na dodanu vrijednost s pomoću odbitka<sup>7</sup>. Tako taj PDV postaje trošak za poreznog obveznika iako ga, kao što to često navodi Sud, treba u cijelosti osloboditi od konačnog opterećenja teretom poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje i same podliježu PDV-u<sup>8</sup>.

30. Sud je i zbog toga prilično popustljiv kad je riječ o nepostojećim ili netočnim podacima na računu. Ta sudska praksa u kojoj se sadržaju daje prednost pred formom dosad je obuhvaćala odbitak<sup>9</sup> i izuzeće isporuka unutar Zajednice od poreza<sup>10</sup>. Točno je da su problemi povezani s

<sup>7</sup> Presuda od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 45.)

<sup>8</sup> Presude od 28. listopada 2021., X-Beteiligungsgesellschaft (PDV – Niz plaćanja) (C-324/20, EU:C:2021:880, t. 52.); od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.); 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.)

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

<sup>10</sup> Vidjeti primjerice: presude od 9. veljače 2017., Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36.); od 20. listopada 2016., Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, t. 39. i sljedeće); od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 45. i sljedeća) i od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29.).

tom sudskom praksom koje su države članice imale upravo prilikom nadzora prekograničnih transakcija doveli do izmjene Direktive o PDV-u<sup>11</sup> u kojoj se sada izričito naglašava posebna važnost koju identifikacijski broj za PDV, koji se dosad smatrao isključivo formalnošću, ima u kolektivnom postupku kao što je onaj u pogledu propisa o PDV-u. Međutim, ta izmjena u ovom slučaju nije ni vremenski relevantna niti u ovom slučaju postoji identifikacijski broj za PDV.

31. U ovom je slučaju samo riječ o tome da se nije uputilo na prijenos porezne obveze na zadnjeg poduzetnika u lancu u okviru trostranog posla unutar Zajednice. Tomu valja dodati da poduzetnik kao primatelj računa u kojem nije zasebno iskazan PDV i u kojem se navodi da je riječ o „izuzetom trostranom poslu unutar Zajednice” može sam zaključiti da je dužan platiti PDV kao primatelj isporuke.

32. Sud koji je uputio zahtjev upravo zbog toga pita je li riječ o trostranom poslu unutar Zajednice (u materijalnom smislu), unatoč tomu što račun „formalno” nije pravilno sastavljen, tako da se tužiteljevo stjecanje unutar Zajednice u Austriji smatra oporezovanim (odjeljak B.). U slučaju niječnog odgovora na to pitanje, sud koji je uputio zahtjev pita dopušta li se barem retroaktivan ispravak pogrešnog računa i treba li primatelj isporuke zaprimiti taj račun (odjeljak C.). Osim toga, sud koji je uputio zahtjev još pita kako treba izgledati ispravljeni račun, odnosno u skladu s kojim ga pravilima o izdavanju računa i koje države članice (zemlje odredišta ili zemlje čiji je identifikacijski broj upotrijebio isporučitelj) treba ispraviti (odjeljak D.).

## ***B. Potreba postojanja računa u kojem se izričito upućuje na prijenos porezne obveze***

### ***1. Sudska praksa Suda u kojoj se sadržaju daje prednost pred formom***

33. Iz sudske prakse Suda proizlaze dvojbe u pogledu toga je li zaista potreban odgovarajući račun kako bi se mogao primijeniti posebni sustav. Točno je da se člankom 178. Direktive o PDV-u za ostvarenje odbitka zahtijeva „račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.”. Međutim, prema sudskoj praksi Suda, temeljno načelo neutralnosti PDV-a traži da odbitak bude priznat ako su ostvareni materijalni zahtjevi, pa čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve<sup>12</sup>. Račun koji sadržava podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 formalni je, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a<sup>13</sup>.

