



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE
od 26. listopada 2017.¹

Predmet C-533/16

Volkswagen AG
protiv
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Odbitak poreza plaćenog isporučiteljima – Isporuka robe koja ne podliježe PDV-u – Obračun PDV-a za isporuke putem odvojenih računa – Uskrata prava na odbitak zbog isteka prekluzivnog roka”

1. Sud je pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) ispitivao odgovarajući na mnoge zahtjeve za prethodnu odluku. U ovom predmetu pitanje koje postavlja sud koji je uputio zahtjev odnosi se na rok u kojem se može ostvariti odbitak tog poreza.
2. Poteškoća s kojom se suočava nacionalni sud proizlazi iz činjenice da je Volkswagen AG u razdoblju od 2004. do 2010. od poduzetnikâ isporučiteljâ primio određenu robu za koju na odgovarajućim računima nije bio obračunat PDV. Obje su strane pogrešno pretpostavile da te transakcije ne podliježu PDV-u jer se radilo o novčanoj naknadi.
3. Priznavši pogrešku 2010. godine, isporučitelji su Volkswagenu obračunali PDV i, ovoga puta, izdali odgovarajući račun s naznakom dugovanog poreza te su istodobno dostavili pripadajuću prijavu PDV-a radi njegove uplate u državnu riznicu. Volkswagen je želio da mu se naplaćeni PDV odbije, no porezna mu je uprava taj zahtjev odobrila samo u odnosu na neka od zatraženih razdoblja, odbivši ga za preostala razdoblja jer je rok za ostvarenje tog prava već bio istekao (pet godina).
4. Stoga će prethodni postupak Sudu omogućiti da odluči u kojoj mjeri prevladava pravo na odbitak PDV-a ako u okviru isporuka robe taj porez nije bio obračunat i ako naknadni ispravak utječe na porezna razdoblja unazad više od pet godina.

¹ Izvorni jezik: španjolski

I. Pravni okvir

Zakonodavstvo Unije

*Direktiva 2006/112/EZ*²

5. Članak 62. stavci 1. i 2. propisuju:

„Za potrebe ove Direktive:

- (1) ‚oporezivi događaj‘ znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;
- (2) ‚obveza obračuna‘ PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino [njegovo] plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.”

6. Članak 167. navodi sljedeće:

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

7. Članak 168. točka (a) utvrđuje sljedeće:

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

- (a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”.

8. U skladu s člankom 178. točkom (a):

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

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

² Direktiva Vijeća 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 (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112 ili Direktiva o PDV-u)

³ Uključuje članke od 219.a do 240. Direktive o PDV-u.

*Direktiva 2008/9/EZ*⁴

9. U skladu s člankom 2.:

„Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

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

[...]

3. „rok za povrat” znači rok spomenut u članku 16. obuhvaćen zahtjevom za povrat;

[...]”.

10. Članak 3. navodi kriterije koje mora zadovoljiti svaki porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata kako bi se ta direktiva primjenjivala.

11. U skladu s člankom 5.:

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

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

12. U skladu s člankom 8. stavkom 2.:

„2. Osim podataka navedenih u stavku 1., na svakom se zahtjevu za povrat, za svaku državu članicu povrata i za svaki račun ili uvozni dokument, navode sljedeći podaci:

[...]

- (d) datum i broj računa ili uvoznog dokumenta;

- (e) oporezivi iznos i iznos PDV-a izražen u valuti države članice povrata;

[...]”.

13. U skladu s člankom 15. stavkom 1.:

„1. Zahtjev za povrat podnosi se državi članici nastana najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Zahtjev se smatra podnesenim samo ako je podnositelj ispunio sve podatke zahtijevane prema člancima 8., 9. i 11.”

⁴ Direktiva Vijeća od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.). Članak 171. Direktive o PDV-u poziva se, u vezi s povratom tog poreza, na provedbena pravila koja su trenutačno sadržana u Direktivi 2008/9.

Zakonodavstvo Slovačke Republike

*Zakon br. 222/2004 o PDV-u*⁵

14. Članak 49. stavci 1. i 2. točka (a) propisuje sljedeće:

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

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

(a) ako mu ga drugi porezni obveznik na nacionalnom području obračuna za robu ili usluge koje su mu bile ili koje će mu biti isporučene ili pružene”.

15. Članak 51. stavak 1. točka (a) glasi kako slijedi:

„1. Porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak u skladu s člankom 49. ako:

(a) u trenutku odbitka poreza iz članka 49. stavka 2. točke (a) raspolaže računom poreznog obveznika izdanim u skladu s člankom 71.; [...]”.

16. Članak 55.a stavak 4. predviđa sljedeće:

„4. Podnositelj zahtjeva ostvaruje pravo na povrat poreza nakon što podnese elektronički zahtjev za povrat putem elektroničkog portala države članice u kojoj ima sjedište, mjesto poslovanja, organizaciju, prebivalište ili uobičajeno boravište. Zahtjev za povrat podnosi se najkasnije do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon razdoblja povrata. Daňový úrad Bratislav I (Porezna uprava Bratislava I) odmah obavještava podnositelja zahtjeva elektroničkim putem o datumu primitka njegova zahtjeva za povrat”.

