Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

28. svibnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. – Članci 184. do 186. – Načelo neutralnosti PDV-a – Ispravak početnog odbitka poreza – Popusti odobreni za isporuke robe unutar Zajednice i domaće isporuke robe”

U predmetu C-684/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 26. rujna 2018., koju je Sud zaprimio 6. studenoga 2018., u postupku

World Comm Trading Gfz SRL

protiv

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i N. Piçarra, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za World Comm Trading Gfz SRL, L. Ionescu-Donoiu, *avocată*,

– za rumunjsku vladu, u početku E. Gane, R. I. Hațieganu i C.-R. Canțăr, a zatim E. Gane i R. I. Hațieganu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: rumunjski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) te načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) i načela proporcionalnosti.

2 Taj zahtjev podnesen je u okviru spora između, s jedne strane, društva World Comm Trading Gfz SRL (u daljnjem tekstu: World Comm Trading), koje ima sjedište u Rumunjskoj, i, s druge strane, Agenției Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Nacionalna agencija za poreznu upravu, Rumunjska) i Direcției Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Glavna regionalna uprava javnih financija u Ploieștiju, Rumunjska), povodom ispravka PDV-a određenog društvu World Comm Trading na temelju popusta koji su mu odobreni za domaće isporuke robe i isporuke robe unutar Zajednice koje podliježu tom porezu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 90. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

4 Članak 184. te direktive glasi kako slijedi:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

5 Člankom 185. navedene direktive određuje se:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

6 U skladu s člankom 186. te direktive:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”

Rumunjsko pravo

7 Članak 138. točka (c) Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003. (Monitorul Oficial al României, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003.), u verziji koja je bila na snazi na dan nastanka činjenica u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), propisivao je:

„Oporezivi iznos smanjuje se […] ako su popusti, rabati, sniženja i druga smanjenja cijene iz članka 137. stavka 3. točke a) odobreni nakon isporuke robe ili usluga."

8 Članak 138.bis stavak 1. Poreznog zakonika određuje:

„U pogledu stjecanja robe unutar Zajednice oporezivi iznos utvrđuje se na temelju istih elemenata poput onih primijenjenih u skladu s člankom 137. za utvrđivanje oporezivog iznosa u slučaju isporuke iste robe unutar države. U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, u skladu s člankom 130.bis stavkom 2. točkom a), oporezivi iznos utvrđuje se u skladu s člankom 137. stavkom 1. točkom (c) i člankom 137. stavkom 2."

9 U točki 19. stavku 1. Hotărâree Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal (Vladina uredba br. 44/2004 kojom se potvrđuju pravila primjene Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, Monitorul Oficial al României, dio I., br. 112 od 6. veljače 2004.), u verziji koja je bila na snazi od prosinca 2008., navedeno je sljedeće:

„U skladu s člankom 137. stavkom 3. točkom a) Poreznog zakonika, oporezivi iznos ne uključuje popuste, rabate, sniženja i druga smanjenja cijene ako ih je u trenutku isporuke odobrio dobavljač izravno u korist klijenta te ako zapravo ne predstavljaju naknadu za određenu uslugu ili isporuku. U tu će se svrhu na izdanom računu navesti protuvrijednost isporučene robe ili pruženih usluga bez poreza, a u drugoj će se stavci uz uporabu znaka minusa naznačiti iznos za koji se smanjuje oporezivi iznos, koji se izuzima. [PDV] se primjenjuje na dobivenu razliku."

10 U skladu s točkom 20. te vladine uredbe:

„1. U slučajevima predviđenima člankom 138. Poreznog zakonika dobavljači robe i/ili pružatelji usluga ispravljaju oporezivi iznos nakon obavljene isporuke ili nakon fakturiranja isporuke iako ona nije obavljena, dok slučajevi predviđeni člankom 138. Poreznog zakonika nastaju nakon fakturiranja i unosa poreza u poslovne knjige poreznog obveznika. U tu su svrhu dobavljači dužni izdavati račune, koji se također dostavljaju korisniku, s vrijednostima kojima prethodi znak minusa ako se smanjuje oporezivi iznos ili, ovisno o slučaju, bez znaka minusa ako je oporezivi iznos uvećan. Odredbe ovog stavka također se primjenjuju na isporuke unutar Zajednice.

2. Korisnik je dužan ispraviti pravo na odbitak koje je prvobitno ostvareno u skladu s člankom 148. točkom b) i člankom 149. stavkom 4. točkom e) Poreznog zakonika isključivo u pogledu transakcija predviđenih člankom 138. točkama a) do c) i e) tog zakonika. Odredbe ovog stavka primjenjuju se i na isporuke unutar Zajednice."