34. Što se tiče trostranog posla unutar Zajednice, člankom 141. točkom (e) u vezi s člankom 197. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u zahtijeva se da izdani račun bude u skladu s „odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3.”. Kad bi Sud nastavio dosljedno primjenjivati svoju prethodno navedenu sudsku praksu, to bi značilo da je i taj uvjet samo formalne prirode. U tom bi se slučaju itekako moglo tvrditi, u skladu s tužiteljevim stajalištem i stajalištem dvaju navedenih njemačkih

<sup>11</sup> Izjave koje se nalaze u uvodnim izjavama 3. i 7. Direktive Vijeća od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama (SL 2018., L 311, str. 3. i ispravak SL 2019., L 289, str. 59.) uistinu se ne mogu drukčije shvatiti:

<sup>12</sup> Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 47.); od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka (Povrat PDV-a – Računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 80.); od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 41.); od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 45.); od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.); od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58.); od 30. rujna 2010., Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 39.); od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.) i od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63.)

<sup>13</sup> Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 29. i 38.), vidjeti u tom smislu presudu od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 41. i sljedeće).



financijskih sudova<sup>14</sup>, da povreda formalnih zahtjeva ne može dovesti do rezultata koji se protivi načelu neutralnosti. Stoga inzistiranje austrijske Porezne uprave na izričitom upućivanju na prijenos porezne obveze nije proporcionalno.

35. Međutim, kao što sam to već navela u više nedavnih mišljenja<sup>15</sup>, formalna pravila itekako su opravdana u kolektivnom postupku kao što je onaj u pogledu propisa o PDV-u. Zahtjev koji se odnosi na poštovanje određenih i unaprijed poznatih formalnih pravila osobito nije neproporcionalan sam po sebi<sup>16</sup>.

36. Smatram da nije toliko odlučujuće pitanje koje se odnosi na to je li riječ o formalnim ili materijalnim zahtjevima, nego ono o svrsi koju zakonodavac, u ovom slučaju autor Direktive, nastoji ostvariti propisivanjem tih formalnih pravila. Samo nakon što se utvrdi ta svrha, može se donijeti odluka o tome sprečava li povreda formalnih pravila ostvarivanje određenih prava. Pritom je manje važna klasifikacija nekog zahtjeva iz Direktive o PDV-u kao „isključivo” formalnog ili materijalnog zahtjeva.

37. Činjenica da zamjena brojeva prilikom navođenja broja računa u računu (što je u skladu s člankom 226. točkom 2. Direktive o PDV-u ipak potreban podatak) ne dovodi do toga da se može uskratiti odbitak ne proizlazi iz formalne prirode tog podatka, nego iz toga da takav račun može, unatoč toj pogrešci, dovoljno ispuniti svoju svrhu, a to je nadzor transakcija i pružanje informacija primatelju usluge i poreznoj upravi o sadržaju transakcije. Ako porezna uprava na temelju poreznog nadzora uoči da je taj račun za konkretnu isporuku izdan samo jednom, uskraćivanje odbitka zbog zamjene brojeva nije proporcionalno<sup>17</sup>. U tom slučaju račun ne treba još jednom ispraviti, odnosno takav se ispravak jednostavno može izvršiti retroaktivno.

38. Stoga pitanje nije li irelevantan i izostanak upućivanja na prijenos porezne obveze u okviru trostranog posla unutar Zajednice ovisi o svrsi tog zakonom propisanog podatka na računu. Slijedom toga, najprije je potrebno utvrditi svrhu odredbe o trostranom poslu unutar Zajednice (odjeljak 2.). Nakon toga valja ispitati važnost upućivanja na prijenos porezne obveze na primatelja isporuke koje se pritom zahtijeva (odjeljak 3.). Iz toga će proizići je li to upućivanje nužan uvjet u pogledu trostranog posla unutar Zajednice (odjeljak 4.).

## 2. Svrha odredbe o trostranom poslu unutar Zajednice

39. Kao što je to Sud već naveo u prvoj odluci koja se odnosi na članak 141. Direktive o PDV-u, svrha posebnog sustava trostranog posla unutar Zajednice jest pojednostavnjenje za uključene strane<sup>18</sup>. To pojednostavnjenje obuhvaća dva aspekta.

<sup>14</sup> Presuda Finanzgerichta Münster (Financijski sud u Münsteru) od 22. travnja 2020., 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097 i presuda Finanzgerichta Rheinland-Pfalz (Financijski sud za Porajnje-Falačku) od 28. studenoga 2019., 6 K 1767/17, EFG 2020, 319

<sup>15</sup> Vidjeti moja mišljenja u predmetima „ARVI” ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, t. 57. i sljedeće); Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, t. 77. i sljedeće); Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 79. i sljedeće) i Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 60. i sljedeće).

