Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. travnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Mjesto stjecanja unutar Zajednice – Članak 42. – Stjecanje unutar Zajednice robe koju se zatim dalje isporučuje – Članak 141. – Izuzeće – Trostrani posao – Mjere pojednostavnjenja – Članak 265. – Ispravak rekapitulacijskog izvješća”

U predmetu C-580/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), odlukom od 19. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2016., u postupku

Firma Hans Bühler KG

protiv

Finanzamt de Graz-Stadt,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. listopada 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za društvo Firma Hans Bühler KG, P. Schulte, *Rechtsanwalt*,

– za austrijsku vladu, G. Eberhard, F. Koppensteiner i S. Pfeiffer, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. studenoga 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 141. točke (c) i članaka 42. i 265. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s člankom 41. prvim stavkom i člancima 197. i 263. Direktive o PDV-u.

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva Firma Hans Bühler KG i Finanzamta Graz-Stadt (Porezni ured u Grazu, Austrija) u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije izvršene između listopada 2012. i ožujka 2013.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 10. i 38. Direktive o PDV-u glase:

„(10) Tijekom tog prijelaznog razdoblja, transakcije unutar Zajednice koje provode porezni obveznici osim izuzetih poreznih obveznika treba oporezivati u državi članici odredišta, u skladu sa stopama i uvjetima koje utvrđuje ta država članica.

[…]

(38) U pogledu oporezivih poslovanja na domaćem tržištu povezanih s trgovinom robe unutar Zajednice koja tijekom prijelaznog razdoblja obavljaju porezni obveznici koji nemaju poslovni nastan na teritoriju države članice u kojoj se odvija stjecanje robe unutar Zajednice, uključujući lančane transakcije, potrebno je definirati mjere pojednostavljivanja kojima se osigurava jednak tretman u svim državama članicama. U tom smislu, potrebno je provesti usklađenje odredaba koje se odnose na sustav oporezivanja i osobu koja je odgovorna za plaćanje propisanog PDV-a vezano uz takva poslovanja. Međutim, nužno je isključiti u načelu iz takvih aranžmana robu koja je namijenjena isporuci u fazi maloprodaje.”

4 Članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka i. Direktive o PDV-u navodi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:
i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članaka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.”

5 U skladu s člankom 20. prvim stavkom Direktive o PDV-u:

„„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.”

6 Članak 40. Direktive o PDV-u određuje:

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

7 U skladu s člankom 41. Direktive o PDV-u:

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

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

8 Članak 42. Direktive o PDV-u propisuje:

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

(a) osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice određene u skladu s člankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;

(b) osoba koja stječe robu ispunila je obveze utvrđene člankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća.”

9 Članak 141. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

(a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici;

(b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a);

(c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;

(d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;

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

10 Članak 197. Direktive o PDV-u propisuje:

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

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

(b) osoba kojoj se isporučuje roba je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik identificiran u svrhe plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj se obavlja isporuka;

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

2. Ako je u skladu s odredbama članka 204. porezni zastupnik određen kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, države članice mogu propisati iznimku od stavka 1. ovog članka.”

11 Članak 262. Direktive o PDV-u određuje:

„Svaki porezni obveznik koji je identificiran za potrebe PDV-a podnosi zbirnu prijavu u kojoj se navode:

(a) stjecatelji identificirani za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu u skladu s uvjetima određenima u članku 138. stavku 1. i stavku 2. točki (c);

(b) osobe identificirane za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu koja je njemu isporučena putem stjecanja unutar Zajednice navedenih u članku 42.;

(c) porezni obveznici, i pravne osobe koje nisu porezni obveznici a identificirane su za potrebe PDV-a, kojima je pružio usluge, osim usluga koje su izuzete od PDV-a u državi članici gdje je transakcija oporeziva i za koje primatelj ima obvezu platiti porez u skladu s člankom 196.”

12 U skladu s člankom 263. Direktive o PDV-u:

„1. Zbirna prijava sastavlja se za svaki kalendarski mjesec u roku koji ne prelazi mjesec dana i u skladu s postupcima koje određuju države članice.

[…]”

13 Članak 265. te direktive predviđa:

„1. U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, kako je navedeno u članku 42., porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici koja mu je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je on proveo to stjecanje jasno iskazuje sljedeće informacije u rekapitulacijskom izvješću:

(a) svoj identifikacijski broj za PDV u toj državi članici, te pod kojim je obavio stjecanje i naknadnu isporuku robe;

(b) u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, identifikacijski broj za PDV osobe kojoj je porezni obveznik izvršio naknadnu isporuku robe;

(c) za svaku osobu kojoj je obavljena naknadna isporuka robe, ukupna vrijednost bez PDV-a obavljenih isporuka od strane poreznog obveznika u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe.

