Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 8. srpnja 2021. [1]

Predmet C-156/20

Zipvit Ltd
protiv
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 168. i članak 178. točka (a) – Nastanak prava na odbitak u pogledu ulazne usluge za koju se pogrešno smatralo da je izuzeta – PDV uključen u cijenu unatoč pogrešci – Razdoblje nastanka – PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen – Posjedovanje računa kao materijalni uvjet – Razgraničenje u odnosu na formalne uvjete za odbitak"

I. Uvod

1. Isto kao i porezna uprava, dva poduzetnika zajedno smatraju da je riječ usluzi koja se izuzima od PDV-a, što je ipak pogrešno s gledišta prava Unije. Posljedično se dogovara samo cijena bez PDV-a, za nju se izdaje račun te se plaća samo ta cijena. Nakon što se pogreška otkrije, porezna uprava „odustaje", među ostalim i zbog upravnog pojednostavnjenja, od naknadne naplate od isporučitelja jer bi velik broj primatelja isporuke imao pravo na odbitak pretporeza. Fiskalno bi to bila samo „igra nulte sume" koja bi svim stranama prouzročila velike administrativne troškove. Nakon što je na razini isporučitelja nastupila zastara, primatelj isporuke (u ovom slučaju Zipvit) zahtijeva odbitak pretporeza. Međutim, budući da ne postoji račun u kojem je zasebno iskazan neki oblik PDV-a, porezna uprava taj zahtjev odbija.

2. U tim su okolnostima dva stajališta potaknula nacionalni sud da Sudu uputi zahtjev za prethodnu odluku. S jedne strane, iz članaka 73., 78. i 90. Direktive o PDV-u proizlazi da oporezivi iznos za PDV uvijek uključuje sve što je isporučitelj zaista primio. Posljedično, društvo Zipvit moglo bi na temelju toga ostvariti pravo na odbitak. S druge strane, na temelju odluke Suda u predmetu Vădan [2] ponovno nastaju dvojbe u pogledu važnosti računa za odbitak. Stoga se osobito postavlja pitanje je li račun uopće potreban za ostvarivanje odbitka.

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Presuda od 21. studenoga 2018. (C-664/16, EU:C:2018:933)

3. Zbog toga Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine) dvoji u pogledu toga je li slučaj u kojem porezna uprava uskrati odbitak PDV-a u skladu s pravom Unije. Međutim, Komisija zauzima drukčije stajalište i navodi: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times."

4. Međutim, ponekad se samo čini da je odgovor jednostavan, ali u stvarnosti se pokaže da uopće nije jednostavan ako se nastoji pronaći rješenje koje uzima u obzir teoriju, strukturu i tekst Direktive o PDV-u. Već iz činjenice da odbitak pretporeza ne pretpostavlja da je porezni obveznik platio neki iznos proizlazi da obrazloženje koje predlaže Komisija u svakom slučaju ne može biti točno. To se takozvano načelo dugovanja u pogledu odbitka pretporeza priznaje u sudskoj praksi Suda [3] te u međuvremenu proizlazi i iz Direktive. Stoga pitanje da li Zipvit ugovornoj strani uopće nije platio naknadu ili je platio neto iznos (100) ili bruto naknadu (120) nije relevantno za odbitak s obzirom na osnovu.

5. Zbog toga Sud u ovom slučaju mora razmotriti druga temeljna pitanja o propisima o PDV-u koja baš i nisu jednostavna. Stoga se postavlja pitanje je li PDV uvijek uključen u cijenu ako se transakcija (objektivno) oporezuje PDV-om, čak i ako ugovorne strane i porezna uprava (subjektivno) pretpostavljaju da je riječ o transakciji koja je izuzeta od poreza. Ako je odgovor na to pitanje potvrdan, može li primatelj isporuke u tom slučaju zahtijevati oslobođenje od tog PDV-a koji je već uključen u cijenu, iako ga isporučitelj (pogreškom) nije uračunao u naknadu te ga stoga nije ni prenio na primatelja isporuke? Obuhvaća li PDV „koji se mora platiti" iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u PDV koji isporučitelj stvarno mora platiti (u ovom se slučaju PDV više ne mora platiti zbog zastare) ili PDV koji se zapravo mora platiti apstraktno (odnosno zakonski, ovdje u svakom slučaju u pogledu prava Unije)?

6. Budući da isporučitelj u slučaju pogrešne pretpostavke da se njegova isporuka ili usluga izuzima od poreza naravno ne izdaje račun u kojem se iskazuje PDV, funkcija računa u smislu propisa o PDV-u u ovom slučaju ponovno [4] je od odlučujuće važnosti za odbitak. Naime, pretporez se može odbiti neovisno o prethodno postavljenim pitanjima samo ako posjedovanje računa sa zasebno iskazanim PDV-om nije uvjet za odbitak.

[3] Vidjeti primjerice presudu od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 63.).

[4] Ovaj je slučaj usko povezan s pitanjem postavljenim u postupku Wilo Salmson France (C-80/20) koje se odnosi na funkciju koju račun sa zasebno iskazanim PDV-om ima u pogledu odbitka primatelja isporuke ili računa. Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Članak 63. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[5] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) uređuje nastanak oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a:

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

8. Članak 73. Direktive o PDV-u odnosi se na oporezivi iznos:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

9. Člankom 78. Direktive o PDV-u pojašnjavaju se sastavni dijelovi oporezivog iznosa:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV; […]"

10. Člankom 90. Direktive o PDV-u uređuje se naknadna izmjena oporezivog iznosa i pravne posljedice za isporučitelja:

„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."

11. Članak 93. prva rečenica Direktive o PDV-u odnosi se na primjenu stope na utvrđeni oporezivi iznos i glasi:

„Stopa koja se primjenjuje na oporezive transakcije je ona koja je na snazi u trenutku oporezivog događaja."

12. Što se tiče standardne stope, člankom 96. Direktive o PDV-u predviđa se:

„Države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga."

[5] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi tijekom spornih godina (od 2007. do ožujka 2010.), koja je u tom pogledu posljednji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. (SL 2010., L 72., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 244.). Točno je da se na spornu 2006. još primjenjivao prethodni propis (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 porezna osnovica (SL 1977., L 145., str. 1.), ali njegove su odredbe u načelu sadržajno istovjetne u dijelu u kojem se odnose na ovaj predmet.

13. Članak 167. Direktive o PDV-u odnosi se na nastanak prava na odbitak. Taj članak glasi kako slijedi:

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

14. Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u uređuje se materijalno područje primjene odbitka:

„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."

15. Suprotno tomu, člankom 178. Direktive o PDV-u uređuje se ostvarivanje prava na odbitak:

„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 usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.; […]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica."

16. Članak 203. Direktive o PDV-u osigurava usklađivanje PDV-a iskazanog na izdanom računu i PDV-a koji se mora platiti. Njime se predviđa:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu."

17. Člankom 226. Direktive o PDV-u propisuju se podaci koji su potrebni na računu:

„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: […]

8. porezna stopa za svaki stupanj ili izuzeće, cijena jedinice bez PDV-a i bilo kakvi popusti ili sniženja ako nisu uključeni u cijenu jedinice;

9. primijenjena stopa PDV-a;

10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje poseban dogovor prema kojem je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen; […]"

B. Pravo Ujedinjene Kraljevine

18. Ujedinjena Kraljevina prenijela je Direktivu o PDV-u i propis koji joj je prethodio putem Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994., u daljnjem tekstu: VATA).

III. Glavni postupak

19. Društvo Zipvit Ltd (u daljnjem tekstu: tužitelj) poštom dostavlja vitamine i minerale. Između 1. siječnja 2006. i 31. ožujka 2010., društvo Royal Mail isporučivalo je tužitelju nekoliko poštanskih usluga na temelju pojedinačno dogovorenih ugovora.

20. Društvo Royal Mail jest javna poštanska služba u Ujedinjenoj Kraljevini. Članak 132. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u predviđa da su države članice dužne izuzeti „isporuk[u] usluga koju obavljaju javne poštanske službe osim putničkog prijevoza i telekomunikacijskih usluga i isporuk[u] robe koja je s time povezana". Provodeći tu odredbu, zakonodavac i porezno tijelo protumačili su je na način da obuhvaća sve poštanske usluge društva Royal Mail. Provedbeno nacionalno zakonodavstvo VATA sadržavalo je odredbu koja je to odražavala (Dodatak 9., grupa 3., točka 1.) te je porezno tijelo izdalo Guidance Notes (smjernice) u tom istom smislu.