<sup>16</sup> Forma se u tom pogledu može smatrati i „zakletim neprijateljem arbitrarnosti, sestrom blizankom slobode”, vidjeti Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, drugi dio, svezak 2., Leipzig, 1858., Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. članak 45., str. 497. (32) – 1. izdanje.

<sup>17</sup> Slično se navodi u presudama od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.) i od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53. i 57.).

<sup>18</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, t. 32. i 40.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, t. 33.).

40. S jedne strane, članak 141. Direktive o PDV-u poduzetniku u sredini (u ovom slučaju tužitelju) omogućuje da izbjegne identifikaciju u zemlji odredišta (u ovom slučaju u Češkoj Republici)<sup>19</sup>. To se postiže na način da tužitelj ondje ne mora platiti ni porez na stjecanje unutar Zajednice (članak 141. prva rečenica) ni porez na svoju isporuku zato što se člankom 197. nalaže da osoba koja je primatelj te (druge) isporuke (u ovom slučaju društvo M s.r.o.) postaje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a (prijenos porezne obveze na primatelja isporuke). U skladu s člankom 141. točkom (e) te direktive, društvo M s.r.o. mora biti „određen[o] [...] u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku”.

41. S druge strane, u skladu s člankom 42. Direktive o PDV-u, smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u smislu članka 40. te direktive (odnosno na stjecanje u Češkoj Republici). Ne dolazi ni do dodatnog oporezivanja (podložnog raskidnom uvjetu) u pogledu stjecanja unutar Zajednice u skladu s člankom 41. Direktive (u ovom slučaju stjecanja u Austriji). Međutim, to se u skladu s člankom 42. Direktive uvjetuje time da je osoba koja stječe robu (u ovom slučaju tužitelj) izvršila određena utvrđenja (točka (a)) i da je podnijela rekapitulacijsko izvješće (točka (b)). Tužitelj osobito treba utvrditi da je osoba kojoj se isporučuje roba (u ovom slučaju društvo M s.r.o.) „određena [...] u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a”.

42. Oba pojednostavnjenja temelje se na tome da je osoba kojoj tužitelj isporučuje robu u skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u određena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. U tu se svrhu stavkom 1. tog pravnog pravila zahtijeva, među ostalim, da je izdan račun u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3. (točka (c)) i, stoga, da se u računu za tužiteljevu isporuku društvu M s.r.o. u skladu s člankom 226. točkom 11.a, koji se nalazi u odjeljku 4. poglavlja 3., upućuje na prijenos porezne obveze na društvo M s.r.o.

43. To jasno pokazuje da ta mjera pojednostavnjenja stoji na raspolaganju poduzetniku u sredini (u ovom slučaju tužitelju). Taj poduzetnik može, ali ne mora, iskoristiti pojednostavnjenja. Poduzetnik može preko načina na koji sastavlja račun donijeti odluku o primjeni mjere pojednostavnjenja. Stoga predmetni poduzetnik u sredini ima pravo izbora.

### *3. Važnost upućivanja na prijenos porezne obveze u okviru trostranog posla unutar Zajednice*

44. Međutim, to pravo izbora u korist poduzetnika u sredini utječe i na primatelja isporuke. Taj primatelj u tom slučaju postaje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a na isporuku koja mu je izvršena i ne mora platiti PDV drugoj ugovornoj strani, nego ga mora platiti poreznoj upravi u zemlji odredišta.

45. U tom je pogledu razumljivo, ako ne čak i nužno, da se člankom 226. točkom 11.a zahtijeva da račun sadržava podatak „Zamjena obveznika plaćanja poreza”. Tim podatkom treba osigurati da primatelj isporuke sazna za svoju poreznu obvezu i da umjesto isporučitelja pravilno plati porez na isporuku u zemlji odredišta. Suprotno tomu, račun u kojem se PDV ne iskazuje zasebno samo pokazuje da isporučitelj smatra da ne mora naplatiti PDV. Iz toga ne proizlazi jasan razlog zbog kojeg smatra da je to tako. To se može, primjerice, temeljiti na izuzeću od poreza ili neoporezivosti transakcije. Prijenos porezne obveze na primatelja isporuke nije nužno povezan s time da nije iskazan PDV.