17. U skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (a) i stavkom 2.:

„1. Za potrebe ovog zakona primjenjuju se sljedeće definicije:

(a) račun znači svaka isprava ili poruka na papiru ili u elektroničkom obliku u skladu s odredbama ovog zakona ili važećeg zakona koji uređuje sastavljanje računa u drugoj državi članici;

[...]

2. Računom se smatraju i sve druge isprave ili poruke koje izmjenjuju izvorni račun te se posebno i nedvosmisleno odnose na njega.”

18. Članak 45. Zakona o poreznom postupku (u daljnjem tekstu: ZPP) propisuje sljedeće:

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

⁵ U daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u

II. Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

19. U razdoblju od 2004. do 2010. društvo Hella Leuchten-Systeme GmbH, sa sjedištem u Paderbornu, Njemačka, kao i društva Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o. i Hella Slovakia – Signal Lighting, oba sa sjedištem u Slovačkoj (u daljnjem tekstu: isporučitelji Hella), Volkswagenu su isporučili modele za proizvodnju rasvjetnih sustava za automobile⁶.

20. Isporučitelji Hella nisu naveli PDV u računima koje su izdali za te potrebe, smatrajući da nije riječ o isporuci robe, nego tek o novčanoj naknadi.

21. Nakon otkrivanja svoje pogreške 2010. godine isporučitelji Hella obračunali su PDV Volkswagenu putem odvojenih računa, izdanih u skladu s člankom 71. Zakona o PDV-u te su sastavili pripadajuću prijavu tog poreza, uz naknadno plaćanje njegova iznosa u državnu riznicu.

22. Temeljem zahtjeva od 1. srpnja 2011., u skladu s člancima od 55.a do 55.g Zakona o PDV-u i unutar roka utvrđenog Direktivom 2008/9, Volkswagen je od porezne uprave zatražio da mu se odobri povrat PDV-a.

23. Porezna je uprava rješenjem od 3. travnja 2012. djelomično prihvatila Volkswagenov zahtjev te mu je vratila PDV u iznosu od 1 536 622,92 eura, koji odgovara razdoblju od pet godina prije dana podnošenja zahtjeva.

24. Tim istim rješenjem porezna je uprava odbila Volkswagenov zahtjev u vezi s povratom preostalog PDV-a u iznosu od 1 354 968,83 eura. Istaknula je istek roka predviđenog člankom 45. stavkom 1. ZPP-a (pet godina od isporuke robe).

25. To je rješenje od 3. travnja 2012. u upravnom postupku potvrdilo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Porezna uprava Slovačke Republike).

26. Volkswagen je odluku porezne uprave pobijao pred Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi), koji je odbio njegovu tužbu. Prema mišljenju tog suda, koji se složio s argumentacijom porezne uprave, porezni obveznik počinje ostvarivati pravo na povrat PDV-a u trenutku isporuke robe, a može ga ostvariti u roku od pet godina. Stoga je pravo na povrat PDV-a za razdoblje između 2004. i 2006. prestalo nakon što je podnesen zahtjev za povrat poreza (2011.).

27. Volkswagen je prvostupanjsku presudu pobijao pred Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) navodeći, među ostalim argumentima, da tumačenje nacionalnog prava nije u skladu sa zakonodavstvom Unije i sudskom praksom Suda kad je riječ o određivanju dana od kojeg počinje teći prekluzivni rok.

28. Vrhovni sud navodi da se suočava s dva stajališta glede pitanja određivanja trenutka u kojem istječe rok za zahtijevanje odbitka PDV-a: (a) s onim porezne uprave, u skladu s nacionalnom upravnom praksom, prema kojemu taj rok počinje teći na dan stvarne isporuke robe, u skladu s člancima 63. i 167. Direktive o PDV-u; i (b) s onim Volkswagena, prema kojemu ostvarenje prava na odbitak PDV-a zahtijeva kumulativno ispunjenje dvaju uvjeta: isporuku robe, kao oporezovane transakcije, i posjedovanje računa ili isprave kojom se račun može zamijeniti.

⁶ Ne dovodi se u pitanje da je ta roba korištena za potrebe oporezovanih transakcija Volkswagena.

29. U tim okolnostima, Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) Sudu je uputio sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li Direktivu 2008/9 i pravo na povrat poreza tumačiti na način da je za ostvarenje prava na povrat PDV-a potrebno kumulativno ispuniti dva uvjeta:

- i) isporuku robe ili usluga i
- ii) obračun PDV-a u računu isporučitelja.

Drugim riječima, je li moguće da porezni obveznik kojemu u računu nije obračunat PDV zatraži povrat poreza.