21. U ugovoru, na temelju kojeg je društvo Royal Mail isporučivalo predmetne usluge, predviđalo se da su sve poštanske pristojbe koje plaća tužitelj izuzete od PDV-a i da tužitelj „plaća eventualni PDV na poštanske i druge pristojbe po odgovarajućoj stopi" te da se „na [komercijalnu cijenu usluga] obračunava i plaća PDV". Dakle, ako se na isporuku predmetnih usluga plaćao PDV, ukupnu cijenu koju je tužitelj na temelju ugovora plaćao za njihovu isporuku činila je komercijalna cijena uvećana za nominalni PDV.

22. Međutim, na temelju domaćeg zakonodavstva i smjernica te zajedničkog pogrešnog mišljenja da su predmetne usluge izuzete od PDV-a, računi za te usluge koje je društvo Royal Mail izdavalo tužitelju bili su označeni slovom „E" kao „exempt" (izuzeto), nisu predviđali da se ikakav iznos PDV-a morao platiti, nego su samo prikazivali komercijalnu cijenu usluga. Tužitelj je propisno platio društvu Royal Mail iznose navedene u računima. Tužitelj u vrijeme izvršenja isporuka nije zahtijevao odbitak pretporeza u odnosu na njih.

23. Budući da je društvo Royal Mail predmetne usluge smatralo izuzetima te da u svojim računima nije obračunavalo PDV, ono poreznom tijelu (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Porezna i carinska uprava, u daljnjem tekstu: porezno tijelo)) u odnosu na njih nije ni prijavilo nikakav iznos PDV-a niti ga je platilo tom tijelu. Porezno tijelo počinilo je istu pogrešku, odnosno pridonijelo je pogrešci koju su stranke počinile, izdavši porezne smjernice s navodima koji su opravdavali postupke stranaka. Posljedično, porezno tijelo nije ni zahtijevalo da društvo Royal Mail plati PDV.

24. Situacija se nije mijenjala nekoliko godina, do presude Suda od 23. travnja 2009., TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248) u kojoj je isti utvrdio da izuzeće poštanskih usluga vrijedi samo za isporuke javnih poštanskih službi kada te službe djeluju u tom svojstvu, ne i za isporuke usluga čiji su uvjeti pojedinačno dogovoreni.

25. S obzirom na to tumačenje Direktive o PDV-u koje je pružio Sud, predmetne usluge tijekom relevantnog razdoblja trebalo je oporezivati standardnom stopom. Društvo Royal Mail trebalo je za isporuke usluga tužitelju naplaćivati ukupnu cijenu sastavljenu od komercijalne cijene i PDV-a po odgovarajućoj stopi te je društvo trebalo poreznom tijelu prijaviti i platiti PDV.

26. S obzirom na presudu TNT Post UK, tužitelj sad podnosi zahtjeve za odbitak pretporeza u odnosu na predmetne usluge. On se pri određivanju tih potraživanja vodio time da cijene koje su stvarno plaćene za predmetne usluge uključuju PDV. Tužitelj na ime odbitka u odnosu na relevantne isporuke potražuje iznos od 415 746 britanskih funti (ovaj iznos odgovara približno

480 000 eura) uvećan za kamate. Predmetni postupak jest ogledni predmet u vezi isporuka usluga društva Royal Mail koje su također pogrešno izuzete od poreza. Sud koji je uputio zahtjev smatra da ukupna vrijednost potraživanja od poreznog tijela iznose između 500 milijuna i jedne milijarde britanskih funti (ovaj iznos odgovara približno između 575 milijuna i 1,15 milijardi eura).

27. Porezno tijelo odbilo je tužiteljeva potraživanja. To je učinilo zato što – iako je tužitelj imao ugovornu obvezu platiti PDV na komercijalnu cijenu predmetnih usluga – njemu PDV ipak nije obračunat u relevantnim računima te ga on stoga nije platio.

28. U međuvremenu se porezno tijelo raspitivalo kod društva Royal Mail kako bi utvrdilo koje su točno usluge tog društva zahvaćene presudom TNT Post. U lipnju 2010., nacionalni zastarni rok od šest godina koji je u članku 5. Limitation Acta 1980 (Zakon o zastari iz 1980.) predviđen za ugovorno potraživanje društva Royal Mail u pogledu ostatka ukupne cijene isporučenih usluga (to jest u pogledu iznosa PDV-a koji se morao platiti za takvu isporuku, izračunatog s obzirom na komercijalnu cijenu usluga) još nije bio istekao. Međutim, potraživanje tih iznosa od svih relevantnih klijenata društva Royal Mail na koje se odnosi presuda TNT Post UK (uključujući tužitelja) bilo bi skupo i u administrativnom smislu naporno za društvo Royal Mail ono to nije ni učinilo, osobito jer za to nije imalo nikakvog poslovnog interesa.

29. U to vrijeme još nisu istekli porezni zastarni rokovi uređeni člankom 73. stavkom 6. i člankom 77. stavkom 1. VATA.-e. Međutim, porezno tijelo zaključilo je da ne bi trebalo utvrditi porez jer je nacionalno pravo koje je tada bilo na snazi predviđalo da su isporuke predmetnih usluga bile izuzete te, osim toga, društvo Royal Mail od tužitelja zapravo nije primilo iznos PDV-a koji se morao platiti u odnosu na isporuke predmetnih usluga. Nadalje, porezno tijelo zaključilo je da je kod društva Royal Mail stvorilo legitimno očekivanje da to društvo nije moralo naplatiti PDV u odnosu na predmetne usluge, što znači da bi društvo Royal Mail vjerojatno moglo uspješno osporavati eventualne pokušaje izdavanja rješenja koja bi mu nalagala da prijavi PDV u odnosu na te usluge.

30. Tužitelj je protiv odluke poreznog tijela podnio tužbu First-tier Tribunalu (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina). Do tada je zastarni rok za ugovorno potraživanje društva Royal Mail prema tužitelju za plaćanje ostatka ukupne cijene dugovane za isporuku predmetnih usluga bio istekao u odnosu na većinu izvršenih isporuka. Poreznom tijelu također je uvelike, ako čak ne i potpuno, nastupila zastara roka za izdavanje poreznog rješenja protiv društva Royal Mail.

31. First-tier Tribunal (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) odbio je tužbu. Utvrdio je da porezno tijelo nema nikakvo utuživo porezno potraživanje prema društvu Royal Mail. Društvo Royal Mail nije izdalo nikakve račune u kojima je bio iskazan PDV. Osim toga, porezno tijelo nije društvo Royal Mail proglasilo obveznim platiti ikakav PDV. S obzirom na to, nije bilo PDV-a koje je društvo Royal Mail „moralo platiti ili je platilo” u pogledu isporuka predmetnih usluga u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u.

32. Osim toga, tužitelj nema pravo potraživati odbitak takvog PDV-a kao pretporeza jer nije posjedovao valjane račune s obračunom poreza u pogledu predmetnih usluga, koji bi pokazivali da je PDV obračunat. Povrat fiktivnog pretporeza tužitelju u pogledu predmetnih usluga predstavljao bi neopravdano stjecanje za tužitelja. To bi u ekonomskom smislu značilo da bi on te usluge dobio po znatno nižoj cijeni od komercijalne. Tužitelj je protiv te presude podnio žalbu. Upper Tribunal (Tax Chamber) (Viši Sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) odbio je žalbu.

33. Žalba koju je tužitelj podnio Courtu of Appeal (Žalbeni sud, Ujedinjena Kraljevina) također je odbijena. Proučivši sudsku praksu Suda, Court of Appeal (Žalbeni sud) utvrdio je da je, u skladu s člankom 226. točkama 9. i 10. Direktive o PDV-u, za ostvarenje tužiteljeva prava na odbitak pretporeza u odnosu na predmetne usluge nužno da tužitelj može predočiti račune iz kojih je vidljivo da je u odnosu na te usluge obračunat PDV. Court of Appeal (Žalbeni sud) smatrao je situaciju u pogledu pitanja računa slučajem obuhvaćenim doktrinom *acte claire*. Tužitelj je sada podnio reviziju ovom sudu.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

34. Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine) kojem je podnesena revizija uputio je odlukom od 1. travnja 2020. Sudu sljedeća prethodna pitanja:

1. Ako (i) porezno tijelo, dobavljač i trgovac koji je porezni obveznik pogrešno protumače zakonodavstvo Unije o PDV-u i isporuku koju treba oporezovati po standardnoj stopi kvalificiraju kao izuzetu od PDV-a, (ii) je u ugovoru između dobavljača i trgovca navedeno da cijena isporuke ne uključuje PDV te da trgovac treba snositi iznos PDV-a ako se on eventualno mora platiti, (iii) dobavljač od trgovca nikada ne potraži i više ne može potraživati dodatni PDV koji se morao platiti, te (iv) porezno tijelo ne može ili više ne može (zbog zastare) od dobavljača potraživati PDV koji je trebao biti plaćen, treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da stvarno plaćena cijena čini kombinaciju neto naplativog iznosa i PDV-a na taj iznos, što znači da trgovac može zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u kao PDV koji je zapravo „plaćen" u pogledu te isporuke?