<sup>19</sup> To se pravilno navodi u presudi od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, t. 41.) i mišljenju nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, t. 57.).

46. Kao što sam to već drugdje navela<sup>20</sup>, smisao i svrha određenog računa, i stoga svih podataka koje taj račun treba sadržavati u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u, odnosi se i na to da se primatelj računa obavijesti o pravnoj ocjeni transakcije (osobito o iznosu dugovanog PDV-a koji je prenesen na primatelja računa) koju je izvršio isporučitelj odnosno izdavatelj računa. Ta je svrha još učinkovitija ako isporučitelj smatra da iznimno PDV ne treba platiti on, nego primatelj isporuke zbog čega je cijena iskazana bez PDV-a. Ako ne postoji takva informacija, prijeti veća opasnost od toga da nitko neće platiti PDV.

47. Stoga je podatak na računu koji se navodi u članku 226. točki 11.a Direktive o PDV-u potreban kako bi se moglo smatrati da je osoba kojoj se isporučuje roba „određena [...] u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a” (vidjeti članak 42. točku (a) i, po analogiji, članak 141. točku (e) te direktive). Cilj je tog podatka primatelju isporuke (primatelju računa) pružiti informacije i osigurati da taj primatelj plati PDV u zemlji odredišta.

48. Stoga je točno da je moguće da zbog toga tekst koji je upotrijebio tužitelj „izuzeta lančana transakcija unutar Zajednice”<sup>21</sup> ispunjava zahtjeve iz članka 226. točke 11., ali ne i zahtjeve iz članka 226. točke 11.a Direktive o PDV-u. Kad zakonodavac u članku 226. točkama 11. i 11.a pravi izričitu razliku između oslobađanja od poreza i upućivanja na prijenos porezne obveze, u tom slučaju tu zakonodavčevu namjeru treba i uzeti u obzir.

49. Stoga nije moguće široko tumačenje prema kojem tekst „izuzet trostrani posao unutar Zajednice” ispunjava zahtjeve iz članka 197. Direktive o PDV-u zato što trostrani posao unutar Zajednice naposljetku zahtijeva da primatelj isporuke koji je zadnji u lancu postaje osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Naprotiv, tekstom članka 197. u vezi s člankom 226. točkom 11.a Direktive o PDV-u zahtijeva se izričito upućivanje na zamjenu obveznika plaćanja poreza. Ta zakonodavčeva odluka jednako obvezuje i upravu i sudove.

50. Također nije neproporcionalno ako se od poreznog obveznika kao što je tužitelj zahtijeva da izda račun koji sadržava taj podatak u slučaju u kojem u svoju korist namjerava iskoristiti pravo izbora i s time povezano upravno pojednostavnjenje. Izričitim zahtjevom u pogledu računa iz članka 197. u vezi s člankom 226. točkom 11.a Direktive o PDV-u nastoji se postići legitiman cilj (pružanje informacija primatelju isporuke i poreznoj upravi o primjeni sustava pojednostavnjenja prijenosom porezne obveze) i prikladan je za ostvarivanje tog cilja. U ovom slučaju nije vidljivo da postoji jednako prikladno sredstvo za postizanje tog cilja. S obzirom na neznatno opterećenje za tužitelja, takav je formalni zahtjev i prikladan.

#### *4. Račun u kojem se upućuje na prijenos porezne obveze kao uvjet za ostvarivanje prava izbora*

51. Stoga, ako ne postoji takav račun, valja smatrati da poduzetnik u sredini (u ovom slučaju tužitelj) nije iskoristio svoje pravo izbora i da primatelj isporuke (u ovom slučaju društvo M s.r.o.) u skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u nije određeno kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a. Slijedom toga, smatra se da na stjecanje unutar Zajednice nije plaćen porez te da je i dalje primjenjiv članak 41. Stoga tužitelj treba plaćati porez na stjecanje unutar Zajednice u Austriji sve

<sup>20</sup> Vidjeti moje mišljenje u predmetima Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, t. 61. i 63.) i Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 62.).