2. Je li u skladu s načelom proporcionalnosti ili porezne neutralnosti PDV-a da se rok za povrat poreza računa od trenutka u kojemu nisu bili ispunjeni svi materijalni uvjeti za ostvarenje prava na povrat poreza?

3. Treba li, s obzirom na načelo porezne neutralnosti, odredbe članka 167. i članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u, u okolnostima poput onih u glavnom postupku i pod uvjetom da su ispunjeni drugi materijalni i postupovni uvjeti potrebni za ostvarenje prava na odbitak poreza, tumačiti na način da se one protive načinu postupanja poreznih tijela kojim se poreznom obvezniku ne priznaje pravo na povrat poreza zatražen unutar predviđenog roka u smislu Direktive 2008/9 u slučaju kad mu je isporučitelj u računu obračunao porez i koji je potonji platio prije isteka prekluzivnog roka predviđenog nacionalnim pravom?

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

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

III. Postupak pred Sudom

30. Tajništvo Suda zaprimilo je odluku kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku 20. listopada 2016.

31. Pisana očitovanja podnijele su porezna uprava, slovačka vlada i Europska komisija.

32. Sud je odlučio da raspravu nije potrebno održati, u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika Suda.

IV. Sažetak očitovanja stranaka

33. U očitovanjima porezne uprave i slovačke vlade, koja su sadržajno slična, kao opći odgovor na prva četiri pitanja predloženo je da pravu Unije nisu protivni sporni nacionalni propisi i praksa.

34. Kao prvo, prema mišljenju slovačke vlade, povrat PDV-a predstavlja samo posebnu primjenu prava na odbitak tog poreza, koji je sastavni dio mehanizma o PDV-u i ne smije se ograničiti⁷. Trenutak kada nastaje pravo na povrat treba utvrditi primjenom propisa o odbitku PDV-a, iako oni izričito ne upućuju na povrat.

35. Oba se nacionalna tijela za utvrđivanje tog trenutka pozivaju na članak 62. stavak 2. i članke 63., 167., 170. i 171. Direktive 2006/112. Na temelju njih zaključuju da rok za ostvarenje prava na povrat, u vezi s robom, teče od nastanka obveze obračuna poreza, odnosno od isporuke te robe.

36. Suprotno tomu, račun ne utječe na određivanje tog trenutka, pri čemu se članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u ne može tumačiti na način da se pravo na odbitak ostvaruje posjedovanjem računa. Povezivanje početka roka s posjedovanjem navedene isprave bilo bi protivno načelima pravne sigurnosti, porezne neutralnosti i proporcionalnosti.

37. Kao drugo, pozivaju se na članke 168., 171., 179. i 180. Direktive 2006/112 kao i članke 14., 15. i 16. Direktive 2008/9 te zaključuju da se pravo na povrat pravodobno ostvaruje samo do 30. rujna kalendarske godine koja slijedi nakon godine u kojoj je pravo nastalo. Navode da nije protivno pravu Unije ako država članica odbije zahtjev za povrat podnesen nakon tog datuma.

38. Slovačka vlada navodi da, u skladu s člankom 180. Direktive o PDV-u, države članice mogu produljiti rok za ostvarenje tog prava⁸, ali ne unedogled, čime bi se opravdalo to što nacionalni propisi na povrat PDV-a primjenjuju prekluzivne rokove⁹.

39. U konačnici, oba nacionalna tijela smatraju da je peto pitanje nedopušteno jer, prema njihovu mišljenju, sud koji je uputio zahtjev nije naveo relevantne činjenice ni objasnio njegovu relevantnost za odlučivanje o meritumu glavnog postupka.

40. Komisija predlaže da se na prva tri pitanja odgovori zajedno. Prema njezinu mišljenju, porezni obveznik, kako bi ostvario pravo na odbitak, mora posjedovati račun na kojemu je naveden iznos ulaznog PDV-a¹⁰. Napominje da bi, prema stajalištu slovačkih poreznih tijela, porezni obveznik imao pravo na odbitak čak i bez uplate bilo kojeg iznosa u slovački državni proračun ili posjedovanja nekog računa. Osim toga, iako je ostvario pravo na odbitak, ono mu je u ovom slučaju uskraćeno.

41. Komisija smatra da, u slučajevima ispravka kao što je onaj u glavnom postupku, taj ispravak otvara put pravu na odbitak PDV-a, koje je međusobno povezano s plaćanjem poreza. Porezni obveznik može zahtijevati odbitak PDV-a kada mu je roba isporučena i kada raspolaže odgovarajućim računom.

42. Kad je riječ o četvrtom prethodnom pitanju, Komisija smatra da Volkswagen svoje pravo na odbitak PDV-a nije mogao ostvariti zbog objektivnih razloga jer sve do dostave računâ nije bio upoznat s obvezom plaćanja tog poreza. Kad bi se na njega primijenio prekluzivni rok od pet godina od isporuke robe, to bi značilo da mu se, u tim okolnostima, praktično onemogućava ostvarenje tog prava.