2. Vrijednost navedena u stavku 1.c prijavljuje se za razdoblje podnošenja utvrđeno u skladu s člankom 263. stavcima od 1. do 1.b tijekom kojeg PDV postaje naplativ.”

Austrijsko pravo

14 Člankom 3. stavkom 8. Anhang (Binnenmarkt) (prilog (unutarnje tržište)) Umsatzsteuergesetza (Savezni zakon o porezu na promet) od 23. kolovoza 1994. (BGBl. 663/1994, u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.) određuje se:

„Stjecanje unutar Zajednice provodi se na državnom području države članice u kojoj je završila otprema ili […] prijevoz robe. Ako kupac u svojim odnosima s isporučiteljem upotrebljava identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila druga država članica, smatra se da se stjecanje provodi na državnom području te države članice dok kupac ne utvrdi da je na stjecanje primijenjen PDV u državi članici koja je određena u prvoj fazi. Ako se taj dokaz podnese, članak 16. primjenjuje se *mutatis mutandis*.”

15 U verziji primjenjivoj za 2012. (BGBl. I, br. 34/2010) člankom 25. UStG-a iz 1994., naslovljenim „Trostrani posao”, propisuje se:

„Definicija

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

Mjesto stjecanja unutar Zajednice u slučaju trostranog posla

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

Izuzeće u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice

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

(a) poduzetnik (kupac) nema boravište ili sjedište na državnom području, ali je identificiran u svrhu PDV-a na području [Unije];

(b) stjecanje se provodi radi daljnje isporuke poduzetniku (kupcu) na državnom području na kojem je poduzetnik ili pravna osoba identificiran(a) u svrhu PDV-a na državnom području;

(c) stečena roba dolazi iz države članice koja nije ona u kojoj je poduzetnik (kupac) identificiran u svrhu PDV-a;

(d) ovlast raspolaganja stečenom robom prvi poduzetnik ili prvi kupac izravno prenosi na krajnjeg kupca (primatelj);

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

Izdavanje računa od strane kupca

(4) U slučaju primjene izuzeća iz stavka 3., račun, među ostalim, mora sadržavati sljedeće podatke:

– izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca,

– identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe i

– identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.

Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a

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

Obveze kupca

(6) Kako bi ispunio obveze prijavljivanja u smislu stavka 2., poduzetnik u rekapitulacijskom izvješću mora navesti sljedeće podatke:

– identifikacijski broj za PDV na državnom području pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe;

– identifikacijski broj za PDV primatelja daljnje isporuke koju je obavio poduzetnik, koji mu je dodijeljen u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe;

– za svakog od tih primatelja, ukupan iznos isporuka koje je na taj način poduzetnik obavio u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe. Te iznose treba navesti za kalendarsko tromjesečje tijekom kojeg je porezna obveza nastala.

Obveze primatelja

(7) Za izračun poreza u skladu s člankom 20., utvrđeni iznos treba uvećati za iznos koji treba platiti na temelju stavka 5.”

16 Stavak 4. te odredbe izmijenjen je s učinkom od 1. siječnja 2013. te sada glasi (u verziji BGBl. I, 112/2012) kako slijedi:

„Izdavanje računa od strane kupca

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

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

– izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca,

– identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe i

– identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.”

17 U skladu s člankom 21. stavkom 3. UStG-a iz 1994., rekapitulacijska izvješća treba podnijeti prije kraja mjeseca koji slijedi nakon razdoblja za prijavu.

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Firma Hans Bühler komanditno je društvo sa sjedištem u Njemačkoj, u svrhu PDV-a ondje je identificirano i u toj državi članici obavlja proizvodnu i trgovinsku djelatnost. Od listopada 2012. do travnja 2013. to je društvo u svrhu PDV-a također bilo identificirano u Austriji, gdje je planiralo osnovati stalnu poslovnu jedinicu.

19 Tijekom tog razdoblja Firma Hans Bühler austrijski je identifikacijski broj za PDV upotrebljavala isključivo za djelatnosti koje su se odvijale na sljedeći način: od isporučitelja sa sjedištem u Njemačkoj kupovala bi proizvode koje je zatim preprodavala kupcu koji ima sjedište u Češkoj Republici, gdje je i identificiran u svrhu PDV-a. Njemački isporučitelji te su proizvode izravno otpremili krajnjem češkom kupcu.