<sup>21</sup> Tekst je nejasan jer se od poreza izuzima samo prva isporuka u lancu. Druga isporuka oporeziva je u zemlji odredišta. Ne oporezuje se samo stjecanje unutar Zajednice koje je izvršio poduzetnik u sredini ako i zato što ondje porez treba platiti primatelj isporuke.

dok ne dokaže da se njegovo stjecanje oporezovalo u Češkoj Republici. Sustav pojednostavnjenja ne može se primijeniti ako nisu ispunjeni uvjeti navedeni u članku 42. točki (a) Direktive o PDV-u koji se odnose na isključenje „uobičajenog” oporezivanja stjecanja unutar Zajednice.

52. Ništa drukčije od navedenog ne proizlazi iz dosadašnje sudske prakse Suda. Naprotiv, Sud je u svojoj odluci koja se odnosi na članak 42. Direktive o PDV-u napravio izričitu razliku između uvjeta iz točke (a) i točke (b)<sup>22</sup>. U točki (b) navodi se odgovarajuća porezna prijava (rekapitulacijsko izvješće). Sud je to tumačio kao pravilo koje „treba smatrati formalni[m]”<sup>23</sup>. Međutim, uvjet u pogledu računa u kojem se upućuje na prijenos porezne obveze („za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a”) koji je relevantan u ovom slučaju utvrđen je u točki (a), a Sud ga je tumačio kao „materijalni uvjet”<sup>24</sup>.

53. Stoga odgovor na prvo pitanje glasi da je riječ o označavanju osobe kojoj se isporučuje roba kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a u smislu članka 197. Direktive o PDV-u samo ako se u odgovarajućem računu uputi na prijenos porezne obveze na primatelja isporuke. U tom pogledu nije dovoljno samo navesti podatak „izuzet trostrani posao unutar Zajednice”.

### ***C. Retroaktivno izdavanje računa u slučaju trostranog posla unutar Zajednice (odnosno u slučaju ostvarivanja prava izbora)***

54. Slijedom toga, u slučaju u kojem ne postoji račun u kojem se upućuje na prijenos porezne obveze na primatelja isporuke, s lančanom transakcijom postupa se uobičajeno. Stoga tužitelj treba u Češkoj Republici platiti porez na stjecanje unutar Zajednice (članak 40. Direktive o PDV-u) i, do trenutka u kojem ne dokaže da je to učinio, dodatno treba platiti porez na stjecanje unutar Zajednice u Austriji (članak 41. Direktive o PDV-u). Isto tako, treba platiti porez na isporuku društvu M s.r.o. u Češkoj Republici.

55. Međutim, tužitelj nije naplatio porez od druge ugovorne strane (društva M s.r.o.) jer je smatrao da je riječ o „izuzetom trostranom poslu unutar Zajednice”. Naknadna naplata vjerojatno nije moguća zbog nedostupnosti primatelja isporuke koji nije platio PDV (ni u pogledu isporuka koje su izvršene njemu ni u pogledu isporuka koje je on izvršio).

56. Tužitelj je očito zbog toga i pokušao izdati ispravljeni račun. Točno je da iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi točan sadržaj ispravka računa, ali sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u biti pita može li se naknadni ispravak računa uopće izvršiti (retroaktivno).

57. Međutim, imam dvojbe u pogledu toga može li u ovom kontekstu uopće biti riječ o ispravku računa. Kao što se to prethodno navodi, nije ispunjen uvjet (odnosno ne postoji odgovarajući račun) kako bi se smatralo da je riječ o trostranom poslu unutar Zajednice i prijenosu porezne obveze na primatelja isporuke. Međutim, naknadno ispunjenje nužnog uvjeta nije ispravak, nego prvo izdavanje zahtijevanog računa.

<sup>22</sup> Presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, t. 45. i sljedeće)

<sup>23</sup> Presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, t. 49. na kraju)

<sup>24</sup> Presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, t. 49. na početku)

58. Stoga pitanje ne glasi zapravo je li moguć naknadni ispravak računa, nego koje pravne posljedice ima naknadno izdavanje računa, ako je ipak moguće. U ovom slučaju za postojanje trostranog posla unutar Zajednice ne predstavlja nikakvu razliku to je li tužitelj već izdao neki račun ili nije izdao nijedan račun.