43. Osim toga, ta bi situacija dovela do povrede načela porezne neutralnosti jer je Volkswagen trebao platiti porez i za razdoblja iznad pet godina, bez mogućnosti odbitka koji se odnosi na sva ta razdoblja. Komisija dodaje da, zbog istih razloga, slovačko zakonodavstvo prelazi marginu prosudbe kojom raspolažu države članice.

⁷ U tom smislu navodi presudu od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), t. 30.

⁸ Navodi presudu od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), t. 46.

⁹ Upućuje na presudu od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267), t. 45. i 46.

¹⁰ U tom kontekstu, podsjeća na presudu od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), t. 35.

44. Kad je riječ o petom pitanju, Komisija smatra da na njega ne treba odgovoriti zato što se za provođenje ocjene usklađenosti nacionalnog propisa s pravom Unije dovoljno pozvati na Direktivu 2006/112 ili na druge odredbe sekundarnog zakonodavstva u području PDV-a.

V. Analiza

A. Uvodna napomena, pristup i preoblikovanje

45. Iako u glavnom postupku porezni obveznik od slovačkih poreznih tijela zahtijeva *povrat* PDV-a, taj se povrat zapravo uređuje tek kao posljedica razlike, ili salda, između PDV-a koji duguje i PDV-a koji mora platiti ili koji je platilo društvo Volkswagen u državi članici koja nije država članica u kojoj ono ima sjedište.

46. Spor stoga treba riješiti tumačenjem propisa koji uređuju pravo na odbitak, koje omogućava eventualni povrat PDV-a. Taj je povrat instrument kojim neka država članica poreznim obveznicima koji u njoj nemaju poslovni nastan nadoknađuje iznos PDV-a koji su platili u vezi s robom i uslugama koje su im isporučili ili pružili drugi porezni obveznici u toj državi članici.

47. Odredbe o povratu iz Direktive 2008/9 odgovaraju onomu što je predviđeno člankom 170. Direktive 2006/112. Tumačenje prve direktive stoga treba odgovarati odredbama o pravu na odbitak iz druge direktive, jer Direktiva 2006/112 predstavlja temeljni propis cjelokupnog uređenja PDV-a.

48. Stoga u obzir treba uzeti, kao prvo, odredbe Direktive 2006/112 u vezi s pravom na odbitak (posebno njezine članke 167., 168. i 178.). Zatim bi se u obzir mogli uzeti članci 14., 15. i 16. Direktive 2008/9 o povratu, ali smatram da to nije potrebno za odgovor sudu koji je uputio zahtjev. U svakom slučaju, ne smiju se zanemariti načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti PDV-a.

49. Slažem se sa slovačkim tijelima i, djelomično, s Komisijom u vezi s time da su prethodna pitanja od prvog do četvrtog usko povezana i da ih treba zajedno ispitati. Osim toga, smatram da ih je prikladno preoblikovati kako bi odgovor Suda bio što jasniji.

50. Prema mojem mišljenju, kao sažetak tih četiriju pitanja, potrebno je razjasniti dopušta li pravo Unije (osobito članci 167., 168. i 178. Direktive o PDV-u kao i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti) da se poreznom obvezniku uskrati odbitak plaćenog PDV-a na temelju razloga isteka roka za ostvarenje tog prava, u situaciji u kojoj se: (a) pogrešno smatralo da isporuka robe nije bila opterećena porezom; i (b) naknadni ispravak proveo godinama poslije, kada je porezni obveznik platio PDV, nakon čega zahtijeva njegov povrat.

51. Peto ću pitanje pak ispitati zasebno.

B. Prvo do četvrto prethodno pitanje

52. Sud se u mnogim prilikama izjašnjavao o materijalnim i formalnim uvjetima koji se primjenjuju na pravo na odbitak PDV-a.

53. Kad je riječ o *materijalnim* uvjetima, pažnja je usmjerena na odredbe Direktive 2006/112 koje uređuju porijeklo i opseg tog prava (članci 167. i sljedeći iz poglavlja 1. glave X. te direktive)¹¹. U skladu s njima, pravo na odbitak nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza: u slučaju isporuke robe, kada isporučitelj robu preda poreznom obvezniku¹². Za potrebe obveze obračuna PDV-a, važna je činjenica transakcije prijenosa posjeda robe od jedne strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je ona njezin vlasnik¹³.

54. *Formalni* uvjeti za pravo na odbitak „s druge strane, uređuju načine i nadzor njegova izvršavanja kao i uredno funkcioniranje sustava PDV-a kao što su obveze u vezi s vođenjem knjiga, izdavanjem računa i podnošenjem prijave”¹⁴. Među tim uvjetima¹⁵ za ovaj je zahtjev važan onaj povezan s računom: u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, „da bi ostvario pravo na odbitak”, porezni obveznik „mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.” te direktive.

55. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi: (a) da je roba Volkswagenu pravodobno isporučena, kao što je kasnije navedeno u odgovarajućem računu; i (b) da je taj račun sadržavao (ili se, barem, ne dovodi u pitanje da je tomu tako) sve podatke propisane Direktivom 2006/112. Stoga su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti koji uvjetuju nastanak i ostvarenje prava na odbitak PDV-a¹⁶.

56. Stoga je Volkswagen, neovisno o provjerama koje bi sud koji je uputio zahtjev mogao provesti, u načelu mogao legitimno ostvariti svoje pravo na odbitak. Dokaz za to jest to što mu je porezna uprava priznala to pravo, iako samo za dio poreznih razdoblja u odnosu na koje ga je ostvarivao. Slovačka vlada i porezna uprava navode da se za preostala razdoblja ne može ostvariti zbog proteka pet godina.

57. Direktiva o PDV-u izričito ne spominje rok za ostvarenje prava na odbitak. Ta se šutnja ne protivi njegovu utvrđivanju u nacionalnim propisima, zbog razloga povezanih s pravnom sigurnošću. Sud je utvrdio da se „prekluzivni rok, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubi pravo na odbitak, ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u, sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te, s druge strane, u praksi ne onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti)”¹⁷.

58. Međutim, za utvrđivanje dana od kojeg počinje teći taj rok ne može se uzeti u obzir samo trenutak isporuke robe, neovisno o drugim relevantnim okolnostima. Iako u skladu s člankom 167. Direktive 2006/112 pravo na odbitak nastaje istodobno s obvezom obračuna poreza, njegovo je *ostvarivanje*, u skladu s člankom 178. iste direktive, moguće tek od trenutka u kojem porezni obveznik raspolaže računom na kojem je evidentirana isporuka robe.

11 Presuda od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429), t. 41. Presuda se uglavnom odnosila na članke 17., 18. i 22. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. (SL 1991., L 376, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), ali su te odredbe, ponekad čak i doslovno, sadržane u Direktivi 2006/112: vidjeti presudu od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU: C:2012:373), t. 5. do 11.

12 Članak 63. Direktive 2006/112

13 Presuda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719), t. 44. i navedena sudska praksa

14 Presuda od 11. prosinca 2014., Index Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), t. 42.

15 Članci 178. i sljedeći Direktive 2006/112

16 Presuda od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373), t. 44.

17 Presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267), t. 46.

59. Razlikovanje trenutka nastanka i trenutka ostvarivanja prava na odbitak može se objasniti funkcioniranjem PDV-a:

- prilikom kupnje robe, porezni obveznik svojem isporučitelju plaća, ili je barem dužan platiti, PDV uključen u cijenu proizvoda koje će on sam koristiti, uglavnom, za svoje oporezovane transakcije;
- međutim, za potrebe upravljanja porezom, odbitak već plaćenog PDV-a može se ostvariti naknadnim obračunima, koji se poreznim tijelima trebaju podnijeti na temelju ili uz, ovisno o slučaju, odgovarajuće račune¹⁸, kao neophodno dokazno sredstvo za iskorištavanje odbitka (po potrebi, povrata).

60. Stoga pravo na odbitak dovodi u vezu dva plaćanja PDV-a: (a) ono koje je porezni obveznik izvršio isporukom robe koju je kupio od svojeg isporučitelja; i (b) ono koje plaća klijent poreznog obveznika, kada mu navedeni porezni obveznik isporučuje vlastite proizvode. Računi¹⁹ su dokaz odgovarajućih transakcija i plaćanja cijene, koja treba uključivati iznos PDV-a koji proizlazi iz primjene odgovarajuće stope poreza²⁰.

61. Međutim, taj iznos PDV-a zapravo već pripada poreznoj upravi, što opravdava njegovu obvezu obračuna od trenutka kada je plaćen ili je trebao biti plaćen. Izdavatelj računa će ga zadržati u svojoj pomoćnoj ulozi navedene porezne uprave, odnosno, preuzimanjem uloge naplatitelja PDV-a. Čini se logičnim da istodobno nastaje pravo na odbitak, s obzirom na to da se porezni obveznik treba moći pozvati na to plaćanje poreza u trenutku obračuna pred poreznim tijelom.

62. Da upotrijebim formulaciju Suda, „sustav odbitaka [...] omogućava svim posrednim karikama distribucijskog lanca da od osnovice svojeg poreza odbiju iznose koje je svatko od njih platio vlastitom isporučitelju na ime PDV-a za odgovarajuću transakciju i da na taj način poreznoj upravi nadoknade dio PDV-a koji odgovara razlici između cijene po kojoj je svatko od njih prodao robu svom kupcu i cijene koju je platio svom isporučitelju”²¹.

63. Tom se shemom odražava načelo porezne neutralnosti, koje zajednički sustav PDV-a jamči u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same te aktivnosti, načelno, podvrgnute PDV-u. U okviru tog sustava, svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta dugovanog ili plaćenog PDV-a.