2. Podredno, može li trgovac u tim okolnostima zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive kao PDV koji se „morao platiti" u pogledu te isporuke?

3. Ako porezno tijelo, dobavljač i trgovac koji je porezni obveznik pogrešno protumače zakonodavstvo Unije o PDV-u i isporuku koju treba oporezovati po standardnoj stopi kvalificiraju kao izuzetu od PDV-a, zbog čega trgovac ne može poreznom tijelu predočiti račun s obračunom PDV-a za izvršenu mu isporuku koji je sukladan članku 226. točkama 9. i 10. Direktive, može li trgovac zahtijevati odbitak pretporeza na temelju članka 168. točke (a) Direktive?

4. Za potrebe odgovora na prvo, drugo i treće pitanje:

   (a) je li relevantno utvrditi bi li dobavljač mogao, prema pravu Unije ili nacionalnom pravu te na temelju legitimnih očekivanja ili nečeg drugog, osporavati eventualne pokušaje poreznog tijela da mu izda porezno rješenje kojim bi mu naložilo da prijavi iznos koji predstavlja PDV u pogledu isporuke u pitanju?

   (b) je li relevantno to da je trgovac, u isto vrijeme kao i porezno tijelo i dobavljač, znao da isporuka zapravo nije bila izuzeta od PDV-a ili to da je imao iste načine da to dozna kao i potonji subjekti te da je mogao ponuditi plaćanje PDV-a koji se morao platiti u pogledu odnosne isporuke (izračunat s obzirom na komercijalnu cijenu isporuke) kako bi se taj iznos mogao prenijeti poreznom tijelu, ali nije to učinio?

35. Tužitelj, Ujedinjena Kraljevina, Kraljevina Španjolska, Češka Republika, Helenska Republika i Europska Komisija podnijeli su pisana očitovanja u postupku pred Sudom.

V. Pravna ocjena

A. Kvalifikacija prethodnih pitanja

36. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na slučaj, koji nije neuobičajen da se tek na temelju sudske prakse financijskih sudova ili Suda, kao u ovom slučaju, pokaže da se porezni tretman određenih transakcija (u ovom slučaju određenih poštanskih usluga) godinama pogrešno primjenjivao. U ovom je slučaju Ujedinjena Kraljevina doseg odredbe o izuzeću tumačila u širem smislu od dosega koji pravo Unije omogućuje na temelju tumačenja Suda.

37. Ako ta (nova) sudska praksa dovodi do toga da država ima veći zahtjev za naplatu PDV-a, porezna uprava uz pozivanje na objektivnu pravnu situaciju obično pokušava naknadno utvrditi odgovarajući PDV i za transakcije koje je u prošlosti izvršio poduzetnik koji obavlja isporuku. Time se već postavlja pitanje može li se u slučaju neposrednog poreza na potrošnju, u pogledu kojeg poduzetnik koji obavlja isporuku djeluje samo kao osoba koja ubire porez za račun države[6], doista zahtijevati da poduzetnik predvidi tu sudsku praksu. Osobito treba uzeti u obzir da osoba koja ubire porez za račun države ne treba bolje poznavati porezno pravo od države te se stoga može osloniti i na odgovarajuće upravne propise. Posebno je problematično kad, kao u ovom slučaju, sama porezna uprava počini istu pogrešku kao porezni obveznik (u ovom slučaju Royal Mail) te kad i nacionalni zakonodavac očito smatra da je isporuka izuzeta od poreza.

38. Međutim, prethodna pitanja odnose se na drugu stranu medalje, odnosno na odbitak pretporeza u pogledu primatelja isporuke. Ako su primljene isporuke izuzete od poreza, on nema pravo na odbitak. Međutim, odbitak se u načelu može uzeti u obzir ako iz sudske prakse proizlazi da je transakcija (kad se objektivno razmatra) zapravo oporeziva.

39. Obično kad se počini pogreška u pogledu porezne stope, poduzetnik koji obavlja isporuku uvećava cijenu za odgovarajući PDV, ako mu se to dopušta građanskim pravom, i primatelju usluge izdaje odgovarajući račun (s većim iznosom). Primatelj usluge plaća taj račun i može na temelju tog računa u okviru odbitka pretporeza neutralizirati dodatno opterećenje PDV-om.

40. Međutim, u ovom se slučaju primijenio drukčiji pristup zbog čega je sud koji je uputio zahtjev postavio prethodna pitanja. Naime, primatelj usluge nije morao platiti dodatni PDV jer isporučitelj nije uvećao svoju cijenu za PDV. Isporučitelj je od toga mogao odustati jer je sama porezna uprava iz prethodno navedenih razloga odustala od naknadnog utvrđivanja PDV-a, odnosno jer je usluga u skladu s nacionalnim pravom bila izuzeta.

41. Budući da je u pogledu prava Unije usluga bila objektivno oporeziva i da je platio određenu cijenu, tužitelj smatra da je PDV koji se u pogledu prava Unije mora platiti objektivno bio uključen u tu cijenu. Taj „PDV koji se mora platiti” može se neutralizirati i na temelju članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u, čak i ako društvo Royal Mail „porez koji se mora platiti” nikad nije naplatilo poreznom vjerovniku zato što taj porez nije utvrđen. Suprotno tomu, račun koji je na temelju članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u zapravo potreban te u kojem se iskazuje taj PDV koji društvo Royal Mail mora platiti, jest suvišan jer je sam Sud smatrao da je račun isključivo formalan kriterij.

[6] Vidjeti u tom pogledu samo presude od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105 t. 21.) i od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.).

42. U slučaju da je to točno, svi bi primatelji isporuka društva Royal Mail koji imaju pravo na odbitak ostvarili takozvanu „neopravdanu pogodnost”. Naime, oni nisu pretpostavljali da postoji pravo na odbitak sve dok Sud nije odlučio o dosegu odredbe o izuzeću. Taj bi neočekivani odbitak snizio cijenu primljenih isporuka na teret prihoda od PDV-a, odnosno povećao profitnu maržu primateljâ isporuke (među ostalim i tužitelja). Sud koji je uputio zahtjev navodi da je riječ o ukupnoj vrijednosti između otprilike 575 milijuna i otprilike 1,15 milijardi eura (u ovom slučaju o 480 000 eura).

43. Stoga sud koji je uputio zahtjev svojim prvim i drugim pitanjem, koja se mogu zajedno razmotriti, pita može li u pogledu takve zajedničke pogreške i nedostatka naknadnog obračuna PDV-a koji se zaista plaća uopće biti riječ o porezu koji se „mora platiti ili koji je plaćen” u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, a koji primatelj isporuke može neutralizirati odbitkom pretporeza. To se odnosi na odbitak s obzirom na osnovu (odjeljak C.).

44. Treće pitanje odnosi se na provedbu odbitka, a time i na odbitak s obzirom na visinu, ako primatelj isporuke na temelju prethodno opisane zajedničke pogreške ne posjeduje račun u kojem je zasebno iskazan PDV koji se zaista plaća (odjeljak B.). Četvrto pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se na određene pojedinosti zajedničke pogreške i druge mogućnosti ispravljanja nedostatka u okviru kojih ne nastaje „neopravdana pogodnost”. Te će se pojedinosti razmotriti u okviru drugih pitanja.

45. S obzirom na činjenicu da je na prvo i drugo pitanje zapravo potrebno odgovoriti samo ako iz odgovora na treće pitanje proizlazi da je odbitak moguć i ako ne postoji račun sa zasebno iskazanim PDV-om, najprije ću odgovoriti na treće pitanje. To se pitanje odnosi na provedbu odbitka i na pitanje uvjetuje li se odbitak time da porezni obveznik mora *imati račun*, što se zahtijeva člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, kao što je to odlučio Sud u presudama Volkswagen[7] i Biosafe[8] (odjeljak B.2.), ili je taj uvjet postao suvišan na temelju odluke Suda u presudi Vădan[9] (odjeljak B.3.).

B. Važnost računa za odbitak (treće prethodno pitanje)

1. Uvodne napomene

46. Članak 167. Direktive o PDV-u čini polaznu točku za ocjenu pitanja je li za odbitak potreban račun sa zasebno iskazanim PDV-om. Tim se člankom predviđa da pravo (primatelja isporuke) na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti (odnosno porezna obveza isporučitelja, članak 63. Direktive o PDV-u). Time se ne zahtijeva da postoji račun.

