Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

18. ožujka 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 203. – Neosnovano obračunani porez – Dobra vjera izdavatelja računa – Rizik gubitka poreznih prihoda – Obveze država članica da predvide mogućnost ispravka poreza koji je pogrešno iskazan na računu – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-48/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 15. studenoga 2019., koju je Sud zaprimio 28. siječnja 2020., u postupku

UAB „P.”

protiv

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, i M. Safjan, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za UAB „P.”, D. Kosacka, *doradca podatkowy*,

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i J. Szczodrowski, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: poljski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 203. 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.) te na načela proporcionalnosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između UAB „P.” (u daljnjem tekstu: društvo P.) i Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direktor Poreznog vijeća u B., Poljska) u vezi s plaćanjem neosnovano obračunanog poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 203. Direktive 2006/112 propisuje se:

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

Poljsko pravo

4 Članak 108. stavak 1. ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, poz. 535), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (Dz. U. iz 2016., poz.710) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), navodi:

„Kada pravna osoba, organizacijska jedinica koja nema pravnu osobnost ili fizička osoba izdaje račun u kojem se navodi iznos PDV-a, ona je dužna platiti PDV.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

5 P. je društvo sa sjedištem u Litvi koje litavskim prijevozničkim društvima stavlja na raspolaganje kartice za gorivo koje tim društvima omogućuju da se opskrbe gorivom na određenim benzinskim postajama smještenima na poljskom državnom području.

6 Smatrajući da se njegova poslovna aktivnost sastojala od kupnje goriva na poljskim benzinskim postajama kako bi ga zatim preprodala litavskim prijevozničkim društvima putem kartica za gorivo, P. je tim prijevozničkim društvima izdao račune za isporuku goriva navodeći u njima iznos PDV-a.

7 Odlukom od 27. lipnja 2014. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (direktor Poreznog ureda u Białystoku, Poljska) utvrdio je postojanje duga osobe P. na ime PDV-a za razdoblje od ožujka do prosinca 2011., preplaćeni porez za razdoblja između ožujka i lipnja 2011. te iznos PDV-a koji treba platiti na temelju članka 108. Zakona o PDV-u. Osim toga, smatrao je da P. ne može imati pravo na odbitak plaćenog pretporeza na temelju računa koje su izdale benzinske postaje za kupnju goriva.

8 Osoba P. podnijela je upravnu žalbu protiv te odluke pred Dyrektorom Izby Skarbowej w B. (direktor Poreznog vijeća u B.-u, Poljska).

9 Odlukom od 2. listopada 2014. direktor Poreznog vijeća u B.-u poništio je odluku ravnatelja Porezne uprave u Białystoku od 27. lipnja 2014. s obrazloženjem da je njime utvrđeno mjesto oporezivanja aktivnosti tužitelja u glavnom postupku protivno odredbama Zakona o PDV-u. Osim toga, odlučio je o meritumu predmeta, određujući porezne obveze osobe P. u području PDV-a.

10 U svojoj odluci od 2. listopada 2014. direktor Poreznog vijeća u B.-u potvrdio je, poput direktora Porezne uprave u Białystoku, da P. nije ni kupio ni isporučivao gorivo na poljskom državnom području. Prema njegovu mišljenju, gorivo su poljske benzinske postaje isporučile litavskim prijevozničkim društvima koja su se putem kartica za gorivo kupljenih od P.-a izravno opskrbljivala na tim benzinskim postajama uz potpunu slobodu izbora, osobito u pogledu količine i vrste goriva. Stvarna djelatnost P.-a je stoga financiranje kupovine goriva na navedenim benzinskim postajama litavskih prijevozničkih društava pomoću kartica za gorivo. Ta djelatnost predstavlja financijsku uslugu izuzetu od PDV-a u Poljskoj na temelju Zakona o PDV-u.

11 Osim toga, budući da računi koje je društvo P. izdalo nisu odražavali stvarno odvijanje njegovih djelatnosti, direktor Poreznog vijeća u B.-u također je potvrdio da tužitelj u glavnom postupku ne može ostvariti pravo na odbitak pretporeza na temelju računa koje su izdale benzinske postaje. Osim toga, smatrao je da prodajni računi koje je izdalo društvo P., na temelju Zakona o PDV-u, stvaraju obvezu plaćanja iznosa PDV-a koji je u njima iskazan.

12 Društvo P. podnijelo je tužbu protiv odluke direktora Poreznog vijeća u B.-u pred Wojewódzkim Sądom Administracyjnym w Białymstoku (Vojvodski upravni sud u Białystoku, Poljska), koji je presudom od 7. travnja 2015. poništio tu odluku.

13 Direktor Poreznog vijeća u B.-u podnio je potom kasacijsku žalbu protiv te presude Naczelnom Sądu Administracyjnom (Visoki upravni sud, Poljska).