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 World Comm Trading, društvo sa sjedištem u Rumunjskoj, sklopio je 1. travnja 2004. s društvom Nokia Corporation (u daljnjem tekstu: Nokia) ugovor o distribuciji proizvoda mobilne telefonije.

12 Na temelju tog ugovora World Comm Trading kupio je od Nokije različite proizvode mobilne telefonije. Te je proizvode društvu World Comm Trading društvo Nokia dobavljalo iz Finske, Njemačke, Mađarske i Rumunjske.

13 Nokia je za isporuke tih proizvoda unutar Zajednice iz Finske, Njemačke i Mađarske (tretirane kao stjecanja robe unutar Zajednice) upotrebljavala, ovisno o slučaju, finski, njemački i mađarski identifikacijski broj za PDV. Nokia je za te isporuke izdavala račune izuzete od PDV-a, a društvo World Comm Trading evidentiralo je PDV u Rumunjskoj, primjenom obrnute porezne obveze.

14 Nokia je za domaće isporuke navedenih proizvoda iz Rumunjske izdavala račune sa svojim rumunjskim identifikacijskim brojem za PDV, a društvo World Comm Trading evidentiralo je PDV kao PDV koji se može odbiti.

15 Nokia je društvu World Comm Trading odobravala popuste na količinu na tromjesečnoj osnovi za prodaju proizvodâ mobilne telefonije, odnosno sniženja cijena koja su se odobravala po ostvarenju određenog prometa. Taj se promet izračunavao neovisno o mjestu isporuke proizvoda.

16 Za te je popuste društvo Nokia svaka tri mjeseca izdavalo jedinstveni račun na kojem se nalazio negativan iznos označen znakom minusa. Taj je račun sadržavao njegov finski broj za PDV, iako je dio proizvoda obuhvaćenih istim popustom dobavljen iz Rumunjske. World Comm Trading potom je obračunao odgovarajući PDV primjenjujući mehanizam obrnute porezne obveze. Naime, to društvo obračunalo je ukupan iznos ostvarenih popusta kao da se odnosi na transakcije unutar Zajednice.

17 Nakon izvršenog poreznog nadzora, rumunjska porezna tijela utvrdila su da je World Comm Trading pogrešno obračunao PDV time što nije razlikovao domaće isporuke od onih unutar Zajednice. Ta tijela smatrala su da je World Comm Trading trebao knjižiti PDV na popuste za domaće isporuke predmetne robe odvojeno od popusta koji su se odnosili na isporuke predmetne robe unutar Zajednice. Porezna tijela stoga su izdala porezno rješenje u kojem je utvrđena obveza plaćanja ukupnog iznosa od 821 377 rumunjskih leja (RON) (oko 173 855,84 eura), uz plaćanje kamata i penala za kašnjenje.

18 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev, Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), u svojem odgovoru na zahtjev Suda za pojašnjenje navodi da je taj iznos odgovarao razlici između iznosa početnog odbitka i ponovno izračunanog iznosa odbitka PDV-a, vodeći računa o oporezivom iznosu ispravljenom nakon ostvarenih popusta za domaće isporuke proizvoda mobilne telefonije u Rumunjskoj.

19 Odlukom od 30. listopada 2014. Nacionalna agencija za poreznu upravu odbila je prigovor koji je World Comm Trading podnio protiv poreznog rješenja iz točke 17. ove presude.

20 Nakon što je njegovu tužbu protiv te odluke odbio Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), World Comm Trading podnio je žalbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev.

21 U tom postupku World Comm Trading tvrdi da je zahtjev porezne uprave da se PDV na popuste koji se odnose na domaće isporuke knjiži odvojeno od PDV-a na popuste koji se odnose na isporuke unutar Zajednice pretjerana formalnost. Na državni proračun neće utjecati način na koji je to društvo knjižilo te popuste koje je odobrila Nokia. Nadalje, taj zahtjev protivi se načelu neutralnosti PDV-a jer je u trenutku poreznog nadzora Nokia prestala s obavljanjem djelatnosti u Rumunjskoj i više nije mogla izdati račun koji sadržava rumunjski broj za PDV na temelju popusta na količinu za domaće isporuke proizvoda mobilne telefonije u Rumunjskoj.

22 S obzirom na te argumente, sud koji je uputio zahtjev pita se može li se društvu za koje se smatra da ispunjava materijalne uvjete za ispravak svojeg prava na odbitak PDV-a uskratiti taj ispravak jer nacionalno zakonodavstvo ili nacionalna upravna praksa zabranjuje odbitak PDV-a u slučaju da je dobavljač izdao samo jedan račun, kako za proizvode koji su bili predmet domaćih isporuka tako i za one koji su bili predmet isporuka unutar Zajednice.

