Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 18. veljače 2016.[1]

Predmet C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
protiv
Autoridade Tributária e Aduaneira

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za porezne predmete, Portugal))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 226. točke 6. i 7. Direktive 2006/112/EZ – Podatak na računu o opsegu i vrsti pružene usluge kao i datumu kada je pružena – Članak 178. točka (a) Direktive 2006/112/EZ – Ostvarivanje prava na odbitak – Uvjet posjedovanja računa koji odgovara zahtjevima iz članka 226. Direktive 2006/112/EZ“

I – **Uvod**

1. Primitak računa obično nije razlog za veselje. Nešto drukčije je kod PDV-a. Naime, ovdje račun pod određenim okolnostima ovlašćuje svojeg primatelja da od porezne vlasti ishodi povrat poreza na dodanu vrijednost iskazanog u računu (tzv. odbitak).

2. Doduše, propisima Unije o PDV-u također je predviđeno da račun mora sadržavati niz minimalnih podataka. Te podatke portugalska porezna uprava nije smatrala dostatnim u slučaju koji je dao povoda za ovaj zahtjev za prethodnu odluku. Ona smatra da posebno opis zaračunatih usluga kao „pravnih usluga”, bez pobližih obrazloženja, ne ispunjava zahtjeve propisa o PDV-u u vezi s obvezatnim sadržajem računa. Naime, samo propisno izdan račun ovlašćuje na odbitak.

3. U tom kontekstu će Sud morati razjasniti dvije različite stvari. Neće se morati posebno odgovoriti samo na novo pitanje, koliko podroban mora biti opis usluge u računu. Osim toga će Sud morati još jednom zauzeti stajalište o posljedicama manjkavog računa za pravo na odbitak, kako bi zaokružio svoju dosadašnju sudsku praksu na tom području.

1 — Izvorni jezik: njemački

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Ubiranje PDV-a u Uniji uređeno je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Prethodnik te direktive je Šesta direktiva 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 [3] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Ako se odredbe obje direktive podudaraju, valja u ovom slučaju uzeti u obzir i sudsku praksu Suda o Šestoj direktivi.

5. Člankom 168. Direktive o PDV-u [4] predviđeno je, među ostalim, sljedeće pravo na odbitak:

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

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

[…]”

6. U poglavlju „Pravila za korištenja prava na odbitak” , članak 178. Direktive o PDV-u u svojoj izvornoj verziji [5], koja se primjenjuje na glavni postupak dodaje:

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

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

[…]”

7. Članak 226. Direktive o PDV-u, na koji se među ostalim upućuje, odnosi se na sadržaj računa i određuje:

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

[…]

6. količinu i narav isporučene robe ili opseg i vrstu pruženih usluga;

2 — SL L 347, str. 1., SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.

3 — SL L 145, str. 1.

4 — Citiranom tekstu propisa u Šestoj direktivi odgovara članak 17. stavak 2. točka (a) u verziji iz članka 28.f točke 1., a ovaj u verziji iz članka 1. točke 10. Direktive Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ i uvođenju daljnjih mjera za pojednostavljenje na području poreza na dodanu vrijednosti - područje primjene određenih izuzeća i praktična pravila za njihovu provedbu (SL, L 102, str. 18.) [neslužbeni prijevod].

5 — Članak 178. točka (a) u međuvremenu je izmijenjen Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s pravilima o izdavanju računa (SL L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.). Njegovoj izvornoj verziji u Šestoj direktivi odgovara članak 18. stavak 1. točka (a) u verziji iz članka 28.f točke 2. koja je umetnuta člankom 1. točkom 22. Direktive Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. kojom se dopunjuje Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost te izmjenjuje Direktiva 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL L 376, str. 1.).

7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,

[…]”

8. Citirane odredbe članka 226. Direktive o PDV-u u bitnome odgovaraju članku 22. stavku 2. točki (b) šestoj i sedmoj alineji Šeste direktive u verziji koja proizlazi iz njezin članka 28.h[6], u verziji izmijenjenoj Direktivom 2001/115/EZ[7]. Stoga se u ovom postupku posebno mora uzeti u obzir povijest nastajanja prethodnih odredbi iz Šeste direktive.

9. Uvodna izjava 46. Direktive o PDV-u jedina se odnosi na račune i glasi kako slijedi:

„(46) Upotreba elektroničkog izdavanja računa trebala bi omogućiti nadležnim poreznim tijelima provođenje njihovih aktivnosti nadzora. Stoga je primjereno, s ciljem osiguranja urednog funkcioniranja unutarnjeg tržišta, sastaviti popis podataka koji moraju biti iskazani na računima i koji je usklađen na razini Zajednice, te utvrditi određeni broj zajedničkih aranžmana koji reguliraju upotrebu elektroničkog izdavanja računa i elektroničke pohrane računa, kao i za samofakturiranje i vanjske usluge postupaka izdavanja računa.”

B – *Nacionalno pravo*

10. U portugalskom pravu člankom 36. stavkom 5. točkom (b) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (u daljnjem tekstu: CIVA) određeno je da računi moraju sadržavati „uobičajenu oznaku pruženih usluga zajedno s podacima potrebnim za određivanje primjenjive porezne stope”.

11. Samo ako račun ispunjava, među ostalim, ove uvjete iz članka 36. stavka 5. točke (b) CIVA-e, postoji u skladu s člankom 19. stavkom 2. točkom (a) i stavkom 6. CIVA-e pravo na odbitak PDV-a koji je naveden u računu.

12. Osim toga je Portugalska Republika u postupku pred Sudom iznijela da je portugalskim pravom u razdoblju koje je relevantno u glavnom postupku bila predviđena snižena porezna stopa za određene odvjetničke usluge, među ostalim za usluge umirovljenicima i nezaposlenima kao i općenito kod postupaka u vezi s pravnim uređenjem osobnog statusa. To uređenje, koje nije predviđeno odredbama Direktive o PDV-u koje se odnose na sniženu stopu i na snazi su u cijeloj Uniji, počiva na zaštiti stečenih prava, koju dopušta članak 113. Direktive o PDV-u.

III – **Glavni postupak**

13. Tužitelj u glavnom postupku, društvo Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, posluje u hotelijerstvu.

14. Ono je od 2008. do 2010. koristilo usluge jednog odvjetničkog ureda. S tim u vezi je odvjetnički ured izdao četiri računa, koji su sadržavali sljedeće opise usluga:

— „Pravne usluge pružene od 1. prosinca 2007. do današnjeg dana” (račun od 26. kolovoza 2008.),

— „Nagrada za pravne usluge pružene od lipnja do današnjeg dana” (račun od 17. prosinca 2008.),

6 — Članak 28.h Šeste direktive uveden je člankom 1. točkom 22 Direktive 91/680 (navedena u bilješci 5.).