20 Njemački isporučitelji na računima koji su bili upućeni Firmi Hans Bühler navodili su njezin austrijski identifikacijski broj za PDV kao i njemački identifikacijski broj za PDV. S druge pak strane, Firma Hans Bühler svojem je krajnjem kupcu izdavala račune sa svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV i klijentovim češkim identifikacijskim brojem za PDV. Na tim je računima bilo naznačeno da se radilo o „trostranim poslovima unutar Zajednice” i da je, prema tome, krajnji kupac bio odgovoran platiti PDV.

21 Firma Hans Bühler 8. veljače 2013. podnijela je austrijskoj poreznoj upravi rekapitulacijska izvješća za razdoblje od listopada 2012. do siječnja 2013. u kojima je navela svoj austrijski identifikacijski broj za PDV kao i češki identifikacijski broj za PDV krajnjeg kupca. U rubrici „trostrani poslovi” nije bilo ništa navedeno. Firma Hans Bühler tek je dopisom od 10. travnja 2013. ispravila ta rekapitulacijska izvješća, navevši da su prijavljene transakcije dio trostranih poslova. Istog je dana podnijela rekapitulacijska izvješća za veljaču i ožujak 2013.

22 Porezni ured u Grazu prijavljene transakcije smatrao je „manjkavim trostranim poslovima” jer taj porezni obveznik nije ispunio posebne obveze prijavljivanja i nije podnio dokaz da se na posao primijenio PDV u okviru konačnog stjecanja u Češkoj Republici. Porezni ured u Grazu također je smatrao da, čak i ako su stjecanja unutar Zajednice provedena u Češkoj Republici, ona su se morala provesti i u Austriji, s obzirom na to da se Firma Hans Bühler služila svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV. Stoga je porezni ured u Grazu odlučio primijeniti PDV na stjecanja Firme Hans Bühler provedena unutar Zajednice.

23 Firma Hans Bühler tu je odluku pobijala pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija), koji je njezinu tužbu odbio. Taj je sud smatrao da, kako bi Firma Hans Bühler imala pravo na izuzeće od PDV-a za stjecanja unutar Zajednice, ona bi morala ispuniti svoje posebne obveze prijavljivanja. Međutim, u početnim rekapitulacijskim izvješćima za razdoblje od listopada 2012. do siječnja 2013. nije se upućivalo na trostrane poslove. Stoga je to društvo izgubilo pravo na izuzeće, u skladu s člankom 25. stavkom 2. UStG-a iz 1994. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) također je smatrao da austrijski identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler od 10. travnja 2013. više nije bio valjan i da zato nije ni mogao ispuniti obveze prijavljivanja za transakcije iz veljače i ožujka 2013.

24 Firma Hans Bühler podnijela je pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud, Austrija) prijedlog za ponavljanje postupka u pogledu odluke Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud). Sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u ocjenu poreznog ureda u Grazu i Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) u vezi s oporezivanjem predmetnih transakcija.

25 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 141. točku (c) Direktive [o PDV-u], o kojoj u skladu s člankom 42. (u vezi s člankom 197.) Direktive [o PDV-u] ovisi neprimjena članka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da uvjet koji je njime predviđen nije ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, uključujući ako se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice?

2. Treba li članke 42. i 265. [Direktive o PDV-u], u vezi s člankom 263. Direktive [o PDV-u], tumačiti na način da neprimjenu članka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u] uzrokuje samo pravodobno podnošenje rekapitulacijskog izvješća?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 141. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da uvjet koji je njime predviđen nije ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, uključujući ako se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice.

27 Člankom 141. Direktive o PDV-u predviđa se odstupanje od pravila iz članka 2. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u, prema kojem se na naplatno stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju države članice primjenjuje PDV.

28 U članku 141. navode se kumulativni uvjeti pod kojima svaka država članica poduzima posebne mjere kojima se osigurava da se na stjecanje robe unutar Zajednice provedeno na njezinu državnom području ne obračunava PDV, u skladu s člankom 40. Direktive o PDV-u, odnosno ako je ta država članica odredište otpremanja ili prijevoza unutar Zajednice.

29 Među tim uvjetima članak 141. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje da stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici koja je odredište otpremanja ili prijevoza unutar Zajednice, ali koji je u svrhu PDV-a identificiran u drugoj državi članici.