59. Budući da se Direktivom o PDV-u ne previđa rok do kojeg se može primijeniti sustav pojednostavnjenja, taj se sustav još može primijeniti naknadno. Stoga se odgovarajući račun još može izdati i kasnije. U svakom slučaju, moguća vremenska ograničenja proizlaze iz nacionalnog postupnog prava, a ne iz Direktive o PDV-u.

60. Međutim, iz prethodno pojašnjenih smisla i svrhe računa proizlazi i da primatelj isporuke mora nužno zaprimiti taj račun ako on ima pravne posljedice za navedenog primatelja, kao što je to ovdje slučaj. Kako da primatelj isporuke zna da je isporučitelj iskoristio svoje pravo izbora u pogledu primjene sustava za pojednostavnjenje i da je u skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u određen kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a ako nikad ne sazna za taj račun?

61. Iz istog se razloga prilično nedvosmisleno može odgovoriti na pitanje o retroaktivnom učinku. Takvo (prvo) izdavanje računa ne može imati retroaktivni učinak. Pravne posljedice sustava upravnog pojednostavnjenja nastaju *ex nunc* tek u trenutku izdavanja odgovarajućeg računa koji zaprima primatelj.

62. To odgovara općem načelu iz propisa o PDV-u u skladu s kojim su promjene koje su bitne za oporezivanje pravno relevantne tek ako do njih dođe.

63. To se odražava, primjerice, u članku 187. stavku 2. drugoj rečenici Direktive o PDV-u koji se odnosi na promjenu u pogledu upotrebe robe. Promjena nema retroaktivni učinak na način da se prilagođava tadašnji odbitak, nego do toga dolazi samo ako se roba upotrebljava na način koji se razlikuje od upotrebe u trenutku provedbe odbitka. Čak ni naknadne promjene kupovne cijene – što je aspekt u pogledu kojeg se upućuje na članak 90. Direktive o PDV-u – nemaju retroaktivni učinak na sklapanje kupoprodajnog ugovora (odnosno na prvotno dugovani porez), nego ih treba uzeti u obzir tek u trenutku njihova nastupanja<sup>25</sup>. Isto vrijedi u skladu s člankom 185. Direktive o PDV-u u pogledu previsokog odbitka izvršenog u tom pogledu ako se naknadno smanji kupovna cijena<sup>26</sup>.

64. Taj pristup, u skladu s kojim u načelu ne postoji retroaktivni učinak u okviru općeg i neizravnog poreza na potrošnju, potvrđuje se sudskom praksom Suda u pogledu odbitka u skladu s namjerom upotrebe<sup>27</sup>. Čak i ako se naknadno ni u jednom trenutku ne izvrše oporezive transakcije, provedeni odbitak ne ispravlja se retroaktivno, nego ostaje nepromijenjen. To jasno pokazuje i sudska praksa Suda u pogledu potrebe posjedovanja računa za odbitak koja se u međuvremenu nastavila razvijati. Stoga retroaktivno izdavanje (prvog) računa ne može dovesti do retroaktivnog povrata ulazno plaćenog PDV-a<sup>28</sup>.

<sup>25</sup> To se već navodi u presudi od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.).

<sup>26</sup> Vidjeti presudu od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 42.).

<sup>27</sup> Presuda od 12. studenoga 2020., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, t. 40.); od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 25.); od 29. veljače 1996., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, t. 20.) i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, t. 33.).

<sup>28</sup> Vidjeti izričito presudu od 21. listopada 2021., Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, t. 89.), slično se već navodi i u presudi od 13. siječnja 2022., Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2, t. 38.), a vidjeti i presudu od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i sljedeća).

65. Tomu valja dodati da isporučitelj ne može jednostrano i retroaktivno izmijeniti poreznu obvezu primatelja. Tužitelj bi izdao račun društvu M s.r.o u kojem je iskazan češki PDV, primio taj PDV i platio ga u Češkoj Republici pod pretpostavkom da je svjesno polazio od „uobičajene” lančane transakcije. Treba li u tom slučaju tužitelj na temelju novog računa retroaktivno ipak moći iskoristiti i sustav pojednostavnjenja? Posljedica toga jest da bi društvo M s.r.o. protiv svoje volje (bez pristupa računu i čak bez saznanja o tom računu) retroaktivno postalo osoba odgovorna za plaćanje PDV-a i da bi još jednom trebalo platiti PDV poreznoj upravi (naime, jednom ga je već platilo tužitelju). Ako ona uopće postoji, ta se mogućnost može ostvariti samo *ex nunc* i nakon što se plati cijena zajedno s PDV-om te samo uz pristanak primatelja isporuke.