64. Stoga je u središtu prava na odbitak to što porezni obveznik plaća porez isporučitelju. Naime, odbitak nije odvojiv od plaćanja poreza: ako porezni obveznik nije podmirio PDV, koji obično treba biti naveden u računu, ne postoji nikakva pravna ili gospodarska osnova za ostvarenje prava na odbitak.

65. U Direktivi 2006/112, osobito u njezinu članku 167., zakonodavac Unije predviđa *uobičajeni slučaj* u kojemu do isporuke robe, njezina plaćanja i izdavanja računa s naznakom iznosa PDV-a dolazi gotovo istodobno. U tim slučajevima, logično je da obveza obračuna PDV-a i pravo na odbitak nastaju u isto vrijeme²².

18 U skladu s člankom 218. Direktive 2006/12, kao račun se prihvaćaju „dokument[i] ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz [poglavlja 3.]”.

19 Budući da je riječ o dokumentima koji se općenito zahtijevaju za ostvarenje mogućnosti odbitka, računi mogu izostati u određenim okolnostima a da to ne onemogućuje ostvarenje prava na odbitak. U tom smislu, vidjeti presudu od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), t. 47.

20 Vidjeti članak 226. stavke 9. i 10. Direktive 2006/112

21 Vidjeti presudu od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), t. 36.

22 Sud je utvrdio da „ostvarenje tog prava na odbitak načelno podrazumijeva da porezni obveznici ne izvršavaju nikakvo plaćanje i, stoga, ne plaćaju PDV koji su obvezni platiti prije nego što im je izdan račun ili drugi dokument koji se smatra istovjetnim te da se ne može smatrati da je određena transakcija opterećena PDV-om prije nego što je on plaćen”. Presuda od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), t. 35.

66. Suprotno tomu, okolnost kao što je ona u glavnom postupku može se smatrati *iznimnom* ili neuobičajenom s aspekta oporezivanja PDV-a jer: (a) u trenutku primitka robe koju mu je isporučio njegov isporučitelj, Volkswagen nije platio nikakav iznos na ime PDV-a jer su obje strane smatrale da transakcija ne podliježe tom porezu; i (b) u toj istoj mjeri, Volkswagen nije primio nikakav račun koji uključuje PDV i na temelju kojeg bi mogao ostvariti svoje pravo na odbitak.

67. U tim okolnostima, porezni obveznik nije mogao, logično, zahtijevati pravo na odbitak iznosa PDV-a koji prethodno nije platio.

68. Situacija se znatno promijenila kada su 2010. godine isporučitelji Hella ispravili transakcije za koje se pogrešno smatralo da ne podliježu PDV-u, odnosno naplatili iznos koji je dugovao Volkswagen i uplatili ga u državnu riznicu. Smatram da bi od tog trenutka bilo ispravno povezati obvezu obračuna i naknadno pravo na odbitak sa stvarnim plaćanjem poreza.

69. Drugim riječima, zapravo se radi o primjeru nepravodobnog plaćanja PDV-a²³. Ispravkom transakcija stvarno su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti koji otvaraju put pravu na odbitak. Tada je trebao početi teći rok za njegovo ostvarivanje: došlo je do stvarne isporuke robe, obračunat je iznos na ime PDV-a koji je uplaćen u državni proračun te je izdan odgovarajući račun prema uvjetima iz članka 226. Direktive o PDV-u.

70. Suprotno tomu, slovačka porezna tijela primjenjuju svoje nacionalne propise u području oporezivanja (konkretno, članak 45. ZPP-a), vraćajući ostvarivanje prava na odbitak PDV-a u trenutak fizičke isporuke robe (godine od 2004. do 2010.). Zatim upućuju na petogodišnji prekluzivni rok, čiji istek počinju računati na taj isti dan. Slijedom navedenog zaključuju da pravo na odbitak nije ostvarivo u vezi s razdobljima za koja je nastupila zastara (odnosno, za godine 2004., 2005. i dio 2006. jer je zahtjev za povrat podnesen 1. srpnja 2011.).

71. Smatram da takvo postupanje nije primjereno. Kao prvo, znakovito je da slovačka porezna uprava primjenjuje petogodišnji rok *na štetu* Volkswagena ako je poznato da se, u skladu s člankom 45. ZPP-a²⁴, taj isti rok primjenjuje na naplatu poreza, odnosno *u korist* tog poduzetnika jer ta odredba onemogućava da porezna uprava naplati dospelje, ali nenaplaćene poreze, ako je već prošlo to razdoblje²⁵.

72. Ako je porezna uprava bez problema mogla primiti, nakon proteka pet godina, iznose koje je Volkswagen dugovao na ime dugovanog PDV-a, primjerice 2004. godine, jednako tako bi tom poreznom obvezniku trebala priznati pravo na odbitak PDV-a plaćenog na to isto ime.

73. Kao drugo, članak 167. Direktive 2006/112 može se tumačiti na način da se, u okolnostima kao što su to one u predmetnom slučaju, ne protivi tomu da se poreznom obvezniku koji je djelovao u dobroj vjeri²⁶ ne uskrati pravo na odbitak PDV-a.