7 — Članak 28.h Šest direktive izmijenjen je člankom Direktive Vijeća 2001/115/EZ od 20. prosinca 2001. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ radi pojednostavljenja, unaprjeđenja i usklađivanja zahtjeva za izdavanje računa u svrhu PDV-a (SL L 15, str. 24.) [neslužbeni prijevod].

— „Nagrada za pravne usluge pružene do današnjeg dana” (račun od 29. travnja 2008.),

— „Nagrada za pravne usluge pružene od 1. studenog 2009. do današnjeg dana” (račun od 2. lipnja 2010.),

15. U pogledu PDV-a, koji je iskazan u ovim računima, tužitelj u glavnom postupku zahtijeva od portugalske porezne uprave pravo na odbitak u visini od ukupno 8689,49 eura.

16. Portugalska porezna uprava je nakon poreznog nadzora uskratila odbitak jer oznake usluga u računima nisu odgovarale zahtjevima iz članka 36. stavka 5. točke (b) CIVA-e. Zbog toga je tužitelj u glavnom postupku predočio dopunske dokumente koji su sadržavali iscrpniji opis usluga. Portugalska porezna uprava ipak je uskratila odbitak uz obrazloženje da računi i dalje nisu ispunjavali zakonske uvjete.

IV – **Postupak pred Sudom**

17. Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni sud za porezne predmete, Portugal) pred kojim se sada vodi spor, smatra da je tumačenje Direktive o PDV-u odlučujuće za spor te je stoga Sudu 17. studenog 2014. u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja:

Dopušta li pravilno tumačenje članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u da se nedovoljnim smatra opis računa koji sadržava napomenu „pravne usluge pružene od određenog datuma do danas” ili samo „pravne usluge pružene do danas”, uzimajući u obzir da po načelu suradnje to tijelo može pribaviti dodatne informacije koje smatra potrebnima kako bi potvrdilo postojanje i detaljne karakteristike transakcija?

18. Tužiteljica u glavnom postupku, Portugalska Republika i Europska komisija pisano su se očitovali o ovom pitanju pred Sudom. Savezna Republika Njemačka, Portugalska Republika i Komisija očitovali su se na raspravi od 14. siječnja 2016.

V – **Pravna ocjena**

19. S obzirom na okolnosti glavnog postupka sud koji je uputio zahtjev [8] zapravo traži odgovor na dva različita pitanja.

20. S jedne strane, valja razjasniti, ispunjavaju li predmetni računi zahtjeve iz članka 226. Direktive o PDV-u u pogledu sadržaja računa (o tome odmah pod A). S druge strane, valja odrediti posljedice za pravo na odbitak, ako podaci u računima ne bi bili dostatni (o tome kasnije pod B).

A – *Sadržaj računa*

21. Stoga se kao prvo postavlja pitanje, odgovaraju li računi, kao što su oni u glavnom postupku, zahtjevima koje u pogledu sadržaja računa postavlja članak 226. Direktive o PDV-u.

22. Neophodan sadržaj računa u ovom je slučaju određen obvezatno i iscrpno člankom 226. Direktive o PDV-u. Naime, odredbu valja primijeniti na račune koji se trebaju izdati u skladu s člancima 220. i 221. Direktive o PDV-u. Predmetni računi morali su biti izdani prema članku 220. točki 1. jer su usluge pružene poreznom obvezniku. Povrh odredaba članka 226. Direktive o PDV-u portugalskim

8 — Prema presudi Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, t. 22. do 34.) Tribunal Arbitral Tributário je sud u smislu članka 267. UFEU-a.

pravom ne smiju se naspram njih postavljati daljnji zahtjevi u pogledu sadržaja računa. To proizlazi, s jedne strane, iz samog članka 226., prema kojem su na računima potrebni „samo" tamo navedeni podaci, te, s druge strane, iz članka 273. stavka 2. Direktive o PDV-u, slijedom kojeg države članice za naplatu poreza ne smiju određivati dodatne obveze izdavanja računa, osim onih već sadržanih u Direktivi o PDV-u.

23. Kao što je Portugalska Republika s pravom iznijela, u ovom slučaju nije dostatno tumačenje samo točke 6. članka 226. Direktive o PDV-u na koju je usredotočeno prethodno pitanje. Kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor s obzirom na zahtjeve prava Unije [9] u pogledu sadržaja računa, mora se osim toga prilikom ispitivanja uzeti u obzir točka 7. te odredbe.

24. Prema objema navedenim odredbama računi moraju sadržavati i podatke o „opsegu i vrsti pruženih usluga" (točka 6.) i „datum na koji je […]usluga dovršena" (točka 7.).

1. Opseg i vrsta usluga

25. S obzirom na točku 6. članka 226. Direktive o PDV-u postavlja se pitanje, je li oznakama upotrijebljenim u predmetnim računima, to jest formulacijama „pravne usluge pružene" unutar određenog vremenskog razdoblja, odnosno do određenog datuma, dostatno označena „vrsta" (o tome odmah pod točkom (a)) i „opseg" (o tome kasnije pod točkom (b)) usluga.

a) Vrsta usluge

26. Do sada se Sud samo u jednom jedinom predmetu bavio zahtjevima u pogledu „vrste" usluge iz članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u, i to u vezi s isporukom robe. Kad je riječ o robi, naime, isto kao i kod usluga, člankom 226. točkom 6. zahtijeva se podatak o njihovoj „vrsti". Iz sudske prakse proizlazi da sada u tom pogledu ne postoji obveza da se u računu navode identifikacijske markice na uhu isporučenih životinja [10], što bi omogućilo nedvojbenu identifikaciju svake pojedinačno isporučene robe pomoću sadržaja računa.

27. Iz toga valja za sada zaključiti da na računima prema članku 226. točki 6. Direktive o PDV-u nisu potrebne sve raspoložive informacije o isporučenoj robi ili pruženoj usluzi. To proizlazi već iz teksta, koji govori samo o „vrsti" robe odnosno usluge, ali nasuprot tomu ne zahtijeva točan opis robe ili usluge.