47. Dok je svrha članka 167. Direktive o PDV-u u načelu vremensko usklađivanje isporučiteljeve porezne obveze i odbitka PDV-a primatelja isporuke, to se načelo mijenja člankom 178. Direktive o PDV-u. Naime, u skladu s tim, uvjet za uspješno ostvarivanje prava na odbitak nije samo to da je nastala porezna obveza na strani isporučitelja, nego i to da primatelj isporuke posjeduje račun. Pritom taj račun još treba sadržavati i određene podatke (vidjeti članak 226. Direktive o PDV-u).

7 Presuda od 21. ožujka 2018. (C-533/16, EU:C:2018:204)

8 Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

9 Presuda od 21. studenoga 2018. (C-664/16, EU:C:2018:933)

48. Jedna mogućnost jest da se pravo na odbitak u skladu s člankom 167. i člankom 63. Direktive o PDV-u ostvaruje već prilikom izvršenja isporuke. U tom je slučaju odlučujuće samo to je li PDV bio uključen u plaćenu cijenu unatoč zajedničkoj pogrešci (odjeljak C.3.) ili je u skladu s člankom 178. Direktive o PDV-u relevantno i posjedovanje odgovarajućeg računa u kojem je iskazan preneseni PDV.

49. Smatram da je točno drugo stajalište. Ako se detaljnije razmotri, samo je to stajalište i u skladu s dosadašnjom sudskom praksom Suda. Pritom najprije treba razlikovati nastanak prava na odbitak *s obzirom na osnovu* od nastanka prava na odbitak *s obzirom na visinu*.

50. Ako se pomnije razmotri sudska praksa Suda, vidljivo je da se ona dosad uglavnom bavila nastankom prava na odbitak *s obzirom na osnovu*. Prema toj sudskoj praksi, pravo na odbitak, pa prema tome i pravo na povrat, čine sastavne dijelove mehanizma PDV-a te se načelno ne mogu ograničiti. To se pravo neposredno ostvaruje za sve poreze koji se odnose na ulazne transakcije [10]. Prema sudskoj praksi Suda, temeljno načelo neutralnosti PDV-a traži da odbitak ili povrat pretporeza budu priznati ako su ostvareni materijalni zahtjevi, pa čak i ako porezni obveznici nisu ispunili određene formalne zahtjeve [11]. Iznimka treba postojati ako bi učinak povreda takvih formalnih zahtjeva bio sprečavanje iznošenja sigurnog dokaza o ispunjenju materijalnih zahtjeva [12].

51. Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, kojim se u pogledu odbitka primatelja isporuke uzima u obzir „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku […] usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”, pritom se pojašnjavaju smisao i svrha odbitka. Zbog prirode poreza na potrošnju [13] koja obilježava PDV i neizravne tehnike oporezivanja, primatelja isporuke koji ima pravo na odbitak treba osloboditi opterećenja PDV-om koji je na njega prenesen na temelju cijene i koji treba platiti druga osoba (isporučitelj, odnosno u ovom slučaju Royal Mail).

52. Ako se ta misao shvati ozbiljno, u obzir bi zapravo trebalo uzeti stvarno plaćanje cijene koje je izvršio tužitelj. Naime, tek je tada tužitelj i stvarno opterećen (neizravno) plaćanjem PDV-a. Međutim, odredba članka 167.a Direktive o PDV-u pokazuje da zakonodavac Unije odobrava odbitak već i prije plaćanja. Tim se člankom omogućuje ograničenje odbitka na trenutak plaćanja ako i porezna obveza nastaje tek u trenutku primitka plaćanja. To je smisleno samo ako je u svim drugim slučajevima odbitak moguć već prije plaćanja cijene.

53. Stoga se može zaključiti da zakonodavac Unije u pravilu pretpostavlja opterećenje primatelja isporuke PDV-om već prije plaćanja cijene, ali nakon izvršenja isporuke. U tom je trenutku već nastalo pravo na odbitak *s obzirom na osnovu*.

[10] Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050 t. 46.); od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka, (Povrat PDV-a – Računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t.79.); od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, t. 36.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 39.)

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

[12] Presude od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 48.); od 18. studenoga 2020., Komisija/Njemačka, (Povrat PDV-a – Računi) (C-371/19, neobjavljena, EU:C:2020:936, t. 81.) i od 19. listopada 2017., Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, t. 42. i navedena sudska praksa)

[13] Vidjeti presude od 10. travnja 2019., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, t. 40.), od 18. svibnja 2017., Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, t. 69.); od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34) i od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.).

2. Nastanak prava na odbitak s obzirom na visinu

54. Međutim, taj zaključak ne sadržava nikakvu naznaku u pogledu odbitka *s obzirom na visinu*. U tom je pogledu od odlučujuće važnosti odredba članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u.

55. Naime, samo izvršenje isporuke još ne sadržava nikakve naznake o opsegu opterećenja primatelja isporuke PDV-om koji je uračunan u cijenu. Međutim, to je potrebno za ostvarivanje prava na odbitak. To je potpuno jasno u slučajevima, kao što je ovaj, u kojima su obje stranke pogrešno smatrale da je transakcija izuzeta od poreza. Štoviše, u skladu s ugovornim sporazumima, društvo Royal Mail i tužitelj čak su polazili od toga da PDV nije bio uključen u dogovorenu cijenu. U slučaju da nastane takav PDV, u skladu s ugovornim sporazumima taj PDV dodatno treba platiti tužitelj. To se nikad nije dogodilo, iako je isporuka nedvojbeno izvršena. Stoga samo izvršenje isporuke ne daje odgovor na pitanje opterećuje li se tužitelj PDV-om.

56. Stoga je sasvim logično kad zakonodavac Unije odbitak PDV-a ne uvjetuje samo izvršenjem isporuke, nego u članku 178. točki (a) Direktive o PDV-u dodatno zahtijeva da primatelj isporuke mora „imati račun”[14].

57. Zahtjev posjedovanja računa služi i provedbi načela neutralnosti koje je zajamčeno propisima o PDV-u. Načelo neutralnosti temeljno je načelo[15] PDV-a koje proizlazi iz prirode poreza na potrošnju. Načelo neutralnosti znači, među ostalim, da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba izuzeti od konačnog opterećenja PDV-om[16] ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija[17].

58. Iz misli o rasterećenju[18] proizlazi da odbitak pretporeza dolazi u obzir samo ako je primatelj isporuke zapravo opterećen PDV-om[19]. No, on nije opterećen već u trenutku izvršenja isporuke, nego tek u trenutku plaćanja naknade (vidjeti u tom pogledu točke 52. i 55. ovog mišljenja). Odredba članka 178. točke (a) Direktive o PDV-a očito se temelji na ideji da se plaćanje u pravilu izvršava skoro, ako postoji odgovarajući račun. Tada se već u tom trenutku pretpostavlja skoro opterećenje primatelja isporuke.

59. To potpuno jasno proizlazi iz ranije sudske prakse Suda u kojoj je on još navodio[20] da neposredno ostvarenje prava na odbitak načelno podrazumijeva da porezni obveznici ne izvršavaju nikakvo plaćanje i, stoga, ne plaćaju pretporez prije nego što im je izdan račun ili drugi dokument koji se smatra istovjetnim te da se posljedično prije toga ne može smatrati da je određena transakcija opterećena PDV-om.

14 Vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 60.).

15 Sud u presudi od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) upućuje na načelo tumačenja.

16 Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

17 Presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.); od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.); od 21. travnja 2005., HI (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.) i moje mišljenje u predmetu Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, t. 25.)

18 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 59. i sljedeće) i u predmetu Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 44. i sljedeće).

19 Vidjeti u tom smislu također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.).

20 Presuda od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 35.)

60. Naime, u kojem opsegu primatelj isporuke jest (ili će biti) opterećen PDV-om vidljivo je, kao što pravilno ističu Španjolska, Češka Republika i Ujedinjena Kraljevina, tek iz toga što je odgovarajući PDV uračunat u naknadu koju primatelj mora platiti. U kojem je opsegu PDV uračunat u naknadu vidljivo je, međutim, samo iz temeljnog pravnog odnosa i iz *izvješća o njegovoj provedbi*. Izvješće o provedbi pravnog posla sastavlja se na temelju dostave odgovarajućeg računa, u kojem isporučitelj navodi svoj izračun.