30 Članak 141. točka (b) Direktive o PDV-u dodaje da stjecanje robe u svrhu njezine daljnje isporuke u toj istoj državi članici provodi porezni obveznik iz članka 141. točke (a) Direktive o PDV-u.

31 Članak 141. točka (c) Direktive o PDV-u, jedina odredba tog članka koja se odnosi na pitanja suda koji je uputio zahtjev, određuje da roba koja je predmet stjecanja unutar Zajednice o kojem je riječ bude izravno otpremljena ili prevezena iz države članice koja nije ona u kojoj je porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a osobi za koju on/ona provodi daljnju isporuku.

32 Potonja odredba propisuje uvjet u pogledu države članice u kojoj započinje prijevoz unutar Zajednice prema kojem se na stjecanje unutar Zajednice može primijeniti mjera pojednostavnjenja iz članka 141. Direktive o PDV-u.

33 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, za tumačenje određene odredbe prava Unije ne treba uzeti u obzir samo njezin tekst, nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, t. 50. i od 26. srpnja 2017., Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, t. 73.).

34 U tom pogledu, tekst članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u mogao bi sam po sebi dati naslutiti da, ako je roba o kojoj je riječ u glavnom postupku u Češku Republiku otpremljena iz Njemačke i ako Firma Hans Bühler ima njemački identifikacijski broj za PDV, potonjoj valja odbiti izuzeće od PDV-a.

35 Međutim, kao što je to istaknula Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima, iz konteksta članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u kao i njezinih ciljeva proizlazi da se uvjet predviđen u toj odredbi odnosi na državu članicu koja nije ona u kojoj je stjecatelj identificiran u svrhu PDV-a u pogledu konkretnog stjecanja koje provodi.

36 U tom smislu, članak 141. točka (c) Direktive o PDV-u, u kontekstu drugih njezinih odredaba, treba tumačiti, s jedne strane, u pogledu činjenice da, ako je država članica početka prijevoza ista ona u kojoj je stjecatelj u svrhu PDV-a identificiran radi stjecanja robe koja je predmet prijevoza, to bi značilo da je taj posao izvršen u toj državi članici i da ga se ne može kvalificirati kao „stjecanje unutar Zajednice” u smislu članka 20. prvog stavka Direktive o PDV-u. U tom slučaju ne bi bio primjenjiv članak 141. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na stjecanje unutar Zajednice.

37 S druge strane, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 70. svojeg mišljenja, članak 141. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti s obzirom na njezine članke 42. i 265., u kojima se utvrđuju i dopunjuju uvjeti primjene mjere pojednostavnjenja iz članka 141. Direktive o PDV-u. U tom pogledu treba napomenuti da se članak 265. Direktive o PDV-u odnosi na državu članicu koja je stjecatelju dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje.

38 Iz toga proizlazi da, ako je stjecatelj identificiran u svrhu PDV-a u nekoliko država članica, za ocjenu je li ispunjen uvjet iz članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u u obzir treba uzeti samo identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice.

39 Takvo tumačenje u skladu je s ciljevima Direktive o PDV-u i, konkretnije, mjere pojednostavnjenja predviđene u njezinim člancima 42., 141., 197. i 265. S jedne strane, cilj je prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice – uvedenog Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.) – prijenos poreznog prihoda u državu članicu konačne potrošnje isporučene robe (vidjeti u tom smislu presudu od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

40 S druge strane, iz uvodne izjave 38. Direktive o PDV-u proizlazi da je – u pogledu oporezivih transakcija na domaćem tržištu povezanih s trgovinom robom unutar Zajednice koje tijekom prijelaznog razdoblja obavljaju porezni obveznici koji nemaju poslovni nastan na teritoriju države članice u kojoj se odvija stjecanje robe unutar Zajednice, uključujući lančane transakcije – potrebno definirati mjere pojednostavnjenja kojima se osigurava jednak tretman u svim državama članicama.

41 U tom je smislu, kao što to navodi nezavisni odvjetnik u točki 57. svojeg mišljenja, svrha članka 141. Direktive o PDV-u izbjeći da posrednik niza transakcija poput onih određenih tim člankom 141. mora ispuniti obveze identifikacije i prijavljivanja u državi članici koja je odredište robe.