28. Ako stoga na računu nisu potrebne sve informacije o pruženim uslugama, ipak se postavlja pitanje, do kojeg su stupnja potrebne informacije, da bi se „vrsta" usluge mogla dostatno opisati. Je li s obzirom na ovaj slučaj ukupnost svih pravnih usluga već takva „vrsta" ili je treba dalje razlikovati između različitih vrsta pravnih usluga?

29. To se pitanje ne može odgovoriti niti na temelju teksta niti strukture članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u. Ono se stoga mora razjasniti s obzirom na svrhu tog podatka na računu.

30. Odnosna svrha podatka na računu opet je povezana s funkcijom koju račun mora ispuniti u sustavu oporezivanja PDV-om. Kao što se može zaključiti iz uvodne izjave 46. Direktive o PDV-u, izdavanje računa je potrebno da bi porezna tijela država članica provodila nadzor. Kako bi se omogućio takav nadzor, porezni obveznici moraju prema članku 244. Direktive o PDV-u pohraniti sve račune koje su primili, kao i kopije računa, koje su sami izdali.

9 — Vidjeti osobito presude Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, t. 17.), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve i dr. (C-225/13, EU:C:2014:245, t. 30.) i Abcur (C-544/13 i C-545/13, EU:C:2015:481, t. 33.).

10 — Presuda Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 52. i 53.)

31. Na temelju tog cilja svrha svakog pojedinog podatka na računu u izravnoj je vezi s pitanjem što porezna tijela trebaju moći nadzirati na temelju računa.

i) Nadzor nad plaćanjem točnog iznosa poreza

32. Račun prije svega služi zato da bi izdavatelj računa nadzirao plaćanje poreza.

33. To proizlazi iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u. U skladu s time, primatelj usluge može svoje pravo na odbitak ostvariti samo kada ima račun. Prema sudskoj praksi taj uvjet služi tomu da se osigura naplata PDV-a i njegova provjera [11]. Naime, na temelju tog uređenja odbitak se odobrava samo ako porezna uprava istovremeno s računom može pristupiti dokumentu, koji na temelju obveznih podataka propisanih člankom 226. Direktive o PDV-u, sadržava potrebne informacije, kako bi se da izdavatelj računa plati odgovarajući PDV. Ovakav pristup izdavatelju računa nalazi potporu u članku 203. Direktive o PDV-u. Prema tome izdavatelj računa duguje porez iskazan u računu neovisno o tome, je li oporezivi događaj uopće nastupio, a posebno, je li usluga uopće pružena [12]. U takvom slučaju porezna uprava ne mora pribaviti odgovarajući dokaz.

34. Račun tako poreznoj vlasti predstavlja jednu vrstu osiguranja jer na određeni način povezuje odbitak s plaćanjem poreza [13]. Naime, račun, bez kojeg se odbitak ne može ostvariti, daje poreznoj vlasti barem mogućnost da od izdavatelja računa pribavi pokriće za iznos odbitka, koje se duguje, tako što porezna uprava kod njega provjerava plaćanje odgovarajućeg poreza.

35. Za tu funkciju osiguranja potrebni su doduše samo određeni podaci na računu, osobito puno ime i adresa poreznog obveznika koji je pružio uslugu (točka 5. članka 226. Direktive o PDV-u), kao i dodatno njegov identifikacijski broj za PDV (točka 3.). Posebno navođenje „vrste" usluge na računu nije, nasuprot tomu, potrebno kako bi izdavatelj mogao nadzirati samo plaćanje poreza. Naime, kao što je viđeno, izdavatelj računa u svakom slučaju duguje u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u porez iskazan u računu koji primatelj zahtijeva kao odbitak. Veza računa sa stvarno pruženom uslugom ovdje uopće nije potrebna.

36. Okolnost, da time u obvezne podatke na računu u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u očito spadaju i podaci koji nisu potrebni za nadzor samog plaćanja poreza, jasno ukazuje na to, da se uloga računa ne može sastojati samo od toga. U te podatke ne spada samo vrsta isporučene robe odnosno pruženih usluga (točka 6.), nego osobito i podatak o datumu usluge (točka 7.), poreznoj osnovici (točka 8.), primijenjenoj stopi PDV-a (točka 9.), odnosno primjenjivom izuzeću (točka 11.).

37. Namjena ovih i drugih podataka je, kao što to proizlazi iz povijesti nastanka propisa [14] da se na računu navedu sve „informacije o primjenjivim propisima u području PDV-a".

38. Porezna tijela država članica mogu, dakle, na temelju tih dodatnih podataka nadzirati, je li izdavatelj računa obračunao točan iznos poreza za svoju uslugu. Naime, pomoću tih podataka porezna tijela država članica mogu osobito provjeriti, je li izdavatelj u skladu s pravnim pravilima utvrdio mjesto isporuke usluge (članak 31. i prateći članci Direktive o PDV-u), oporezivi iznos (članak 72. i prateći članci) i stopu (članak 93. i prateći članci), je li pravilno smatrao da se primjenjuje izuzeće (članak 131. i prateći članci) ili je opravdano pošao od toga, da umjesto njega PDV plaća kupac (članak 192.a i prateći članci).

11 — Vidjeti presudu Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 37.).

12 — Doduše, izdavatelj računa se može od tog PDV-a, koji mora platiti, ponovno osloboditi pod određenim okolnostima, vidjeti osobito presudu Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Vidjeti u tom smislu i presude Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 31. i 32.) i LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 35. i 36.).

14 — Vidjeti obrazloženje pod 1. uz Prijedlog Direktive 77/388/EEZ radi pojednostavljenja, unaprjeđenja i usklađivanja zahtjeva za izdavanje računa u svrhu PDV-a (COM[2000]650 *final*), koji je doveo do donošenja Direktive 2001/115/EZ (vidjeti točku 8. ovog mišljenja), kao i Mišljenje Gospodarskog i socijalnog odbora o tom prijedlogu , pod 1.1.1. (SL C 193, str. 53.).

39. Za takav nadzor sada je na računu potreban i opis pružene usluge. Naime, pravilan iznos poreza po mnogočemu ovisi o sadržaju pružene usluge jer i poseban program o mjestu isporuke usluge, stopi, izuzeću itd. često upućuje na sadržaj usluge. Vrsta usluge mora na računu stoga biti opisana s takvom točnošću kojom se može ocijeniti primjena točne stope, izuzeća ili poseban program [15].