14 Presudom od 17. veljače 2017. taj je sud, s jedne strane, ukinuo presudu Wojewódzkog Sąda Administracyjnog w Białymstoku (Vojvodski upravni sud u Białystoku) od 7. travnja 2015., smatrajući da je na temelju spisa koji mu je dostavljen bio dužan ocijeniti jesu li porezna tijela pravilno smatrala da je P.-ovo izdavanje računa dovelo do rizika od gubitka poreznih prihoda za državu i, s druge strane, vratio predmet na ponovno suđenje.

15 Presudom od 19. srpnja 2017. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Vojvodski upravni sud u Białystoku) odbio je P.-ovu tužbu jer je postojao rizik od gubitka poreznih prihoda za državu.

16 Društvo P. podnijelo je žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev. Pozivajući se na presude od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) i od 15. svibnja 2019.,Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), taj sud ističe da se stvarna P.-ova djelatnost sastojala u financiranju kupnje goriva svojih litavskih klijenata na benzinskim postajama pomoću kartica za gorivo i da je stoga bila ograničena na pružanje financijskih usluga litavskim subjektima, koji nisu obveznici PDV-a u Poljskoj.

17 Međutim, navedeni sud ističe da nije utvrđeno da ponašanje društva P. i njegovih suugovaratelja predstavlja prijevaru ili zlouporabu. Naime, upravo se zbog prakse poljskih poreznih tijela transakcije poput onih koje je izvršio P. smatraju lančanim transakcijama čiji je cilj isporuka goriva prijevozničkim društvima. U skladu s tom praksom, svaki od subjekata uključenih u lanac opskrbe gorivom obavio je isporuku robe uz naknadu, odnosno goriva, čak i ako je stvarno postojala samo jedna fizička isporuka robe.

18 Tako sud koji je uputio zahtjev navodi da se na temelju te prakse P. mogao smatrati sudionikom u lančanoj transakciji, odnosno kupcem goriva na benzinskim postajama kako bi ga preprodavao litavskim prijevozničkim društvima. Potonja su od društva P. primale račune na kojima se navodi PDV koji se odnosi na to gorivo te su mogla zatražiti njegov povrat u Poljskoj.

19 Taj sud osim toga pojašnjava da se – s obzirom na to da se glavni postupak odnosi na P.-ove prijave PDV-a koje se odnose na razdoblja tijekom kojih su poljska porezna tijela slijedila dotičnu nacionalnu praksu – P. mogao valjano osloniti na tumačenje odredbi Zakona o PDV-u koje su ta tijela dala u okviru poreznih mišljenja.

20 Navedeni sud ističe da je osoba P., iako je djelovala u dobroj vjeri, ipak 2011. uputila neispravne račune litavskim prijevozničkim društvima navodeći PDV i da su stoga uvjeti primjene članka 108. stavka 1. Zakona o PDV-u, kojim se provodi članak 203. Direktive 2006/112, formalno ispunjeni.

21 Međutim, podsjeća da, u skladu sa sudskom praksom Suda, kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, izdavatelj računa koji je postupao u dobroj vjeri mora imati mogućnost ispraviti porez koji je neosnovano iskazan na računu, u skladu s postupkom koji je utvrdila dotična država članica. Međutim, budući da poljsko pravo ne predviđa takav postupak kad je protiv dotične osobe pokrenut porezni postupak, sud koji je uputio zahtjev ističe da P. nije imao mogućnost ispraviti porez koji je neosnovano iskazan na računima upućenima litavskim prijevozničkim društvima.

22 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev primjećuje da, kad bi transakcije između benzinskih postaja, društva P. i litavskih prijevozničkih društava bile pravilno podvrgnute PDV-u, tim prijevozničkim društvima nisu podneseni računi koje je izdalo društvo P. i u kojima je neosnovano iskazan PDV, nego računi koje su izdale benzinske postaje na ime isporuke goriva u kojima je iskazan iznos PDV-a blizak onomu iskazanom u računima koje je izdalo društvo P.

23 Stoga bi, prema mišljenju tog suda, pravilna prijava tih transakcija od strane njihovih sudionika omogućila i litavskim prijevozničkim društvima da zahtijevaju povrat PDV-a iskazanog u računima koje su izdale benzinske postaje, što dokazuje da to što je društvo P. izdalo račune s neosnovano iskazanim PDV-om ne predstavlja rizik od gubitka poreznih prihoda za državu. S druge strane, navedeni sud ističe da primjena članka 108. Zakona o PDV-u na račune koje je izdalo društvo P., iako isporuka goriva od strane benzinskih postaja također treba biti oporezovana PDV-om, ima za učinak podvrgavanje iste transakcije dvostrukom oporezivanju PDV-om.