61. U kolektivnom postupku, kao što je oporezivanje PDV-om, tek se navođenjem u cijeni prijenosa PDV-a koji se mora platiti na primatelja isporuke osigurava da taj primatelj zna, te da porezna uprava može nadzirati, kojim ga se iznosom PDV-a opterećuje prema isporučiteljevu mišljenju. Time primatelj isporuke također zna od kojeg trenutka i u kojem iznosu može ponovno neutralizirati taj PDV s pomoću prava na odbitak.

62. Ako, kao u ovom slučaju, obje stranke kao i porezna uprava pogrešno smatraju da su transakcije izuzete, isporučitelj dogovorenom naknadom ne *prenosi* PDV na primatelja isporuke, kao što pravilno naglašavaju sve zainteresirane stranke osim tužitelja. Zbog toga ga isporučitelj nije ni iskazao u računu. Ako stranke odluče izmijeniti ugovor nakon što otkriju pogrešku i odluče u cijenu uračunati PDV koji nedostaje, to bi također bilo vidljivo u odgovarajućem računu s pomoću kojeg primatelj isporuke može i tražiti odbitak. U skladu s tim, društvo Royal Mail također bi dugovalo naknadno iskazani PDV najkasnije izdavanjem računa u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u[21]. Stoga bi se ponovno uspostavilo usklađivanje pretporeza i porezne obveze koje se nastoji postići člankom 178. točke (a) Direktive o PDV-u.

63. Konačno, upravo posjedovanje računa, koje se zahtijeva člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u, predstavlja sredstvo predviđeno Direktivom o PDV-u za razumljiv prijenos opterećenja PDV-om s isporučitelja (koji treba platiti porez) na primatelja isporuke (koji taj porez plaća na temelju cijene) u odnosu na sve zainteresirane stranke (uključujući poreznu upravu). Tek na temelju toga primatelj isporuke može prepoznati u kojem ga se opsegu, prema isporučiteljevu mišljenju, opterećuje PDV-om. U tom slučaju, on na temelju tog računa iz kojeg proizlazi njegovo opterećenje može zahtijevati rasterećenje u tom iznosu.

64. Sud je u svojim presudama Volkswagen[22] i Biosafe[23] već dovoljno pojasnio tu važnost posjedovanja računa kao nužnog sredstva za prijenos opterećenja PDV-om i uvjeta za rasterećenje na temelju odbitka. To naglašavaju i Ujedinjena Kraljevina i Češka Republika.

65. Presuda Volkswagen odnosila se na slučaj u kojem su stranke smatrale da postoje neoporezive transakcije. Nakon što je otkrivena pogreška, tek su nekoliko godina kasnije prvi put izdani računi sa zasebno iskazanim PDV-om i podnesen je zahtjev za povrat na temelju Direktive o povratu PDV-u. Sud je naveo[24] da u tim okolnostima primatelj isporuke objektivno nije bio u mogućnosti ostvariti svoje pravo na povrat prije tog ispravka, s obzirom na to da prethodno „nije raspolagao računima niti je znao da je dužan platiti PDV. Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a”.

[21] Suprotno tužiteljevu mišljenju, članak 203. Direktive o PDV-u nije samo „prijevarna odredba”, nego se njome također osigurava usklađivanje odbitka PDV-a *na temelju* računa te porezne obveze *zbog* računa.

[22] Presuda od 21. ožujka 2018. (C-533/16, EU:C:2018:204)

[23] Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

[24] Presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 49. i 50.)

66. Presuda Biosafe odnosila se na slučaj sličan ovom, osim činjenice da je odbitak tražen u slučaju zajedničke pogreške u vezi ispravne porezne stope. Porezna stopa utvrđena je prenisko i isporučitelj je tek nakon nekoliko godina ispravio svoj račun tako što je povisio zasebno iskazani PDV. Sud je i u tom slučaju zaključio [25] da je jasno da primatelj isporuke objektivno nije mogao izvršiti svoje pravo na odbitak prije nego što je proveden ispravak računa jer prije toga nije raspolagao „dokumentima kojima se ispravljaju prvotni računi niti je znao da se duguje dodatni PDV. Naime, tek su nakon tog ispravka bili ispunjeni materijalni i formalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a".

67. Sud je u oba slučaja pravilno smatrao da opterećenje za primatelja isporuke nastupa tek u trenutku u kojem on raspolaže odgovarajućim računom iz kojeg proizlazi njegovo opterećenje PDV-om. Međutim, tužitelj u ovom slučaju ne posjeduje takav ispravljeni račun.

68. Nadalje, kao što je Sud već naveo, samo posjedovanje računa omogućuje poreznoj upravi nadzor nastale porezne obveze i zahtijevanog odbitka [26]. Pritom je nadzor još učinkovitiji što više informacija sadržava takav račun, čime se u međuvremenu objašnjava vrlo opsežan popis iz članka 226. Direktive o PDV-u. Navedeno također ide u prilog tomu da je posjedovanje računa s iskazanim PDV-om relevantno i stoga predstavlja materijalni uvjet za odbitak. Stoga tužitelj ne može odbiti pretporez ako nema takav račun.

3. Je li odbitak moguć unatoč tomu što ne postoji račun?

a) Sudska praksa Suda u pogledu dokazivanja prava na odbitak koje provodi vještak

69. Kao što sam već drugdje navela [27], iz odluke Suda u predmetu Vădan [28] ne proizlazi nijedna naznaka koja se tomu protivi. Točno je da je u točki 42. te odluke Sud naveo da je stroga primjena formalnog zahtjeva za *podnošenje* računa protivna načelima neutralnosti i proporcionalnosti time što na neproporcionalan način sprečava poreznog obveznika da uživa poreznu neutralnost svojih transakcija.

70. Ako se to površno tumači, moglo bi se zaključiti da je zbog toga odbitak u potpunosti moguć bez računa i protivno tekstu članka 178. Međutim, takvo je tumačenje navedene presude pogrešno.

71. Naime, Sud je u tom predmetu, s jedne strane, trebao „samo" odgovoriti na pitanje je li moguć odbitak na temelju procjene vještaka u pogledu iznosa uobičajenog odbitka u slučaju takvih građevinskih projekata. Sud je pravilno zanijekao to pitanje. Odbitak se temelji na *stvarnom* opterećenju PDV-om, a ne na *uobičajenom* opterećenju PDV-om. Međutim, vještak je na temelju procjene mogao dokazati samo uobičajeno opterećenje PDV-om.

72. S druge strane, u cijelom je postupku ostalo otvoreno pitanje jesu li ikad izdani računi s iskazanim PDV-om. Utvrđena je samo činjenica da prvotni računi više nisu bili čitljivi i da je porezna uprava inzistirala na predočavanju izvornih primjeraka. Međutim, potonji zahtjev nije u

[25] Presuda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 42. i 43.)

[26] Presude od 15. studenoga 2017., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 41.) i od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 27); vidjeti također moje mišljenje u predmetu Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, t. 30., 32. i 46.).

[27] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 70. i sljedeće).

[28] Presuda od 21. studenoga 2018. (C-664/16, EU:C:2018:933)

skladu s Direktivom. Njome se ne zahtijeva da porezni obveznik još posjeduje račun prilikom poreznog nadzora i da ga može predočiti, nego samo da je račun posjedovao u trenutku ostvarivanja prava na odbitak. Ako se račun nakon toga izgubi, naravno da porezni obveznik na temelju svih mogućih dokaza (u pravilu kopijom) može dokazati da je nekoć posjedovao račun iz kojeg proizlazi opterećenje PDV-om u određenom iznosu.

73. Stoga se razmatranja Suda u presudi Vădan valjano odnose samo na *dokazivanje* odbitka PDV-a [29]. Materijalni uvjeti (odnosno uvjeti koji proizlaze iz članaka 167. i 178. Direktive o PDV-u) u pogledu odbitka mogu se dokazati na temelju svih mogućih dokaza, ali dokaz vještaka o PDV-u koji se uobičajeno plaća u tom pogledu *sam po sebi* nije prikladan [30]. Smatram da taj zaključak jasno proizlazi i iz izreke navedene presude ako se ona tumači u vezi s pitanjima i iznesenim činjenicama.

b) Sudska praksa Suda u pogledu razdoblja u kojem se može zatražiti odbitak PDV-a

74. U okviru takvog tumačenja presude Vădan [31] ne postoji ni neusklađenost sa sudskom praksom Suda, u kojoj je Sud odlučivao o konkretnom razdoblju [32] u kojem valja ostvariti pravo na odbitak. Naime, Sud je u tim odlukama uvijek uzimao u obzir činjenicu posjeduje li primatelj isporuke koji je porezni obveznik račun [33].