40. Prema tim mjerilima, predmetna oznaka „pravne usluge" izgleda dostatna za nadzor nad pravilnim obračunom poreza. Smatram, naime, da iz važećeg prava Unije o PDV-u ne proizlazi nikakvo pravilo koje bi određivanje pravilnog iznosa poreza učinilo ovisnim o vrsti pravne usluge [16].

41. Portugalska Republika je doduše iznijela da je podroban opis vrste pravnih usluga u ovom slučaju potreban stoga što je portugalskim pravom, odstupajući od Direktive o PDV-u, ali u skladu s odredbom o zaštiti stečenih prava iz njezina članka 113., predviđena snižena stopa za određene pravne usluge. Stoga iz općenite oznake „pravne usluge" nije vidljivo, primjenjuje li se na usluge standardna ili snižena stopa.

42. Ako je ovaj navod o nacionalnom pravu koje se treba primijeniti u glavnom postupku točan, pri čemu je pojašnjenje u tom pogledu isključivo na sudu koji je uputio zahtjev, iz toga bi proizlazilo da u ovom slučaju vrsta usluge nije dostatno opisana, kako bi se omogućio nadzor nad pravilnim obračunom poreza.

43. Ovaj zaključak ne bi bio u potpunosti u skladu s ciljem Vijeća koji je povezan s uvođenjem odredaba o obveznim podacima na računu i koji zahtijeva da se „izradi usklađeni popis podataka koje mora sadržavati svaki račun", kako bi se „zajamčilo nesmetano funkcioniranje unutarnjeg tržišta" [17]. Naime, time se od pružatelja pravnih usluga traže podaci o vrsti usluge s različitom razinom pojedinosti, ovisno o tome, nalazi li se mjesto isporuke u Portugalu ili u drugoj državi članici.

44. Doduše, to je zapravo posljedica postojanja različitih odredaba o sniženim stopama PDV-a u državama članicama. To se ne tiče samo slučaja zaštite stečenih prava za snižene stope u skladu s člankom 113. Direktive o PDV-u, koji je ovdje iznijela Portugalska Republika. Primjena oporezivih događaja utvrđenih u cijeloj Uniji za snižene stope u skladu s člankom 98. i Prilogom III. Direktivi o PDV-u također ovisi o slobodnoj volji država članica. Stoga uzrok mogućih nesuglasica na unutarnjem tržištu računa nisu zahtjevi u pogledu sadržaja računa, nego izostanak usklađenosti na području sniženih stopa.

45. Ukoliko bi sud koji je uputio zahtjev utvrdio da je u glavnom postupku portugalskim pravom predviđena snižena stopa za određene pravne usluge, općenita formulacija „pružene pravne usluge" na računu ne bi zadovoljavala zahtjeve koji su člankom 226. točkom 6. Direktive o PDV-u postavljeni u pogledu podatka o „vrsti" usluge.

ii) Nadzor nad pravom na odbitak

46. Osim toga računi i njihov sadržaj ne služe samo njihovim izdavateljima da bi vršili nadzor nad plaćanjem točnog iznosa poreza. Kao što također proizlazi iz povijesti nastanka članka 226. Direktive o PDV-u, uloga računa bi osim toga trebala biti "opravdanje" odbitka njegova primatelja [18].

15 — Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika F. Jacobsa u predmetu Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, t. 73.).

16 — I primjenu članka 47. Direktive o PDV-u – kojim je za „isporuku usluga povezanih s nepokretnom imovinom" predviđeno različito mjesto isporuke usluge – smatram od početka isključenom jer same pravne usluge povezane s prodajom nepokretne imovine prema mojem mišljenju ne spadaju pod te odredbe; vidjeti moje mišljenje u predmetu RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, t. 37. do 40.).

17 — Vidjeti uvodnu izjavu 4. Direktive 2001/115/EZ (vidjeti t. 8. ovog mišljenja).

18 — Vidjeti dokaze navedene u bilješci 14.

47. Primatelja računa bi porezna uprava također trebala pomoću sadržaja računa nadzirati s obzirom na njegovo pravo na odbitak. Time se postavlja pitanje, slijede li iz te nadzorne uloge i daljnji zahtjevi u pogledu točnosti opisa usluge na računu.

48. Nadzor nad pravom na odbitak počinje s ispitivanjem, nalazi li se uopće primatelj u posjedu računa. Time se nudi izvjesno jamstvo za to da je zaračunata isporuka stvarno bila provedena [19], što je pretpostavka za postojanje prava na odbitak [20]. Kako je, naime, već prikazano [21] na temelju članka 203. Direktive o PDV-u izdavatelj je dužan platiti sav PDV koji je iskazan u računu. Na temelju toga postoji izvjesna prepreka za izdavatelja da izda račun za uslugu koja uopće nije pružena. Za tu nadzornu ulogu računa podatak o vrsti usluge je, međutim, isto tako nepotreban kao i za nadzor nad samim plaćanjem poreza. Naime, prepreka za izdavanje računa preko nepostojeće isporuke počiva na PDV-u koji se mora platiti u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, a koji kako je viđeno ne ovisi o opisu isporuke [22].

49. Osim toga nadzor, je li izdavatelj računa naveo na njemu i *točan* iznos poreza, što je već prikazano kao svrha računa [23], služi s druge strane provjeri točne visine odgovarajućeg odbitka. Međutim, iz ovoga ne proizlaze niti daljnji zahtjevi u pogledu opisa vrste usluge kao niti oni već utvrđeni.

50. No oni bi mogli postojati, ako bi se pomoću sadržaja računa trebala nadzirati daljnja pretpostavka za odbitak, to jest stvarno ili namjeravano [24] korištenje plaćenih isporuka za oporezovane transakcije, koje zahtijeva članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u.

51. I Portugalska Republika i prema smislu Komisija o tome su u ovom postupku zastupali stajalište da opis isporuke na računu mora biti tako podroban, da omogućava provjeru, je li isporuka namijenjena gospodarskoj djelatnosti primatelja, iz koje potom mogu proizaći oporezovane transakcije, koje daju pravo na odbitak.

52. S tim stajalištem ipak se ne mogu složiti.

53. Prije svega uopće nije moguće isporuku na računu tako podrobno opisati, da njezina privatna ili gospodarska narav proizlazi već iz samog opisa isporuke. Ako se radi na primjer o olovci, najpodrobniji opis proizvođača, vrste i svojstava i stanja olovke ne odgovaraju na pitanje hoće li se ona stvarno koristiti u privatne svrhe ili u okviru gospodarske djelatnosti. Pravo na odbitak ne može se u tom pogledu nadzirati samo na temelju računa jer načelno u pitanje dolazi svaki predmet usluge i za privatno i za gospodarsko korištenje. Ovo vrijedi i za prividno očite privatne usluge, kao na primjer kod kino predstava, koje bi u pojedinačnom slučaju mogle ipak služiti određenim gospodarskim djelatnostima.