24 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 203. [Direktive 2006/112] i načelo proporcionalnosti tumačiti na način da im se u situaciji poput one u glavnom postupku protivi primjena nacionalne odredbe kao što je članak 108. stavak 1. [Zakona o PDV-u] na račune s neopravdano iskazanim PDV-om koje je izdao porezni obveznik koji postupa u dobroj vjeri ako:

– postupak poreznog obveznika nije povezan s utajom poreza, nego su stranke uključene u transakciju pogrešno protumačile zakonske odredbe na temelju tumačenja odredbi koje su u tom pogledu iznijela porezna tijela i opća praksa u trenutku transakcije, prema kojem se pogrešno smatra da izdavatelj računa obavlja isporuku robe, a on zapravo pruža uslugu financijskog posredovanja koja je izuzeta od poreza, i

– bi primatelj računa s neopravdano iskazanim PDV-om imao pravo zahtijevati povrat poreza da je porezni obveznik koji mu je zapravo isporučio robu pravilno obračunao transakciju?”

O prethodnom pitanju

25 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 203. Direktive 2006/112 i načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji ne dopušta poreznom obvezniku u dobroj vjeri da ispravi račune na kojima se neosnovano navodi PDV nakon pokretanja postupka poreznog nadzora, iako bi adresat tih računa imao pravo na povrat tog poreza da su transakcije koje su bile predmet tih računa bile valjano prijavljene.

26 U skladu s člankom 203. Direktive 2006/112, svaka osoba koja iskaže PDV na računu dužna je platiti porez iskazan na tom računu. U tom pogledu, Sud je pojasnio da PDV iskazan na računu treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (presuda od 8. svibnja 2019., EN:SA, C-712/17, EU:C:2019:374, t. 26.).

27 Sud je presudio da se tom odredbom nastoji ukloniti rizik gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati iz prava na odbitak (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24.).

28 U tom kontekstu valja podsjetiti da iako države članice imaju mogućnost donijeti mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, te mjere ne smiju prekoračivati ono što je nužno za ostvarivanje postavljenih ciljeva i stoga se ne mogu koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a, koja predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog pravom Unije (presuda od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 28. i 29. i navedena sudska praksa).

29 Što se tiče načela neutralnosti PDV-a, ono ima za cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika od tereta PDV-a u okviru njegovih gospodarskih aktivnosti. Stoga taj sustav osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da se na same navedene aktivnosti primjenjuje PDV (presuda od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 25. i navedena sudska praksa).

30 Što se tiče konkretnije povrata PDV-a obračunanog greškom, Sud je već istaknuo da se Direktivom 2006/112 ne predviđa nijedna odredba o sravnjivanju neosnovano obračunanog PDV-a, a koje bi provodio izdavatelj računa i da su u tim okolnostima u načelu države članice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano obračunan PDV (presuda od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 26. i navedena sudska praksa).

31 Na državama članicama je, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost sravnjivanja svakog poreza koji je neosnovano obračunan kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru (presuda od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27. i navedena sudska praksa).

32 To se rješenje osobito primjenjuje u situaciji u kojoj je porezni obveznik postupio u dobroj vjeri kada je izdao račune s neosnovano iskazanim PDV-om, jer je smatrao da stavljanje na raspolaganje kartica za gorivo operatorima koje im omogućuju da se opskrbe gorivom na benzinskim postajama ne predstavlja financijsku uslugu izuzetu od PDV-a u Poljskoj, nego isporuku robe koja podliježe tom porezu u toj državi članici oslanjajući se na ustaljenu praksu poljskih poreznih tijela.

33 Međutim, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da, iako poljsko pravo u načelu predviđa postupak kojim se omogućuje ispravak PDV-a koji je nepravilno obračunao porezni obveznik u dobroj vjeri, taj se postupak ne primjenjuje kada je protiv dotične osobe pokrenut porezni nadzor.

34 U tom okviru valja utvrditi da bi odbijanje dodjele mogućnosti ispravka računa za gorivo u kojima je neosnovano iskazan PDV koji su izdani prijevozničkim društvima, iako su isporuke goriva koje su benzinske postaje izvršile tim prijevozničkim društvima također podvrgnute PDV-u, dovelo do toga da se tužitelju u glavnom postupku nametne snošenje poreznog tereta protivno načelu neutralnosti PDV-a.

35 U tim okolnostima na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 203. Direktive 2006/112 i načela proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji ne dopušta poreznom obvezniku u dobroj vjeri da ispravi račune na kojima se neosnovano navodi PDV nakon pokretanja postupka poreznog nadzora, iako bi adresat tih računa imao pravo na povrat tog poreza da su transakcije koje su bile predmet tih računa bile valjano prijavljene.

Troškovi

36 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 navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i načela proporcionalnosti i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV) treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji ne dopušta poreznom obvezniku u dobroj vjeri da ispravi račune na kojima se neosnovano navodi PDV nakon pokretanja postupka poreznog nadzora, iako bi adresat tih računa imao pravo na povrat tog poreza da su transakcije koje su bile predmet tih računa bile valjano prijavljene.

Potpisi