23 Sud je utvrdio da se „nepravodobno plaćanje PDV-a samo po sebi ne može izjednačiti s prijevaram, koja pretpostavlja da, s jedne strane, predmetna transakcija [...] ima za posljedicu ostvarenje porezne olakšice čija bi dodjela bila suprotna cilju koji se tim odredbama [koje uređuju PDV] želi ostvariti” te da se „načelo porezne neutralnosti protivi sankciji kojom se uskraćuje pravo na odbitak u slučaju plaćanja poreza na dodanu vrijednost nakon isteka roka”. Vidjeti točku 74. i izreku presude od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458)

24 Podsjećam da, u skladu s tom odredbom, petogodišnji prekluzivni rok vrijedi za poreznu upravu i za porezne obveznike: porezna uprava ne može obračunati porez, ili dodatni iznos, nakon tih pet godina, niti porezni obveznici mogu zahtijevati povrat već plaćenih poreza nakon isteka istog razdoblja.

25 U pravu Unije razumni prekluzivni rokovi za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti štite i poreznog obveznika i upravu; vidjeti presudu od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), t. 42.

26 Stranke glavnog postupka ne spore da ni isporučitelji Hella ni društvo Volkswagen nisu postupali na prijevaran način niti da nisu znali za nepravilnost koju je pretpostavljalo to što su isporuke robe smatrali transakcijama koje ne podliježu PDV-u.

74. Tumačenje nacionalnog propisa koje, svojom praksom, provode slovačka porezna tijela navodi ih na uskraćivanje ostvarenja tog prava protivno načelu porezne neutralnosti PDV-a. Sud je ustrajao na davanju prednosti tom načelu i na tome da je pravo na odbitak sastavni dio mehanizma PDV-a zbog čega se, u pravilu, ne može ograničiti²⁷.

75. Načelo neutralnosti zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima²⁸. Sud se neupitno izjasnio u prilog najvećem mogućem poštovanju prava na odbitak, primjerice, ustvrdivši da je članku 167., članku 178. točki (a), članku 179. i članku 226. točki 3. Direktive o PDV-u protivan nacionalni propis na temelju kojeg ispravak računa s ciljem navođenja obveznog podatka ne proizvodi retroaktivni učinak, čime je mogućnost odbitka dugovanog poreza ograničena na godinu u kojoj je račun ispravljen, a ne na onu u kojoj je prvotno izdan²⁹.

76. Ako je to ograničenje proglašeno protivnim Direktivi 2006/112, zbog istog razloga treba smatrati protivnom toj direktivi slovačku praksu koja, u biti, onemogućava ostvarenje prava na odbitak u slučajevima poput predmetnog. Treba voditi računa o tome da je ostvarenje tog prava moguće samo ako njegov nositelj zna da njegove transakcije podliježu PDV-u, ali ne ranije, ako je djelovao u dobroj vjeri (što, ponavljam, ovdje nije sporno).

77. U konačnici, smatram da je sporno postupanje u glavnom postupku neproporcionalno. Naravno, članak 273. Direktive 2006/112 državama članicama dopušta da donose mjere s ciljem osiguranja pravilne naplate poreza i sprječavanja utaje. Međutim, te mjere – među kojima je, zbog razloga pravne sigurnosti, utvrđivanje rokova za ostvarenje prava na odbitak – ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovesti u pitanje neutralnost PDV-a³⁰.

78. Nakon što je priznata dobra vjera poreznog obveznika, nakon što je isključena utaja ili porezna olakšica i s obzirom na to da su transakcije bile ispravljene, tom poreznom obvezniku nije proporcionalno uskratiti njegovo pravo na odbitak samo zato što je pogrešno protumačio da te transakcije ne podliježu PDV-u i zato što je do njihova ispravka proteklo razdoblje od pet godina.

79. Naime, slovačka porezna uprava priznaje odbitak, ali ga ograničava na razdoblja obračuna PDV-a koja ne smatra zastarjelima. Međutim, kao što sam već istaknuo, ako razdoblje dulje od pet godina nije bilo prepreka za nepravodobnu uplatu iznosa PDV-a u državni proračun, prepreke jednako tako ne bi trebalo biti za ostvarenje prava na odbitak.

80. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja od prvog do četvrtog, u okolnostima kao što su to one u predmetnom slučaju, odgovori na način da ako se pogrešno, ali u dobroj vjeri, smatralo da isporuka robe ne podliježe PDV-u i ako je, godinama poslije, plaćanje tog poreza ispravljeno, porezni obveznik ostvaruje pravo na odbitak (ili, ovisno o slučaju, na povrat) iznosa ulaznog PDV-a za tu transakciju.

C. Peto prethodno pitanje

81. Sud *a quo* želi saznati protive li se načelo pravne sigurnosti i načelo zaštite legitimnih očekivanja kao i članak 41. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) tumačenju nacionalnog propisa koje provode porezna tijela njegove zemlje.