54. I u ovom slučaju ne mogu razaznati kako bi podroban, ali u kontekstu računa, primjereno sažet opis „pružene pravne usluge” trebao dati jednoznačan odgovor na pitanje, hoće li se iste koristiti za gospodarsku djelatnost tužiteljice. Niti opis kao na primjer „zastupanje u sudskom postupku X pred sudom Y”, koji je alternativno predložila Portugalska Republika, nije prikladan da omogući takvu provjeru. Naime, za ocjenu prava na odbitak ovdje bi se ipak morao utvrditi predmet sudskog postupka X.

55. Postojeće dvojbe u pogledu korištenja usluge za gospodarsku djelatnost njezina primatelja mogu se stoga u cijelosti otkloniti samo u okviru provjere putem dopunskih dokaza.

19 — Vidjeti u tom smislu presudu Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, t. 29.).

20 — Vidjeti osobito presude Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) i Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 39.).

21 — Vidjeti točku 33. ovog mišljenja.

22 — Vidjeti točku 35. ovog mišljenja.

23 — Vidjeti točke 37. do 39. ovog mišljenja.

24 — Vidjeti presudu Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

56. Doduše, redovito će biti u vlastitom interesu primatelja da od izdavatelja računa zahtijeva što podrobniji opis usluge, kako bi u slučajevima provjere od strane porezne uprave smanjio trošak dostavljanja dodatnih dokaza. Ovaj poticaj za podrobnijim opisom usluge ipak postoji, a da neodređeni zahtjevi za točnost opisa usluge, kao što je na primjer „prema okolnostima pojedinačnog slučaja" već pravno ne sprječavaju ostvarivanje prava na odbitak. Upravo zato što ostvarivanje prava na odbitak u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u načelno ovisi o posjedovanju računa, koji ispunjava zahtjeve iz članka 226., zahtjevi u pogledu sadržaja računa ne smiju se prekoračiti te moraju štititi načelo pravne sigurnosti. Osobito ako zakonodavstvo Unije ima, naime, financijske posljedice, kao što je ovdje davanje ili uskrata prava na odbitak, njegova primjena mora u skladu sa sudskom praksom biti točno predvidljiva za pojedince [25].

57. Stoga sa stajališta nadzora nad pravom primatelja na odbitak ne proizlaze podrobniji zahtjevi u pogledu sadržaja računa s obzirom na vrstu usluge.

iii) Privremeni zaključak

58. Stoga u konačnici opis usluga na računima u ovom slučaju ne odgovara zahtjevima iz članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u u pogledu podatka o „vrsti" usluge samo onda, ako bi sud koji je uputio zahtjev utvrdio da je u glavnom postupku portugalskim pravom predviđena snižena stopa samo za određene pravne usluge.

b) Opseg usluge

59. U skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u ne mora se samo „vrsta" usluge navesti na računu, nego i njezin „opseg". Time se postavlja daljnje pitanje, je li podatkom „pravne usluge pružene od određenog datuma do današnjeg dana" odnosno samo „pravne usluge pružene do današnjeg dana" dostatno opisan opseg pravnih usluga.

60. Opsegom usluge daje se podatak o njezinoj „količini" koja se u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u mora povrh njezine „vrste" nalaziti na računu kod isporuke robe. Time račun pruža informaciju o tome, koliko je od usluge pruženo.

61. Međutim, takav podatak nedostaje u ovom slučaju.

62. Podatak o vremenskom razdoblju u kojem su usluge pružene ne zamjenjuje podatak o opsegu usluge. Ne može se, naime, razaznati koliko je usluga pruženo u odnosnom vremenskom razdoblju.

63. Zaseban podatak o opsegu usluge može svakako otpasti ako njezin opseg u dovoljnoj mjeri proizlazi već iz opisa njezine vrste – u ovom slučaju na primjer „zastupanje u sudskom postupku X pred sudom Y". Međutim, to ovdje nije slučaj. Naime, usluge su prema svojoj vrsti neodređeno navedene kao „pravne usluge" tako da se njihov opseg ne može razaznati iz tog opisa.

64. Stoga podaci u ovom slučaju ne odgovaraju u tom pogledu zahtjevima iz članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u jer ne sadržavaju opseg pruženih usluga.

25 — Vidjeti presudu Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

2. Datum pružanja usluge

65. Nadalje valja ispitati, zadovoljavaju li podaci na računu „pravne usluge pružene od određenog datuma do današnjeg dana” odnosno samo „pravne usluge pružene do današnjeg dana” članak 226. točku 7. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim na računu treba navesti datum na koji je „dovršena usluga”.

66. Osporeni računi sadržavaju samo navod o vremenskom razdoblju odnosno krajnji datum za više pravnih usluga, ali ne i pojedinačne datume za pojedinačne pružene usluge. Iz podataka suda koji je uputio zahtjev, doduše, ne proizlazi da je sadržaj usluge bila općenita raspoloživost savjetničkih usluga tijekom određenog vremena [26]; prije treba poći od toga da treba obračunati konkretno pružene usluge.

67. Doduše, prema članku 223. Direktive o PDV-u dopušteno je izdati skupni račun za više zasebnih usluga. Time se, međutim, još ne odgovara na pitanje, mora li se na tom skupnom računu navesti datum svake pojedinačne usluge ili je dostatan podatak o vremenskom razdoblju unutar kojeg je pruženo više usluga.

68. Ponovno se mora uzeti u obzir svrha tog podatka na računu. Kao što smo vidjeli račun služi, među ostalim, izdavatelju računa za nadzor plaćanja točnog iznosa poreza [27]. Za to je potreban i datum pružanja usluge. Naime, taj datum, a ne datum izdavanja računa, određuje načelno u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u kada je u smislu članka 62. stavka 1. Direktive o PDV-u nastao oporezivi događaj i time, koji se porezni propisi moraju primijeniti na tu transakciju *rationae temporis*.