75. Tako je Sud u presudi Terra Baubedarf-Handel izričito naveo: „Ni u kojem slučaju nije protivno načelu proporcionalnosti da porezni obveznik treba provesti odbitak PDV-a za porezno razdoblje u kojem je ispunjen uvjet koji se odnosi na posjedovanje računa ili drugog dokumenta koji se smatra istovjetnim računu, kao i uvjet koji se odnosi na nastanak prava na odbitak PDV-a. Naime, taj je zahtjev, s jedne strane, u skladu s jednim od ciljeva Šeste direktive koji se odnosi na to da se osigura naplata PDV-a i njegova provjera (dokazi), dok se s druge strane […] plaćanje za isporuke robe ili pružanje usluga i time plaćanje PDV-a redovito ne izvršava prije nego što je zaprimljen račun [34].” Sud je u presudi Senatex [35] odlučio da se pravo na odbitak u načelu mora ostvarivati za razdoblje u kojem je, s jedne strane, to pravo nastalo i, s druge strane, u kojem porezni obveznik „posjeduje račun”.

76. Međutim, ako je posjedovanje računa odlučujuće u pogledu razdoblja u kojem se ostvaruje pravo na odbitak, to posjedovanje također nije samo formalan, nego materijalan kriterij. Slijedom toga, odbitak se uvjetuje posjedovanjem odgovarajućeg računa.

[29] Presuda od 21. studenoga 2018., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 44. „podnijeti objektivne dokaze”, t. 45. „dokazi”, t. 47. „dokaza” i t. 48. „podnijeti dokaz”)

[30] To sasvim pravilno proizlazi iz presude od 21. studenoga 2018., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, t. 45. – procjena ne može zamijeniti takve dokaze).

[31] Presuda od 21. studenoga 2018., Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933)

[32] To se primjerice odnosilo na presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) i od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

[33] To se također navodi u mišljenju nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 58.); vidjeti također moje mišljenje u predmetu Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 65. i sljedeće).

[34] Presuda od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 37.)

[35] Presuda od 15. rujna 2016., Nierodzik (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 35.)

c) Sudska praksa Suda u pogledu retroaktivnog ispravka nepotpunog ili pogrešnog računa

77. Naposljetku, to proizlazi i iz novije sudske prakse Suda u pogledu retroaktivnog ispravka računa [36]. Točno je da Sud u toj sudskoj praksi razlikuje između materijalnih i formalnih zahtjeva u pogledu prava na odbitak. Formalnim su zahtjevima obuhvaćeni načini, nadzor njegova izvršenja, uredno funkcioniranje sustava PDV-a, kao i obveze koje se odnose na računovodstvo, izdavanje računa i podnošenje prijave [37]. Pritom temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima [38]. Posljedično, ako porezna uprava raspolaže podacima koji su nužni za utvrđenje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ona ne može u odnosu na pravo poreznog obveznika da taj porez odbije nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost tog prava [39].

78. Međutim, ako se bolje razmotri, sudska praksa Suda u pogledu formalnih nepravilnosti, koje nisu protivne odbitku, nikad se ne odnosi na posjedovanje računa kao takvo (odnosno na postojanje određenog računa), nego uvijek na pojedinosti izgleda računa [40].

79. Stoga se u toj sudskoj praksi navodi samo neispunjavanje *određenih* formalnih uvjeta, a ne neispunjavanje *svih* formalnih uvjeta. Slijedom toga, na temelju te sudske prakse nije moguće zaključiti da pravo na odbitak može nastati bez posjedovanja računa. Sam Sud također samo navodi da „posjedovanje računa koji sadržava podatke propisane člankom 226. Direktive 2006/112 formalni je, a ne materijalni uvjet prava na odbitak PDV-a” [41]. To je točno. Navođenje svih podataka koji se navode u popisu iz članka 226. Direktive o PDV-u jest formalni uvjet. Ako nisu nužni (u tom pogledu detaljnije vidjeti točku 81. i sljedeće točke), oni se mogu i naknadno (primjerice u skladu s člankom 219. Direktive o PDV-u) dopuniti ili izmijeniti. Međutim, činjenično stanje *posjedovanja* računa na temelju članka 178. Direktive o PDV-u kao takvo nije takav formalan uvjet [42].

[36] Time su obuhvaćene primjerice presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) i od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297).

[37] Presuda od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, t. 47.); vidjeti u tom smislu presude od 11. prosinca 2014., Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, t. 41. i 42. i navedena sudska praksa).

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

[39] Presude od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42.), od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, t. 58. i 59.), vidjeti u tom smislu presude od 1. ožujka 2012., Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, t. 43.), ali u pogledu prijenosa porezne obveze, i presudu od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 42.), također u slučaju prijenosa porezne obveze.

[40] To se izričito pojašnjava u presudi od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 39. i sljedeće). Presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 35. i 49.) također se odnosila na račun čije posjedovanje nije bilo sporno, ali čiji podaci djelomično nisu bili točni. U presudi od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.) također se navodi posjedovanje prvotnog računa.

[41] Presude od 15. studenoga 2017., Geissel i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:867, t. 40.) i od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 38. i slično u t. 29. („imanj[e] računa izdanog u skladu s člankom 226. te direktive”). Vidjeti u tom smislu i presude od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 42.) i od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 47.).

[42] Čini se da od toga polazi i Sud (presuda od 30. rujna 2010., Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, t. 45.) kad navodi da je određivanje dodatnih formalnosti protivno članku 178. Direktive o PDV-u. U tom slučaju sâm članak 178. Direktive o PDV-u ne može biti samo formalnost. U presudama od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 43.) i od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 50.) također se pojašnjava da su materijalni i formalni uvjeti za odbitak PDV-a ispunjeni tek nakon posjedovanja računa iz kojeg proizlazi opterećenje PDV-om.

80. Osim toga, Sud na temelju te tvrdnje zaključuje „samo" da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak samo zbog toga što račun primjerice ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točkama 6. i 7. Direktive o PDV-u (točan opis količine i vrste isporuke i navođenja datuma isporuke) ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni [43]. To također vrijedi u pogledu podataka iz članka 226. točke 3. (navođenje isporučiteljeva identifikacijskog broja za PDV) [44] ili podataka iz članka 226. točke 2. (navođenje broja računa) [45]. Slijedom toga, Sud je ispravku računa koji primatelj isporuke već posjeduje (i koji je formalno netočan) pripisao retroaktivni učinak [46].

81. To je uvjerljivo. Naime, određeni dokument, kojim se obračunava isporuka ili usluga, predstavlja račun u smislu članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u već tada kada on i primatelju isporuke i poreznoj upravi omogućuje da na temelju njega zaključe za koju je transakciju i kada određeni isporučitelj prevalio određeni iznos PDV-a na određenog primatelja isporuke. U tom su pogledu potrebni podaci o isporučitelju, primatelju isporuke, predmetu isporuke, cijeni i zasebno iskazanom PDV-u [47]. Kao što sam već drugdje navela [48], ako je navedeno tih pet nužnih podataka, ispunjeni su smisao i svrha računa i odbitak je konačno nastao [49].

82. Suprotno tomu, povrede ostalih pojedinačnih podataka koji se predviđaju u članku 226. Direktive o PDV-u ne sprečavaju odbitak PDV-a ako se otklone još tijekom upravnog ili sudskog postupka. Naposljetku, ta pravna posljedica proizlazi iz sudske prakse Suda u pogledu retroaktivnog ispravka računa [50].

83. Međutim, ako se nepravilnost u pogledu računa, kao u ovom slučaju, odnosi na zasebno iskazani PDV koji je jedno od nužnih obilježja računa na temelju kojeg se ostvaruje pravo na odbitak, odbitak nije moguć već zbog toga. Primatelj isporuke ne može zahtijevati rasterećenje od plaćanja PDV-a s pomoću računa u kojem se iskazuje izuzeta isporuka. Ujedinjena Kraljevina u tom pogledu pravilno govori o preduvjetu za odbitak. Naime, iz takvog računa ne proizlazi nikakvo opterećenje PDV-om. Ako ne postoji račun u smislu „sredstva za prijenos" opterećenja, uvjeti iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u nisu ispunjeni.

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

44 Presuda od 15. rujna 2016., Nierodzik (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 40. i sljedeće)

45 Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45.), vidjeti u tom smislu i presudu od 17. prosinca 2020., Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, t. 53. i 57.)

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

47 Vidjeti u tom smislu i presude Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka). Vidjeti presude od 12. ožujka 2020., V R 48/17, BStBl. II 2020., 604, t. 23., od 22. siječnja 2020., XI R 10/17, BStBl. II 2020., 601, t. 17. i od 20. listopada 2016., V R 26/15, BStBl. 2020., 593 19.