66. Stoga i dalje vrijedi da se uvjeti (u ovom slučaju primjena sustava za pojednostavnjenje) ne mogu ostvariti retroaktivno. Uvjeti u pogledu sustava pojednostavnjenja koji se odnosi na trostrani posao unutar Zajednice nisu ispunjeni sve dok ne postoji odgovarajući račun. Taj posao postoji tek nakon što se izda odgovarajući račun. Stoga je moguć samo ispravak *ex nunc*, a ne *ex tunc* (retroaktivno).

67. Pogrešno je stajalište u kojem se, suprotno tomu, upućuje na sudsku praksu Suda u pogledu retroaktivnog ispravka računa<sup>29</sup>. S jedne strane, ta se sudska praksa odnosila na odbitak, a ne na ostvarivanje prava izbora koje je povezano s određenim računom.

68. S druge strane, Sud je u tim slučajevima „samo” zaključio 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 (točan opis količine i naravi isporuke i navođenje datuma isporuke) ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni<sup>30</sup>. To također vrijedi u pogledu podataka iz članka 226. točke 3. (navođenje isporučiteljeva identifikacijskog broja za PDV)<sup>31</sup> ili podataka iz članka 226. točke 2. (navođenje broja računa)<sup>32</sup>. Sud je samo u tom pogledu ispravku računa koji primatelj isporuke već posjeduje (i koji je formalno netočan) pripisao retroaktivni učinak<sup>33</sup>.

69. To je uvjerljivo u okviru odbitka. Naime, određeni dokument, kojim se obračunava isporuka ili usluga, predstavlja račun u smislu članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u već tada kada on i primatelju isporuke i poreznoj upravi omogućuje da na temelju njega zakluče za koju je transakciju i kada određeni isporučitelj prevalio određeni iznos PDV-a na određenog primatelja isporuke. U tom su pogledu potrebni podaci o isporučitelju, primatelju isporuke, predmetu isporuke, cijeni i zasebno iskazanom PDV-u<sup>34</sup>. Kao što sam već drugdje navela<sup>35</sup>, ako je navedeno tih pet nužnih podataka, ispunjeni su smisao i svrha računa i odbitak je konačno nastao<sup>36</sup>.

<sup>29</sup> To primjerice obuhvaća presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 43.); od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 44.) i od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34.).

<sup>30</sup> Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 43.).

<sup>31</sup> Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 40. i sljedeće)

<sup>32</sup> Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.), slično se navodi i u presudi od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53. i 57.).

<sup>33</sup> Vidjeti presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 43.); od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 44.) i od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34.).

<sup>34</sup> U tom je smislu presudio i Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud). Vidjeti presude od 12. ožujka 2020., V R 48/17, BStBl. II, 2020., 604, t. 23.; od 22. siječnja 2020., XI R 10/17, BStBl. II, 2020., 601, t. 17. i od 20. listopada 2016., V R 26/15, BStBl. 2020., 593, t. 19.

<sup>35</sup> Vidjeti moja mišljenja u predmetima Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 93. i 94.) i Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, t. 81.).

<sup>36</sup> Što se tiče kriterija „zasebno iskazanog PDV-a”, to već proizlazi iz odluka Suda u presudama Volkswagen i Biosafe u kojima je bila riječ o računima u kojima nije bio iskazan PDV za odbitak u odgovarajućem iznosu. Vidjeti presude od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 42. i 43.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i 50.).