69. Doduše, člankom 64. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđena je posebna odredba za usluge kada „uzrokuju niz izvoda iz računa”, što je izgleda ovdje slučaj. U tim okolnostima vrijeme nastanka oporezivog događaja nije datum pružanja svake pojedinačne usluge nego istek vremena, na koje se obračun odnosi. Slijedom toga, u tim okolnostima za nadzor plaćanja točnog iznosa poreza nisu potrebni datumi svih pruženih usluga, nego samo podatak o vremenskom razdoblju.

70. To za ovaj slučaj znači da podatak „pravne usluge pružene od određenog datuma do danas” zadovoljava zahtjeve iz članka 226. točke 7. Direktive o PDV-u, ali ne i podatak „pravne usluge pružene do današnjeg datuma” koji ne sadržava datum početka obračunskog razdoblja.

3. Zaključak

71. U konačnici predmetni računi ne odgovaraju, prvo, zahtjevima iz članka 226. točke 6. Direktive o PDV-u u pogledu podatka o „opsegu” usluge, drugo, niti zahtjevima te odredbe u pogledu podatka o „vrsti” usluge, ako je portugalskim pravom bila predviđena snižena stopa samo za određene pravne usluge, i treće, niti zahtjevima iz članka 226. točke 7. Direktive o PDV-u u pogledu podatka o „datumu” usluge, jer na računima nema podataka o početku odnosnih obračunskih razdoblja.

B – *Pravo na odbitak*

72. Kao drugo valja razjasniti koji učinak na primateljevo ostvarivanje prava na odbitak ima okolnost da na računu nema svih podataka koji se zahtijevaju na temelju članka 226. točaka 6. i 7. Direktive o PDV-u.

26 — O ovoj situaciji vidjeti presudu Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Vidjeti točke 37. i 38. ovog mišljenja.

73. Sud koji je uputio zahtjev osobito želi znati, je li za ostvarivanje prava na odbitak dovoljno ako primatelj, koji traži odbitak, dopuni drugim dokumentima podatke koji nedostaju. Naime, prema portugalskom pravu porezna uprava ima mogućnost zatražiti dodatne informacije od poreznog obveznika koji se koristi pravom na odbitak. Tužiteljica u glavnom postupku je takve dopunske informacije također dostavila portugalskoj poreznoj upravi.

74. Prikaz glavnog postupka suda koji je uputio zahtjev shvaćam tako da su u ovom slučaju u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u ispunjene sve materijalne pretpostavke za pravo na odbitak. Samo račun ne odgovara zakonskim zahtjevima. Stoga treba ispitati, sprječava li samo okolnost da na računu nema svih podataka koji su potrebni prema članku 226. točkama 6. i 7. Direktive o PDV-u, ostvarivanje odbitka.

1. Pretpostavke za ostvarivanje prava na odbitak

75. Za odgovor na to pitanje treba protumačiti članak 178. točku (a) Direktive o PDV-u kojim je uređeno ostvarivanje prava na odbitak. Kako bi prema toj odredbi mogao ostvariti svoje pravo na odbitak, koje postoji na temelju članka 168. točke (a), porezni obveznik mora „imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236.”.

76. Tekst zakonskog uređenja nije jednoznačan. Ako porezni obveznik nema račun koji odgovara zahtjevima iz članka 226. Direktive o PDV-u, ipak može mu pripadati pravo na odbitak u skladu s člankom 168. točkom (a). U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u on to pravo ne može, međutim, ostvariti dokle god nema račun koji odgovara zahtjevima iz članka 226. Direktive o PDV-u.

77. Taj strogi uvjet pravilnog računa za ostvarivanje prava na odbitak sustavno je naglašen člankom 181. Direktive o PDV-u koji se odnosi na ostvarivanje prava na odbitak kod naplatnog stjecanja robe unutar Zajednice u skladu s člankom 168. točkom (c). Kako bi u tom slučaju ostvario odbitak, porezni obveznik mora u skladu s člankom 168. točkom (c) također „imati račun izdan u skladu s člancima 220. do 236.”. Međutim, prema članku 181. Direktive o PDV-u države članice mogu poreznom obvezniku koji nema račun izdan u skladu s člancima 220. do 236. ipak dopustiti odbitak. Za odbitak kod primanja naplatnih usluga, o kojem je riječ u ovom slučaju, ne postoji takva odredba. *E contrario* valja zaključiti da je na temelju prava Unije državama članicama u ovom slučaju članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u zabranjeno da dopuste odbitak, ako porezni obveznik nema račun koji je pravilan u smislu članka 226.

78. Konačno i sudska praksa Suda potvrđuje tu načelnu obvezatnost pravilnog računa za ostvarivanje prava na odbitak u slučaju naplatne usluge.

79. Prvo treba razlikovati slučaj nepravilno izdanog računa od povrede drugih formalnih obveza, koje prema sudskoj praksi nemaju utjecaj na pravo na odbitak, kao na primjer nepostojanje registracije pružatelja za potrebe PDV-a [28] odnosno primatelja usluge [29] ili neispunjavanje obveza evidentiranja [30]. Naime, u slučajevima takvih formalnih obveza nedostaje odredba kao što je ona iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u kojom je za ostvarivanje prava na odbitak propisano posjedovanje pravilnog računa.

28 — Presude Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, t. 36.) i PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 40.)

29 — Presude Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42. do 51.) te Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. do 61.)

30 — Presuda Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63. do 72.)

80. Za formalne obveze, koje se odnose na račune, postoji posebna pravna situacija. Stoga i Sud u ustaljenoj praksi uvjetuje ostvarivanje prava na odbitak time, da se na računu nalaze podaci propisani u skladu s člankom 226. Direktive o PDV-u [31]. Države članice samo ne smiju ovo ostvarivanje uvjetovati *daljnjim* zahtjevima u pogledu sadržaja računa koji uopće nisu predviđeni u Direktivi o PDV-u [32].

81. Sud je doduše kod transakcija, koje podliježu postupku zamjene obveznika plaćanja poreza (Reverse Charge), u više odluka naglasio da se odbitak mora dopustiti, ako su ispunjeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije zadovoljio određene formalne uvjete [33], te je u tom pogledu djelomično i podatke na računu kvalificirao kao zanemarive formalne uvjete [34].