48 Vidjeti moje mišljenje u predmetu Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, t. 93. i 94.).

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

50 Time su obuhvaćene primjerice presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, t. 43.), od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, t. 44.) i od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297, t. 34.).

84. Usporedba članka 178. točaka (a) i (f) Direktive o PDV-u također jasno pokazuje da je zakonodavac Unije u uobičajenim okolnostima neizravne naplate (točka (a)) odredio dodatan uvjet, što je posjedovanje računa. Taj uvjet nije nužan upravo za poseban slučaj izravne naplate (točka (f), prijenos porezne obveze)[51] i stoga se on ne predviđa. Međutim, ta bi se zakonodavčeva odluka zaobišla ako bi se posjedovanje računa proglasilo običnom formalnosti i nevažnim.

d) Međuzaključak

85. Stoga i iz teksta Direktive o PDV-u kao i iz sudske prakse Suda proizlazi da pravo na odbitak u određenom iznosu također podrazumijeva da je primatelj isporuke nekoć posjedovao račun u kojem je zasebno iskazan preneseni PDV u tom iznosu. Budući da se to u ovom slučaju nikad nije dogodilo, već se zbog toga isključuje mogućnost tužiteljeva odbitka.

4. Zaključak

86. Odgovor na treće pitanje jest da pravo na odbitak pretpostavlja izvršenje isporuke i posjedovanje računa (članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u) kojim se prijenos PDV-a potvrđuje zasebno iskazanim PDV-om. Posljedično, tužitelj u ovom slučaju nema pravo zahtijevati odbitak jer nema takav račun.

C. Podredno: „PDV koji je se mora platiti ili koji je plaćen” u smislu članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u (prvo i drugo prethodno pitanje)

87. Praktična potreba da se odgovori na prvo i druge pitanje suda koji je uputio zahtjev nastaje samo ako Sud ne odgovori ili ako drukčije ocijeni pitanje o potrebi posjedovanja računa s iskazanim PDV-om.

88. Tim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita sastoji li se stvarno plaćena cijena uvijek od neto oporezivog iznosa i PDV-a na taj iznos. To se odnosi na tumačenje članaka 73. i 78. Direktive o PDV-u koji se odnose na oporezivi iznos (odjeljak 2.). Nadalje, taj sud pita može li u slučaju kad je u cijenu uključen i iznos PDV-a primatelj isporuke, u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive, tražiti odbitak zbog stvarnog PDV-a „koji se mora platiti ili koji je plaćen” za uslugu, čak i ako obje stranke pogrešno smatraju da je usluga izuzeta od poreza. To se odnosi na tumačenje članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u. Pritom treba pojasniti na čiji se PDV „koji se mora platiti ili koji je plaćen” (odjeljak 1.) to odnosi i je li riječ o konkretnom PDV-u koji se mora platiti ili o PDV-u koji se zapravo (abstraktno) mora platiti u slučaju pravilne primjene zakona (odjeljak 3.).

[51] To se izričito potvrđuje presudom od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 47. i 51.). Naime, u ovom slučaju račun nema funkciju sredstva za prijenos opterećenja PDV-om (u tom pogledu detaljno vidjeti točku 60. i sljedeće točke ovog mišljenja), s obzirom na to da isporučitelj ne treba platiti taj PDV te ga stoga ne mora prenijeti.

1. Izraz „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen” iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u

89. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u odlučujuć je u pogledu odnosa između tužitelja (kao primatelja isporuke) i porezne uprave. U tom je članku riječ o odbitku „PDV-[a] koji se mora platiti ili koji je plaćen”. Valja pojasniti na koji se PDV to odnosi. U obzir dolazi PDV koji društvo Royal Mail (odnosno isporučitelj) ili tužitelj (odnosno primatelj usluge) „mora platiti ili koji je pla[tio]”.

90. Međutim, odgovor na to pitanje jasan je jer se članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u odnosi na odbitak poreza iz ulazne usluge. U toj fazi, odnosno kad primatelj isporuke primi ulaznu uslugu, samo jedna osoba mora platiti PDV, odnosno samo ga jedna osoba može platiti. Ta je osoba isporučitelj, dakle u ovom slučaju Royal Mail.

91. Pitanje mora li primatelj isporuke platiti PDV ili ga je platio ovisi samo o njegovim izlaznim transakcijama, pri čemu je u članku 168. Direktive o PDV-u riječ je o njegovim „oporezovani[m] transakcija[ma]”. To se *a contrario* potvrđuje i člankom 169. Direktive o PDV-u kojim se osim toga dopušta odbitak za određene izlazne transakcije koje su izuzete od poreza. Posljedično, u toj fazi uopće nije utvrđeno mora li primatelj isporuke u nekom trenutku državi platiti PDV. Sud je također već u nekoliko navrata odlučio [52] da pravo na odbitak ima i neuspješni poduzetnik bez izlaznih transakcija (odnosno poduzetnik koji nikad nije dugovao ili uopće platio PDV). Tekst članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u već se zbog toga ne može odnositi na njega.

92. Naime, primatelj isporuke u pogledu svojih ulaznih transakcija, osim u slučajevima prijenosa porezne obveze iz članka 194. i sljedećih članaka Direktive o PDV-u, ne mora niti može platiti PDV. Primatelj isporuke u okviru građanskog prava mora platiti samo cijenu za isporuku ili uslugu. Samo tu cijenu i može platiti. U tu cijenu može se uključiti iznos koji u skladu s izračunom odgovara isporučiteljevu dugu za PDV. Međutim, to ne utječe na činjenicu da kad primatelj isporuke plati cijenu, samo se ta cijena, a ne PDV, mora platiti ili je plaćena. Naime, porezni vjerovnik u pogledu PDV-a nije isporučitelj, nego jedino država.

93. To se potvrđuje nastavkom teksta članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u. U tom je tekstu riječ o „PDV[-u] koji se mora platiti […] u toj državi članici”. Cijena, odnosno izračunati iznos PDV-a koji je uključen u tu cijenu, ne mora se ipak platiti u određenoj državi članici, nego se mora platiti ugovornoj strani. Pritom se pravo koje se primjenjuje ili nadležnost suda određuju ugovornim uglavcima, a ne lokalnim poreznim odredbama.

94. Posljedično, „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen” koji se navodi u članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u odnosi se na, suprotno Komisijinu mišljenju, PDV koji poduzetnik koji obavlja isporuku mora platiti ili koji je platio dotičnoj državi članici.

[52] Presude od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 18.); od 29. veljače 1996., Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, t. 17.) i od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 23. i 24.) te moje mišljenje u predmetu Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, t. 16 i 26.)

2. Iznos PDV-a koji je uključen u cijenu za uslugu koja je navodno izuzeta od poreza

95. Drugo pitanje koje valja razlikovati od navedenog jest je li u cijenu koju primatelj isporuke mora platiti (ili koja je plaćena) uključen iznos PDV-a koji isporučitelj mora platiti, čak i ako samostalno ili zajedno s drugom ugovornom stranom (te eventualno s poreznom upravom) smatra da je isporuka izuzeta od poreza. Međutim, odgovor na to pitanje ne nalazi se u članku 168. točki (a), nego u člancima 73. i 78. s obzirom na članak 90. Direktive o PDV-u.

96. Iz članka 73. Direktive o PDV-u proizlazi da oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za predmetnu isporuku od kupca ili neke treće strane. U članku 78. Direktive navode se određeni čimbenici koje uključuje oporezivi iznos. U skladu s člankom 78. točkom (a) te direktive, taj iznos ne uključuje PDV.

97. Stoga, kad bi se za oporezivu uslugu platilo 100, PDV bi već tada bio uključen u taj iznos te su u tom pogledu tužiteljevi argumenti točni. To proizlazi iz članka 78. točke (a) Direktive o PDV-u. Međutim, budući da se porezna stopa u skladu s člancima 93. i 96. te direktive primjenjuje na oporezivi iznos i da ne uključuje PDV, dobivenu cijenu treba podijeliti. Stoga se dobivenih 100 u slučaju porezne stope od 20 % dijeli na oporezivi iznos (100/120 od 100 = 83,33) i stoga na PDV koji isporučitelj mora platiti (20/120 od 100 = 16,66). Iz porezne stope od 20 %, koja se u skladu s člancima 93. i 96. Direktive o PDV-u primjenjuje na oporezivi iznos od 83,33, proizlazi PDV od točno 16,66. Taj je način izračuna uvijek isti i ne ovisi o ugovornim sporazumima ili pogrešci u pogledu točne porezne stope.