23 U tom se pogledu sud koji je uputio zahtjev pita, konkretno, o tome protivi li se načelu proporcionalnosti to da nacionalna porezna tijela zahtijevaju od društva World Comm Trading da ponovno uvede razliku između iznosa početnog odbitka i ponovno izračunanog iznosa PDV-a koji se može odbiti. On konkretno pita mogu li ta tijela zahtijevati takvo ponovno razlikovanje u situaciji poput one u glavnom postupku, u kojoj je oporezivi iznos bio ispravljen nakon ostvarenih popusta za isporuke proizvoda mobilne telefonije u Rumunjskoj, čak i ako je Nokia prestala obavljati svoju djelatnost u toj državi članici te više nije mogla izdati račun za popuste koji se odnose na domaće isporuke koji sadržava Nokijin rumunjski broj za PDV.

24 Nadalje, pozivajući se na članak 90. Direktive o PDV-u, koji je državama članicama ostavio obvezu utvrđivanja konkretnih uvjeta u kojima se smanjuje oporezivi iznos, sud koji je uputio zahtjev pita se obvezuje li ih ta odredba na donošenje jasnog i predvidljivog zakonodavstva u pogledu formalnih i materijalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak. Budući da takvo nacionalno zakonodavstvo ne postoji, taj sud želi znati je li moguće uskratiti pravo na odbitak PDV-a.

25 U tim je okolnostima Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu) odlučila prekinuti postupak i uputiti sljedeća Sudu prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 90. [Direktive o PDV-u] i načelu neutralnosti PDV-a nacionalno zakonodavstvo (ili upravna praksa koja se temelji na nejasnom zakonodavstvu) kojim se određenom društvu uskraćuje pravo na odbitak PDV-a razmjeran vrijednosti popusta na nacionalne isporuke robe zato što je u računu koji je izdao dobavljač iz Zajednice (u svojstvu zastupnika gospodarske skupine) naveden ukupan popust odobren i za proizvode iz Zajednice i za nacionalne proizvode isporučene na temelju istog okvirnog ugovora koji su, međutim, evidentirani kao stjecanja iz dotične države članice (od člana skupine koji ima drugi broj za PDV u odnosu na broj naveden u računu s popustom)?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje negativan, protivi li se načelu proporcionalnosti uskraćivanje korisniku prava na odbitak PDV-a razmjeran vrijednosti ukupnog popusta koji je odobrio dobavljač iz Zajednice ako je lokalni dobavljač (član iste skupine) prestao obavljati svoju gospodarsku djelatnost te ako ne može više smanjiti oporezivi iznos izdavanjem računa s vlastitim brojem za PDV radi povrata razlike preplaćenog PDV-a?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26 Najprije valja podsjetiti na to da je, u okviru suradnje između nacionalnih sudova i Suda ustanovljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sudu pruži koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi. U tom smislu, Sud će, prema potrebi, preoblikovati pitanja koja su mu postavljena (presuda od 11. ožujka 2020., Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, t. 25.).

27 U ovom slučaju valja primijetiti da se prvo pitanje odnosi na tumačenje članka 90. Direktive o PDV-u, koji se u stavku 1. odnosi na slučajeve otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon isporuke te obvezuje države članice da smanje oporezivi iznos kao i, prema tome, iznos PDV-a koji porezni obveznik duguje u cijelosti, a zatim iznos PDV-a koji porezni obveznik duguje svaki put kada nakon zaključenja transakcije nije u cijelosti plaćen iznos PDV-a (presuda od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 37. i navedena sudska praksa).

28 Međutim, kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev, prvo pitanje odnosi se na pitanje mogu li nacionalna porezna tijela donijeti protiv poreznog obveznika porezno rješenje koje proizlazi iz ispravka početnog odbitka nakon što je ostvario popust za domaće isporuke robe.

29 Međutim, upravo se članak 185. Direktive o PDV-u odnosi na ispravak početnog odbitka u slučaju, osobito, popusta ostvarenog nakon prijave PDV-a.

30 Posljedično, prvo pitanje valja razumjeti tako da se njime želi utvrditi treba li članak 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da nacionalna porezna tijela mogu od poreznog obveznika zahtijevati ispravak početnog odbitka PDV-a ako, nakon što je ostvario popuste na domaće isporuke robe, ta tijela utvrde da je početni odbitak PDV-a bio viši od onoga na koji je porezni obveznik imao pravo.

31 U tom pogledu treba podsjetiti na to da se člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u određuju uvjeti pod kojima porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak. Mehanizam ispravka predviđen u navedenim člancima sastavni je dio sustava odbitka PDV-a uspostavljenog tom direktivom. On ima za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 48. i 50.).