82. Ova sudska praksa se, međutim, ne može primijeniti na ovaj slučaj. S jedne strane, postupak zamjene obveznika plaćanja poreza predstavlja poseban slučaj kod kojeg je kupac istovremeno osoba, koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, *i* može ostvarivati pravo na odbitak. Ako su, međutim, PDV koji se mora platiti i odbitak objedinjeni u jednoj osobi, račun ne može ispunjavati usporedive funkcije kako su opisane za ovaj slučaj [35]. S druge strane je u slučajevima, koje je Sud riješio, za ostvarivanje prava na odbitak na temelju prava Unije bilo potrebno samo „ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica" [36]. Stoga propisima Unije o PDV-u za te slučajeve postupka zamjene obveznika plaćanja poreza nije bilo određeno da je posjedovanje pravilnog računa pretpostavka za ostvarivanje odbitka.

83. Za ovaj slučaj je nebitno to što je navedenu sudsku praksu, koja se odnosi samo na poseban slučaj postupka zamjene obveznika plaćanja poreza, Sud u jednom iznimnom slučaju u presudi Polski Trawertyn ipak prenio na ovdje primjenjivu točku (a) članka 178. Direktive o PDV-u [37].

84. Naime, u toj je presudi Sudu očito stalo samo do utvrđenja da u slučaju pravnog sljedništva podatak o pravnom predniku na računu ne može onemogućiti pravo pravnog sljednika na odbitak [38]. Stoga tamo doduše postojeći, ali netočan podatak na računu nije mogao dovesti u pitanje ostvarivanje prava na odbitak u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u.

85. U ovom slučaju ne radi se samo o netočnom podatku, nego o potpunom izostanku potrebnih podataka na računu. Jedna je stvar ako podaci koji se zahtijevaju člankom 226. Direktive o PDV-u uopće ne postoje ili ne postoje u dostatnom opsegu, a druga ako postoje, ali su netočni [39]. U prvom slučaju uopće nije formalno udovoljeno zahtjevima iz članka 178. točke (a) u vezi s člankom 226. Direktive o PDV-u.

86. Osim toga, samo restriktivno razumijevanje presude Polski Trawertyn može spriječiti proturječje već navedenoj ustaljenoj sudskoj praksi Suda kojom se za ostvarivanje prava na odbitak zahtijeva posjedovanje računa koji zadovoljava zahtjeve iz članka 226. Direktive o PDV-u [40].

31 — Vidjeti presude Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, t. 32.), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 47.) i PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 40.); u pogledu nekadašnjeg pravnog položaja vidjeti i presudu Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 25. do 36.).

32 — Presude Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 42.) i Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 51.)

33 — Presude Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, t. 63.), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, t. 71.) i Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, t. 35.); vidjeti također presudu Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 51.)

34 — Vidjeti presude Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 39. do 46.) i Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 38. do 42.).

35 — Vidjeti točke 32. do 57. ovog mišljenja.

36 — U skladu s člankom 18. stavkom 1. točkom (d) Šeste direktive odnosno člankom 178. točkom (f) Direktive o PDV-u.

37 — Presuda Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43.)

38 — Presuda Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 46.) uz upućivanje na mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Cruza Villalóna u predmetu Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, t. 72.).

39 — U pogledu posljednje situacije vidjeti i presude Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 31. i 32.), s jedne strane i, s druge strane, rješenje Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, t. 42.).

40 — Vidjeti točku 80. ovog mišljenja.

87. Time u ovom slučaju okolnost da računi ne odgovaraju zahtjevima iz članka 226. točaka 6. i 7. Direktive o PDV-u načelno sprječava ostvarivanje odbitka u skladu s člankom 178. točkom (a). Kako bi mogao ostvariti svoje pravo na odbitak, porezni obveznik mora stoga u takvom slučaju zatražiti od izdavatelja računa ispravljeni račun [41].

2. Dopuna daljnjim informacijama

88. Unatoč tomu postavlja se pitanje, može li se u okviru poreznog nadzora dopunskim informacijama nadomjestiti podatke koji nedostaju na računu.

a) Račun koji se sastoji od više dokumenata

89. U tom pogledu valja prije svega ukazati na mogućnost da dodatno podneseni dokumenti mogu biti dio računa u smislu članka 226. Direktive o PDV-u.

90. Naime, iz odredaba Direktive o PDV-u ne proizlazi da se račun mora sastojati iz jednog jedinog dokumenta. U skladu sa zakonskom definicijom iz članka 218. Direktive o PDV-u računima se smatraju „dokumenti ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku" ako udovoljavaju uvjetima iz poglavlja 3. o „ispostavljanju računa". Time nije isključeno da se račun sastoji od više dokumenata.

91. Doduše u slučaju kada je račun sastavljen od više dokumenata, u jednom od dokumenata mora se u dovoljnoj mjeri pozivati na sadržaj drugog dokumenta. To proizlazi iz odgovarajuće primjene članka 219. Direktive o PDV-u. U skladu s njim jednako kao dokument tretira se i „svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega". Ako se, dakle, sadržaj računa sastoji od više dokumenata, barem u jednom dokumentu se mora u dovoljnoj mjeri upućivati na drugi dokument. Inače sadržaj računa ne bi proizlazio iz njega samog, nego bi se zasnivao samo na tvrdnji poreznog obveznika koji navodi da postoji veza između dva dokumenta. Međutim, takvi dokumenti ne bi mogli ispuniti opisanu nadzornu ulogu računa [42].

92. Pomoću tih mjerila će sud koji je uputio zahtjev morati u glavnom postupku prema potrebi ispitati, moraju li se dokumenti koje je tužiteljica dostavila u okviru poreznog nadzora smatrati dijelom odnosnog računa, ako oni također potječu od izdavatelja računa.

b) Načelo proporcionalnosti

93. Ako bi sud koji je uputio zahtjev ipak utvrdio, da se dodatno dostavljene dokumente ne može smatrati dijelom računa u smislu članka 226. Direktive o PDV-u, postavlja se pitanje, može li se sadržaj predmetnih nepotpunih računa svejedno dopuniti drugim informacijama, kao bi se moglo ostvariti pravo na odbitak.

94. Već je, doduše, utvrđeno da je člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u načelno zabranjen odbitak bez posjedovanja pravilnog računa tako da porezni obveznik, koji želi ostvariti odbitak, prvo mora od izdavatelja primiti ispravljeni račun [43]. Doduše, kod tumačenja ove odredbe valja uzeti u obzir i načelo proporcionalnosti [44]. U skladu s njim institucije Unije ne smiju s propisom ići dalje od onoga što je nužno za postizanje njegova cilja [45].

41 — Vidjeti presude Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 43. i 44.) i Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34.).

42 — Vidjeti točke 32. do 57. ovog mišljenja.

43 — Vidjeti točku 87. ovog mišljenja.