98. Naime, u skladu s općim pravilom koje se utvrđuje člankom 73. Direktive o PDV-u, porezna osnovica za isporuku robe ili usluga uz naknadu čini naknadu koju je porezni obveznik zapravo za to primio. Ta je naknada dakle subjektivna, odnosno stvarno primljena vrijednost, a ne vrijednost procijenjena prema objektivnim kriterijima [53]. To pravilo valja primijeniti u skladu s temeljnim načelom Direktive o PDV-u prema kojem sustav poreza na dodanu vrijednost treba opteretiti samo krajnjeg potrošača [54].

99. Stoga Sud u svojoj sudskoj praksi pravilno naglašava da kada je ugovor o kupoprodaji zaključen bez spominjanja PDV-a, u slučaju u kojem dobavljač prema nacionalnom pravu ne može naplatiti od kupca PDV koji naknadno zahtijeva porezna uprava, uzimanje u obzir cjelokupne cijene, bez oduzimanja PDV-a, kao osnovice na koju se PDV primjenjuje imalo bi za posljedicu da PDV tereti tog dobavljača. To bi pak bilo u suprotnosti s načelom prema kojem je PDV porez na potrošnju koji mora snositi krajnji potrošač [55]. Takvo uzimanje u obzir bilo bi u suprotnosti, štoviše, s pravilom prema kojem porezna uprava ne može naplaćivati na ime PDV-a iznos veći od onoga koji je porezni obveznik primio [56]. Posljedično, (svaka) stvarno primljena naknada već uključuje PDV koji se predviđa pravom Unije.

[53] Presude od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33.); od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 43.) i od 5. veljače 1981., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, t. 13.)

[54] Presude od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.) i od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.)

[55] Presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 35.)

[56] Presude od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 36.); od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 44.); od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.) i od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 24.)

100. Međutim, čini mi se dvojbenim pitanje je li to zaista drukčije, kao što ponekad [57] smatra Sud, samo zato što dobavljač prema nacionalnom pravu ima mogućnost ugovorenoj cijeni dodati iznos koji odgovara porezu koji je primjenjiv na transakciju i naplatiti taj iznos od kupca robe. U skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u kao i prema sudskoj praksi Suda, porezna osnovica za isporuku robe ili usluga uz naknadu čini naknadu koju je porezni obveznik naposljetku *zapravo* primio za tu isporuku [58].

101. U slučaju da se, na temelju izmjene ugovora, iznos naknade (odnosno cijene) naknadno promijeni, člankom 90. Direktive o PDV-u omogućuje se izmjena koja, kao što je Sud već i naveo, dovodi i do niže porezne obveze, ali i porezne obveze koja naknadno može biti viša (što proizlazi već iz članka 73. Direktive o PDV-u) [59]. Međutim, sama mogućnost da se nešto može naknadno tražiti još ne dovodi do toga da primatelj isporuke stvarno i raspolaže iznosom koji je naknadno zatražio. Naposljetku, to pitanje ipak može ostati otvoreno jer u ovom slučaju takvo naknadno potraživanje nije moguće zbog isteka građanskopravne zastare.

102. Stoga se može zaključiti da se članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u odnosi na PDV koji isporučitelj mora platiti i da iz članaka 73., 78. i 90. Direktive o PDV-u proizlazi da je u svaki stvarno primljen iznos uključen zakonom predviđeni PDV. Od toga valja odvojiti prethodno pitanje na koje se prethodno odgovorilo (odjeljak B.) i koje se odnosi na to prenosi li se taj uključeni PDV i na ugovornu stranu, tako da ona ima pravo na odbitak.

3. PDV koji isporučitelj mora apstraktno ili konkretno platiti?

103. U tom pogledu valja još „samo" pojasniti odnosi li se pojam PDV-a koji isporučitelj mora platiti za potrebe odbitka, te neovisno o potrebi postojanja računa, na PDV koji se konkretno mora platiti. To ovdje nije slučaj jer se na temelju poreznopravne zastare koja je u međuvremenu nastupila utvrđuje da nije moguća naplata PDV-om koji se zapravo mora platiti (barem u pogledu prava Unije).

104. U suprotnom, moguće je da se taj pojam PDV-a koji se mora platiti odnosi i na apstraktni PDV koji se stvarno mora platiti (ovdje: barem na temelju prava Unije). Stoga bi se taj PDV u Ujedinjenoj Kraljevini u slučaju porezne stope od 20 % trebao izdvojiti iz primljene cijene u visini od 20/120.

105. Pritom iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da je odbitak primatelja isporuke neovisan o konkretnom postupanju s obvezom obračuna PDV-a i provedbi tog obračuna u pogledu isporučitelja. U tom pogledu, Sud je u ustaljenoj sudskoj praksi odlučio da pitanje je li se PDV koji se mora platiti za ranije ili kasnije izvršene prodajne transakcije koje se odnose na predmetnu robu zaista uplatio poreznim tijelima nije relevantno za pravo poreznog obveznika na odbitak. Naime, PDV se primjenjuje na svaku transakciju proizvodnje ili distribucije uz odbitak PDV-a koji je izravno teretio pojedine troškovne komponente cijene [60].

[57] Presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 37.)

[58] Vidjeti izričito presude od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33.), od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 43.) i od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.).

[59] Vidjeti u tom pogledu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.) i moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 63. i sljedeće).

[60] Presude od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 28.); od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 40.) i od 12. siječnja 2006., Optigen i dr. (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 54.) te rješenje od 3. ožujka 2004., Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, t. 26.)

106. Iz te sudske prakse proizlazi da je konkretan odbitak primatelja isporuke neovisan o konkretnoj poreznoj obvezi isporučitelja. Stoga nije ni relevantno je li primatelj isporuke mogao osporavati naknadno oporezivanje (pitanje 4.a).

107. Ako je to tako, pojam PDV-a koji isporučitelj mora platiti i koji se putem cijene prenosi na primatelja isporuke, a koji on može neutralizirati na temelju odbitka, u načelu također valja apstraktno razmatrati. Stoga je ovdje riječ o PDV-u koji se stvarno (apstraktno) mora platiti. Na to ne utječu ni zajednička pogreška ugovornih strana (uključujući pogrešku porezne uprave) ni činjenica da je porezna uprava zbog vladavine prava i praktičnosti odustala ili je morala odustati od naknadnog utvrđivanja poreza te da je u međuvremenu nastupila zastara isporučiteljeve porezne obveze.

4. Zaključak

108. Stoga se izraz „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen” iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u u teoretskom smislu odnosi na PDV koji isporučitelj mora apstraktno platiti u odgovarajućem iznosu, te koji je već uključen u stvarno primljenu cijenu.

109. Međutim, to je u praksi relevantno za primatelja isporuke samo kad on primi odgovarajući račun s iskazanim PDV-om koji prikazuje prijenos tog poreza na primatelja isporuke. No, u slučaju zajedničke pogreške isporučitelj izdaje takav račun primatelju isporuke samo ako isporučitelj sam mora snositi rizik pravilne porezne ocjene ili ako primatelj isporuke naknadno plati PDV koji se na njega dotad još nije prenio zbog zajedničke pogreške, odnosno ako se cijena prilagodi na odgovarajući način.

VI. Zaključak

110. Stoga, Sudu predlažem da na prethodna pitanja koja je uputio Supreme Court of the United Kingdom (Vrhovni sud Ujedinjene Kraljevine) odgovori kako slijedi:

1. „PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen” iz članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 obuhvaća PDV koji poduzetnik koji obavlja isporuku stvarno mora platiti ili koji je platio državi članici.

2. Iz članka 73. i 78., s obzirom na članak 90. Direktive o PDV-u, proizlazi da poreznu osnovicu za isporuku robe ili usluga uz naknadu čini naknada koju je porezni obveznik zapravo za to primio i u koju je već uključen PDV.

3. Međutim, pravo na odbitak u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u podrazumijeva izvršenje isporuke i posjedovanje računa (članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u) kojim se potvrđuje prijenos PDV-a. Suprotno tomu, odbitak nije moguć ako ne postoji račun u kojem se zasebno iskazuje PDV.

4. Ako primatelj isporuke koji nije pribavio odgovarajući račun sa zasebno iskazanim PDV-om unutar građanskopravnog zastarnog roka, on bez takvog računa ne može tražiti odbitak PDV-a niti od porezne uprave.

5. Budući da je odbitak primatelja isporuke neovisan o konkretnom oporezivanju isporučitelja, nije relevantno pitanje je li isporučitelj uspješno osporavao svoje oporezivanje.