42 Imajući to u vidu, pravo na korištenje sustavom pojednostavnjenja uvedenim člancima 42., 141., 197. i 265. Direktive o PDV-u ne može se odbiti poreznom obvezniku koji obavlja stjecanje u skladu s uvjetima iz članka 141. Direktive o PDV-u samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a i u državi članici u kojoj počinje otprema ili prijevoz robe unutar Zajednice. Kao što je to primijetio nezavisni odvjetnik u točki 72. svojeg mišljenja, takvo odbijanje stvorilo bi znatne razlike u načinu na koji se postupa prema poreznim obveznicima i moglo bi neopravdano ograničiti obavljanje gospodarskih djelatnosti na osnovi identifikacije poreznog obveznika u svrhu PDV-a.

43 Uzimajući sve prethodno navedeno u obzir, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 141. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je uvjet koji je njime predviđen ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, ali se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice.

Drugo pitanje

44 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 42. i 265. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 263. tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice primijeni članak 41. prvi stavak Direktive o PDV-u samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na području države članice, porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u toj državi članici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. Direktive o PDV-u.

45 Valja podsjetiti da, odstupajući od članka 41. prvog stavka Direktive o PDV-u, koji se odnosi na državu članicu koja je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je kupac obavio stjecanje unutar Zajednice, članak 42. Direktive o PDV-u određuje da se smatra da se na stjecanje robe unutar Zajednice primjenjuje PDV u državi članici odredišta prijevoza unutar Zajednice ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta iz točaka (a) i (b) navedenog članka 42.

46 U skladu s člankom 42. točkom (a) Direktive o PDV-u, posrednik koji stječe robu mora utvrditi da je stjecanje provedeno radi daljnje isporuke, koja će se izvršiti na području države članice određene u skladu s člankom 40. Direktive o PDV-u, za koju je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a označena u skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u.

47 Članak 42. točka (b) Direktive o PDV-u dodaje drugi uvjet, prema kojem kupac mora ispuniti obveze koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća, predviđene u članku 265. Direktive o PDV-u. Potonja odredba sadržava posebne detaljne informacije o lancu transakcija, poput onog određenog u članku 141. Direktive o PDV-u, koje operater posrednik mora u rekapitulacijskom izvješću dostaviti poreznoj upravi u državi članici koja mu je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice.

48 Što se tiče članka 263. Direktive o PDV-u, njime se propisuju pravila koja se odnose na rokove za podnošenje rekapitulacijskog izvješća.

49 Suprotno onomu što austrijska vlada tvrdi pred Sudom, treba istaknuti da, dok članak 42. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje materijalni uvjet potreban kako bi se smatralo da se na stjecanje poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje PDV u skladu s člankom 40. te direktive, članak 42. točka (b) Direktive o PDV-u detaljno određuje načine dokazivanja oporezivanja u državi članici koja je odredište prijevoza ili otpreme unutar Zajednice, upućujući na posebne obveze koje stjecatelj mora poštovati prilikom podnošenja rekapitulacijskog izvješća. Takve obveze koje se odnose na rekapitulacijska izvješća treba smatrati formalnima.

50 U skladu s načelom porezne neutralnosti, to što porezni obveznik nije ispunio formalne zahtjeve iz članka 42. točke (b) Direktive o PDV-u ne može dovesti u pitanje primjenu njezina članka 42., ako su pritom ispunjeni navedeni materijalni uvjeti iz tog članka 42. točke (a) (vidjeti analogijom presude od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, t. 46. i od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 36.). Naime, odbijanje primjene članka 42. Direktive o PDV-u zbog takvog razloga moglo bi dovesti do dvostrukog oporezivanja ako bi se stjecatelja posrednika također oporezovalo, na temelju članka 41. stavka 1. Direktive o PDV-u, u državi članici koja mu je dodijelila identifikacijski broj za PDV kojim se za tu transakciju koristio, dok bi se krajnjeg kupca oporezovalo i na temelju članka 141. točke (e) i članka 197. Direktive o PDV-u. U tom pogledu valja dodati da je, prema sudskoj praksi Suda, cilj članaka 41. i 42. Direktive o PDV-u osigurati oporezivanje PDV-om predmetnog stjecanja unutar Zajednice na razini krajnjeg kupca, uz istodobno izbjegavanje dvostrukog oporezivanja te transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 i C-539/08, EU:C:2010:217, t. 35.).

51 Iz toga proizlazi da se članak 42. Direktive o PDV-u primjenjuje ako su ispunjeni materijalni uvjeti. Pritom je relevantno da je stjecateljev identifikacijski broj za PDV valjan u trenutku transakcija. S druge strane, irelevantna je činjenica da taj broj nije valjan na datum podnošenja rekapitulacijskih izvješća.