32 Kad je riječ o ispravku odbitka pretporeza, članak 184. Direktive o PDV-u predviđa da se početni odbitak ispravlja ako je viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

33 Iz članka 185. stavka 1. te direktive proizlazi da se ispravak početnog odbitka posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju ostvarenog sniženja cijena.

34 Iz zajedničkog tumačenja članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da, s jedne strane, kad je ispravak potreban zbog promjene jednog od čimbenika prvotno korištenih za izračunavanje odbitaka, izračun iznosa tog ispravka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara onomu na koji bi porezni obveznik imao pravo da je ta promjena odmah bila uzeta u obzir (vidjeti u tom smislu presudu od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, t. 47.).

35 U predmetnom slučaju, kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev, popusti koje je ostvario World Comm Trading koji se odnose na domaće isporuke proizvoda mobilne telefonije u Rumunjskoj snizili su iznos PDV-a koji se može odbiti za te isporuke, kako su ga prvotno izračunala porezna tijela.

36 U takvom slučaju, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda navedene u točki 34. ove presude, valja ispraviti početni odbitak PDV-a tako da nakon te izmjene iznos odbitka u konačnici odgovara onomu na koji bi porezni obveznik imao pravo da je navedena izmjena odmah bila uzeta u obzir.

37 Činjenica da porezni obveznik ne raspolaže zasebnim računom domaćeg dobavljača za ostvarene popuste na domaćim isporukama, već samo ukupnim računom dobavljača iz Zajednice koji se odnosi i na oporezivi iznos za domaće isporuke, ne oslobađa tog poreznog obveznika obveze da nakon ostvarenog sniženja cijena ispravi početni odbitak PDV-a jer je taj zahtjev sastavni dio sustava odbitka PDV-a uspostavljenog Direktivom o PDV-u.

38 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nacionalna porezna tijela moraju od poreznog obveznika zahtijevati ispravak početnog odbitka PDV-a ako, nakon što je on ostvario popust na domaće isporuke robe, ta tijela utvrde da je početni odbitak bio viši od onoga na koji je taj porezni obveznik imao pravo.

Drugo pitanje

39 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da poreznom obvezniku sa sjedištem u državi članici nalaže ispravak početnog odbitka PDV-a čak i ako je dobavljač tog poreznog obveznika prestao obavljati djelatnost u toj državi članici i ako navedeni dobavljač zbog toga više ne može zahtijevati povrat dijela PDV-a koji je platio.

40 U predmetnom slučaju iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da pred tim sudom društvo World Comm Trading tvrdi, suprotstavljajući se ispravku PDV-a, da njegov dobavljač, koji je prestao obavljati djelatnost u Rumunjskoj, više nije u sustavu PDV-a u toj državi članici i stoga više ne može izdati račun za popuste koji se odnose na domaće isporuke te koji bi sadržavali rumunjski broj za PDV niti može od rumunjskih poreznih tijela zahtijevati povrat dijela PDV-a koji je platio.

41 U tom pogledu valja utvrditi da okolnost da sâm PDV koji duguje dobavljač poreznog obveznika nije ispravljen nema nikakav utjecaj na pravo nadležnog državnog poreznog tijela da zahtijeva ispravak PDV-a koji je odbio porezni obveznik.

42 Naime, s jedne strane, takva okolnost nije među odstupanjima koja predviđa članak 185. stavak 2. Direktive o PDV-u, u kojem su nabrojeni različiti slučajevi u kojima se početni odbitak ne ispravlja.

43 S druge strane, prema sudskoj praksi Suda, okolnost da sâm PDV koji duguje dobavljač poreznog obveznika nije ispravljen ne utječe na pravo porezne uprave da dobije povrat PDV-a koji je porezni obveznik odbio (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 57.).

44 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da se članak 185. Direktive o PDV-u mora tumačiti na način da se ispravak početnog odbitka PDV-a zahtijeva od poreznog obveznika sa sjedištem u državi članici čak i ako je dobavljač tog poreznog obveznika prestao obavljati svoju djelatnost u toj državi članici i ako navedeni dobavljač zbog toga više ne može zahtijevati povrat dijela PDV-a koji je platio.

Troškovi

45 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 185. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da nacionalna porezna tijela moraju od poreznog obveznika zahtijevati ispravak početnog odbitka poreza na dodanu vrijednost ako, nakon što je on ostvario popust na domaće isporuke robe, ta tijela utvrde da je početni odbitak bio viši od onoga na koji je taj porezni obveznik imao pravo.**

2. **Članak 185. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se ispravak početnog odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) zahtijeva od poreznog obveznika sa sjedištem u državi članici čak i ako je dobavljač tog poreznog obveznika prestao obavljati svoju djelatnost u toj državi članici i ako navedeni dobavljač zbog toga više ne može zahtijevati povrat dijela PDV-a koji je platio.**

Potpisi