70. Međutim, kao što se to prethodno navodi, upućivanje na zamjenu obveznika plaćanja poreza nužan je uvjet za trostrani posao unutar Zajednice (vidjeti točku 44. i sljedeće točke ovog mišljenja). Samo na temelju toga primatelj isporuke zna da je obvezan platiti porez. Isključivo na taj način porezna uprava može provjeriti primjenjuje li se sustav pojednostavnjenja, a isporučitelj može mirne savjesti izbjeći identifikaciju u zemlji odredišta. Ti potrebni podaci i njihovi učinci ne mogu se navesti odnosno ostvariti retroaktivno.

71. Stoga odgovor na drugo pitanje glasi da je točno da se račun u kojem se navodi podatak „Zamjena obveznika plaćanja poreza” može izdati naknadno, ali samo s učinkom *ex nunc*, pri čemu je potrebno da primatelj isporuke zaprimi taj račun.

#### ***D. Sadržaj ispravka i relevantna nacionalna pravila o izdavanju računa***

72. Trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje članka 219.a Direktive o PDV-u. Tim se člankom uređuje u skladu s kojim pravilima i koje države članice treba izdati račun. Budući da je nesporno da račun sadržava pogreške zbog kojih se ne može smatrati da postoji trostrani posao unutar Zajednice, to se pitanje u glavnom postupku u pogledu ovog spora može postaviti samo ako se još retroaktivno može izdati račun. Kao što se prethodno navodi, račun se ne može izdati retroaktivno, tako da ne treba odgovoriti na to pitanje.

73. Slično vrijedi u pogledu pitanja 2. (a). Sud koji je uputio zahtjev u tom pitanju pita je li dovoljan podatak: „Trostrani posao unutar Zajednice u skladu s člankom 25. UStG-a. Porezni dug prenosi se na kupca.”. Time se također, s jedne strane, pretpostavlja mogućnost retroaktivnog ispravka računa. S druge strane, konkretan sadržaj računa proizlazi iz nacionalnog prava (vidjeti članak 219.a Direktive o PDV-u). Međutim, Sud ne može ocjenjivati nacionalno pravo. Sud ne može donijeti odluku u pogledu toga treba li tužitelj u računu stvarno navesti članak 25. UStG-a.

74. Osim toga, podaci na računu, koje države članice u načelu mogu jedino zahtijevati, proizlaze iz članka 226. Direktive o PDV-u. Iz članka 226. točke 11. Direktive o PDV-u proizlazi da treba uputiti na oslobođenje od poreza ako je isporuka ili usluga oslobođena. Za razliku od članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u, u kojem se pravi razlika između isporuke (točka (a)), usluge (točka (c)) i stjecanja robe unutar Zajednice (točka (b)), u članku 226. točki 11. to nije slučaj. U skladu s člankom 42. te direktive, stjecanje unutar Zajednice nije ni izuzeto od poreza, nego se smatra da je PDV primijenjen a da se ne primjenjuje članak 41. Direktive.

75. Iz članka 226. točke 11.a Direktive o PDV-u proizlazi da je u slučaju da je kupac odgovoran za plaćanje PDV-a, potreban navod „Zamjena obveznika plaćanja poreza”. Isto to izražava se tekstem „Porezni dug prenosi se na kupca”. Upućivanje na osnovu na kojoj se temelji taj prijenos porezne obveze, odnosno temelji li se na nacionalnom pravu ili pravu Unije, korisno je (vidjeti članak 226. točku 11. Direktive o PDV-u), ali ne i nužno. Iz usporedbe članka 226. točke 11. s člankom 226. točkom 11.a Direktive o PDV-u proizlazi da nije potreban podatak o osnovi na kojoj se temelji prijenos porezne obveze. Odlučujuće je samo da je primatelj isporuke upoznat s time da isporučitelj smatra da primatelj isporuke duguje porez i da ga treba platiti u zemlji odredišta.

## V. Zaključak

76. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) odgovori na sljedeći način:

1. Riječ je o označavanju osobe kojoj se isporučuje roba kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a u smislu članka 197. Direktive o PDV-u samo ako se u odgovarajućem računu uputi na prijenos porezne obveze na primatelja isporuke. U tom pogledu nije dovoljan podatak „izuzet trostrani posao unutar Zajednice”.
2. Račun koji sadržava potreban podatak „zamjena obveznika plaćanja poreza” može se izdati naknadno, ali samo s učinkom *ex nunc*. Pritom je potrebno da primatelj isporuke zaprimi taj račun.