44 — U pogledu obveze tumačenja u skladu s primarnim zakonodavstvom vidjeti samo presude Sturgeon i dr. (C-402/07, EU:C:2009:716, t. 48.), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, t. 43.), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, t. 32.) i Komisija/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, t. 40.).

45 — Vidjeti osobito presude Omega Air i dr. (C-27/00 i C-122/00, EU:C:2002:161, t. 62.), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, t. 45.) i Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, t. 29.).

95. Ako u slučaju kao što je predmetni nisu upitne materijalne pretpostavke za pravo na odbitak u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u zbog dopunskih informacija, tada dodatni uvjet iz članka 178. točke (a) u pogledu posjedovanja računa koji odgovara zahtjevima iz članka 226. mora služiti još i određenom cilju te ne smije poreznog obveznika prekomjerno opteretiti.

96. Prije svega valja utvrditi da je u okolnostima u kojima postojanje materijalnih pretpostavki za odbitak više nije upitno, nadzorna uloga računa očito zastarjela jer služi nadzoru prava na odbitak [46]. Utoliko bi, dakle, bilo neproporcionalno zahtijevati od poreznog obveznika koji ostvaruje svoje pravo na odbitak da ishodi dopunu računa kod njegova izdavatelja.

97. Doduše, račun služi, kako je viđeno, i nadzoru nad plaćanjem točnog iznosa poreza od strane njegova izdavatelja [47]. On u ovom slučaju ima samo kopiju računa koji ne zadovoljava zahtjeve iz članka 226. Direktive o PDV-u. U tom pogledu račun, a osobito njegov ispravak, ima nadzornu ulogu. S jedne strane je, naime, sam izdavatelj računa, na temelju zamolbe primatelja za ispravak računa, primoran provjeriti, je li zaračunata usluga pravilno oporezovana. S druge strane, i porezna tijela nadležna za izdavatelja računa stječu na temelju ispravka računa bolju osnovu za ispitivanje, je li izdavatelj točno oporezovao svoju uslugu.

98. Tako je s obzirom na ovu nadzornu funkciju računa kod njegova izdavatelja, u slučaju, kao što je predmetni, načelno proporcionalno, ako radi ostvarivanja svojeg prava na odbitak porezni obveznik mora kod svoje ugovorne strane ishoditi ispravak računa. Ovo svakako vrijedi onda ako uvjet za takav ispravak ne dovede do toga, da se izmijeni sadržaj prava na odbitak. U tom pogledu bi pod određenim okolnostima mogla biti potrebna druga ocjena ukoliko bi Sud u predmetu koji je istovremeno u tijeku [48] došao do zaključka da bi ispravak računa – *prima facie* protivno članku 167. Direktive o PDV-u – za posljedicu mogao imati i kasnije ostvarenje prava na odbitak [49].

Neovisno o tome, iznimka od uvjeta ispravka računa za ostvarivanje prava na odbitak može proizaći i iz slučaja kada ispravak računa ne može više kod izdavatelja računa ispuniti svoju nadzornu ulogu. To treba osobito onda smatrati kada je društvo izdavatelj već bilo likvidirano zbog nedostatka imovine. U tom je slučaju nadzor plaćanja točnog iznosa poreza od strane izdavatelja računa nepotreban. Ustrajanje na besmislenom ispravku bilo bi ovdje neproporcionalno [50].

99. U ovom slučaju nije potrebno odlučiti o tome vrijedi li isto i ako bi izdavatelj računa odbio napraviti ispravak.

100. Prema opisu suda koji je uputio zahtjev ne postoji uporište za takve iznimne situacije. Stoga u ovom slučaju nije neproporcionalno zahtijevati od tužiteljice u glavnom postupku da za ostvarivanje odbitka ishodi kod izdavatelja ispravak računa, kako bi oni odgovarali zahtjevima iz članka 226. Direktive o PDV-u.

46 — Usporediti točke 46. do 57. ovog mišljenja.

47 — Usporediti točke 32. do 45. ovog mišljenja.

48 — Predmet Senatex (C-518/14; SL 2015 C 34, str. 12.)

49 — Na primjer, na temelju ovlaštenja država članica u skladu s člancima 180. i 182. Direktive o PDV-u.

50 — Ovome se ne protive razmatranja iz presude Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) jer su tamo raspravljeni samo površno učinci nepravilnog računa, u stvarnosti materijalne pretpostavke za odbitak.

3. Zaključak

101. Stoga u konačnici valja utvrditi da u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u za ostvarivanje prava na odbitak načelno nije dostatno da primatelj, koji želi ostvariti odbitak, drugim informacijama dopuni podatke koji nedostaju na računu, ako se pri tome ne radi o dokumentima koji su sami dio računa. Različito vrijedi samo onda, ako ispravak računa ne može više ispuniti svoju nadzornu ulogu s obzirom na izdavatelja računa.

VI – **Prijedlog odluke**

102. S obzirom na navedeno, na prethodno pitanje koje je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Arbitražni sud za porezne predmete, Portugal) valja odgovoriti kako slijedi:

1. Račun, na kojemu se kao podatak o vrsti usluge nalazi samo oznaka „pružene pravne usluge”, zadovoljava zahtjeve iz članka 226. točke 6. Direktive 2006/112/EZ, osim ako je u skladu s pravom Unije za određene pravne usluge nacionalnim pravom predviđen različit režim PDV-a.

2. Račun, na kojemu se kao podatak o opsegu usluge nalazi samo oznaka „pravne usluge pružene od određenog datuma do današnjeg dana” ili „pravne usluge pružene do današnjeg dana” ne zadovoljava zahtjeve iz članka 226. točke 6. Direktive 2006/112/EZ.

3. Račun, na kojemu se kao podatak o datumu usluge nalazi samo oznaka „pravne usluge pružene do današnjeg dana” ne zadovoljava zahtjeve iz članka 226. točke 7. Direktive 2006/112/EZ.

4. U skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive 2006/112/EZ za ostvarivanje prava na odbitak u načelu nije dostatno da primatelj, koji želi odbitak, drugim informacijama dopuni podatke koji nedostaju na računu protivno članku 226. točki 6. ili 7. Direktive 2006/112/EZ, ako se pri tome ne radi o dokumentima koje same treba smatrati dijelom računa. U ovom je slučaju moguće ostvarivanje prava na odbitak bez ispravka računa ako ispravak ionako više ne može ispuniti svoju nadzornu ulogu s obzirom na izdavatelja računa.