52 U svakom slučaju, država članica ne može predvidjeti – a da se pritom ne prekorači ono što je strogo nužno za osiguranje pravilne naplate poreza – mogućnost ispravka rekapitulacijskih izvješća o trostranim poslovima, ne omogućujući stvarno pritom takav ispravak osobi posredniku putem retroaktivne primjene članka 42. Direktive o PDV-u ako ta osoba dokaže da su bili ispunjeni materijalni uvjeti. Međutim, radi sankcioniranja nepoštovanja formalnih uvjeta, države članice mogle bi odrediti druge sankcije koje nisu odbijanje primjene članka 42. Direktive o PDV-u, poput izricanja novčane kazne ili financijske sankcije proporcionalne ozbiljnosti povrede (vidjeti analogijom presudu od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, t. 42.).

53 Međutim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su početna rekapitulacijska izvješća za razdoblje od listopada 2012. do prosinca 2012. bila sveobuhvatna, ali da su podnesena 8. veljače 2013., sa zakašnjenjem. Porezni ured u Grazu također je smatrao da Firma Hans Bühler nije ispunila svoje obveze prijavljivanja za veljaču i ožujak 2013., s obzirom na to da njezin identifikacijski broj za PDV u trenutku podnošenja rekapitulacijskih izvješća o transakcijama izvršenima tijekom tog razdoblja više nije bio valjan.

54 Što se tiče potonjeg razdoblja, treba istaknuti da se ne može samo na temelju okolnosti prema kojoj identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler u trenutku podnošenja rekapitulacijskih izvješća o kojima je riječ u glavnom postupku više nije bio valjan smatrati da je zanemaren članak 265. Direktive o PDV-u. Naime, ta odredba ne zahtijeva da je identifikacijski broj za PDV kojim raspolaže porezni obveznik u trenutku podnošenja rekapitulacijskog izvješća i dalje valjan. Prema samom tekstu navedene odredbe, rekapitulacijsko izvješće mora sadržavati broj za PDV pod kojim je porezni obveznik „stjecao” predmetnu robu unutar Zajednice, a ne onaj koji ima u trenutku podnošenja rekapitulacijskog izvješća.

55 U pogledu rekapitulacijskih izvješća koja su podnesena sa zakašnjenjem, načelo porezne neutralnosti zahtijeva da se članak 42. Direktive o PDV-u može primjenjivati ako su ispunjeni materijalni uvjeti iz njezina članka 42. točke (a), čak i ako formalni uvjet iz njezina članka 42. točke (b) nije pravodobno ispunjen. Slijedom toga, porezna uprava države članice načelno ne može oporezivati stjecanje unutar Zajednice samo zbog toga što stjecatelj nije pravodobno podnio propisno ispunjeno rekapitulacijsko izvješće o svojoj transakciji.

56 Ipak, valja dodati, kao što to navodi nezavisni odvjetnik u točki 91. svojeg mišljenja, da postoje samo dva slučaja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može opravdati neprimjenu članka 42. Direktive o PDV-u (vidjeti analogijom presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, t. 43., 44. i 46.).

57 S jedne strane, povreda formalnog zahtjeva može dovesti do odbijanja primjene članka 42. Direktive o PDV-u ako je porezni obveznik namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

58 U predmetu u glavnom postupku nijedan element iz spisa ne upućuje na to da je Firma Hans Bühler sudjelovala u prijevari.

59 S druge strane, nepoštovanje formalnog zahtjeva može opravdati odbijanje primjene članka 42. Direktive o PDV-u ako to nepoštovanje ima za učinak sprečavanje iznošenja nepobitnog dokaza o ispunjenosti materijalnih zahtjeva (vidjeti analogijom presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

60 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li činjenica da su početna rekapitulacijska izvješća koja se odnose na razdoblje od listopada do prosinca 2012. nepravodobno podnesena imala za učinak sprečavanje iznošenja nepobitnog dokaza o ispunjenosti materijalnih zahtjeva.

61 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članke 42. i 265. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 263. treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice primijeni članak 41. prvi stavak Direktive o PDV-u samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na području države članice, porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u toj državi članici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. Direktive o PDV-u.

Troškovi

62 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 141. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da je njime propisan uvjet ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, ali se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice.**

2. **Članke 42. i 265. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, u vezi s njezinim člankom 263., treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice primijeni članak 41. prvi stavak Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na području države članice, porezni obveznik identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV) u toj državi članici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45.**

Potpisi