27 Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), t. 30.

28 Presuda od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), t. 38.

29 *Ibidem*, t. 43.

30 Vidjeti u tom smislu presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), t. 62.

82. Slovačka vlada predlaže da se to pitanje u cijelosti proglasi nedopuštenim, no prije se slažem s Komisijom da na njega više nije potrebno odgovoriti jer se za rješenje dvojbi suda koji je uputio zahtjev dovoljno samo pozvati na tumačenje Direktive 2006/112, kao što je utvrdio Sud. Ipak, podredno ću iznijeti svoje stajalište o njegovu sadržaju za slučaj da ga Sud odluči razmotriti.

83. Kao prvo, što se tiče članka 41. Povelje o pravu na dobru upravu, njegovo navođenje nije relevantno za glavni postupak jer ta odredba nije upućena državama članicama, nego samo institucijama, tijelima, uredima i agencijama Europske unije³¹. Budući da se glavni postupak odnosi na postupanje poreznih tijela države članice, taj članak nije primjenjiv.

84. Kao drugo, moguća povreda načela zaštite legitimnih očekivanja zahtijevala bi da je upravno tijelo Volkswagenu stvorilo legitimna očekivanja temeljena na preciznim jamstvima³², u vezi s udovoljenjem njegovim zahtjevima, na način da bi svaki razumni i obzirni gospodarski subjekt svoje postupanje utvrdio oslanjajući se na tu sigurnost³³.

85. Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne proizlazi da su pružena ta jamstva. U toj se odluci prije svega opisuje upravna praksa tumačenja nacionalnog prava u odnosu na rok za ostvarenje povrata PDV-a. U izlaganju se ne navode upućivanja na posebna jamstva, na temelju kojih je Volkswagen mogao stvoriti očekivanja u vezi s uspješnim ishodom svojih zahtjeva.

86. Stoga, u nedostatku preciznijih podataka o tim mogućim jamstvima, Sud ne raspolaže činjeničnim elementima koji su mu potrebni da bi na taj dio petog pitanja pružio koristan odgovor³⁴.

87. Kao treće i posljednje, prema riječima Suda, načelo pravne sigurnosti zahtijeva da propis Unije zainteresiranim osobama omogućava da nedvojbeno znaju opseg svojih prava i obveza kako bi djelovale poznajući stanje stvari³⁵.

88. Kao što sam već istaknuo³⁶, Sud je potvrdio da, pod određenim uvjetima, države članice mogu utvrditi „rokove zastare” za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a, pod uvjetom da njihova posljedica nije ukidanje, faktično ili zakonskim putem, tog istog prava³⁷.

89. Pravna sigurnost, shvaćena u prije istaknutom smislu, mogla bi biti povrijeđena ako bi tumačenje nacionalnih odredaba koje uređuju te rokove bilo nepredvidljivo ili nasumično, ili ako bi se razlikovalo ovisno o različitim poreznim tijelima. Međutim, nema naznaka da je tako bilo u ovom predmetu, u kojem se čini da je pravo na odbitak uskraćeno drugim poreznim obveznicima u istim okolnostima kao Volkswagenu³⁸.

90. Druga je stvar je li navedeno tumačenje, iako jedinstveno na nacionalnoj razini, usklađeno s pravom Unije. Ako nije, kao što sam predložio nakon ispitivanja prvih četiriju pitanja, utvrđivanje toga da je protivno Direktivi 2006/112 dovoljno je za pružanje odgovora na cijeli zahtjev za prethodnu odluku.

31 Presuda od 17. prosinca 2015., *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832), t. 83. i navedena sudska praksa

32 Presuda od 14. lipnja 2017., *Santogal MComércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453), t. 76. i navedena sudska praksa

33 Presuda od 9. srpnja 2015., *Salomie i Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), t. 45. i navedena sudska praksa

34 Vidjeti, među ostalim, presudu od 14. lipnja 2017., *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453), t. 31. i navedenu sudsku praksu.

35 Presuda od 7. ožujka 2017., *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174), t. 59.

36 Točke 57. i 77. ovog mišljenja

37 Presuda od 9. lipnja 2016., *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* (C-332/14, EU:C:2016:417), t. 58. do 61.

38 U odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku navodi se da postoje drugi poduzetnici u sličnoj situaciji.

VI. Zaključak

91. Slijedom navedenoga, predlažem Sudu da na pitanja koja je postavio Najvyšší súd Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) odgovori sljedeće:

„Člancima 167., 168. i 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kao i načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti protivno je nepriznavanje prava na povrat tog poreza poreznom obvezniku koji je djelovao u dobroj vjeri ako postoje okolnosti poput onih u glavnom postupku, u kojima se pogrešno smatralo da isporuka robe nije opterećena porezom, ali se, godinama poslije, proveo njegov ispravak i njegovo plaćanje.”