

Predmet C-661/18

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika**

Datum podnošenja:

22. listopada 2018.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

15. listopada 2018.

Tužitelj:

CTT – Correios de Portugal, S.A.

Tuženik:

Autoridade Tributária e Aduaneira

I. Predmet glavnog postupka

Predmet postupka zahtjev je društva CTT – Correios de Portugal, S.A. da se proglase nezakonitima i ponište određeni obračuni PDV-a, da se ponište prethodne prilagodbe odbitaka PDV-a i naknadi štete nastale pružanjem jamstava.

II. Istaknute odredbe nacionalnog prava

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), odobren Uredbom sa zakonskom snagom br. 394-B/84 od 26. prosinca: članak 23. stavak 1. točka (b), članak 23. stavak 6. i članak 98. stavak 2.

Članak 23.

Metode odbitka za robu mješovite namjene

1 – Kada porezni obveznik u okviru svoje djelatnosti obavlja transakcije koje daju pravo na odbitak i transakcije koje ne daju to pravo, u skladu s člankom 20., porez

na stjecanje dobara i usluga koje upotrebljava za obavljanje obiju vrsta transakcija može se odbiti u skladu sa sljedećim odredbama:

[...]

b) Ne dirajući time u odredbu prethodne točke, a u pogledu dobara i usluga namijenjenih obavljanju transakcija u okviru gospodarske aktivnosti iz članka 2. stavka 1. točke (a), koje u jednom dijelu ne daju pravo na odbitak, moguće je odbiti porez u postotku koji odgovara godišnjem iznosu transakcija koje daju pravo na odbitak.

[...]

6 – Postotak odbitka na koji se upućuje u stavku 1. točki (b), privremeno izračunat na temelju iznosa transakcija obavljenih u prethodnoj godini, jednako kao i odbitak u skladu sa stavkom 2., koji se privremeno utvrđuje na temelju objektivnih kriterija prvotno korištenih za primjenu metode stvarne upotrebe, prilagođavaju se s obzirom na konačne vrijednosti u godini na koju se odnose, što dovodi do odgovarajućeg ispravka izvršenih odbitaka u prijavi za posljednje razdoblje referentne godine.

Članak 98.

Provjera po službenoj dužnosti i rok za ostvarivanje prava na odbitak

[...]

2. Ne dirajući time u posebne odredbe, pravo na odbitak ili povrat preplaćenog poreza moguće je ostvariti isključivo u roku od četiri godine nakon nastanka prava na odbitak ili plaćanja viška poreza.”

III. Kratak prikaz činjenica i glavnog postupka

1) Glavna tužiteljeva djelatnost pružanje je poštanskih usluga.

2) U okviru svoje djelatnosti tužitelj obavlja transakcije koje daju pravo na odbitak PDV-a i transakcije koje ne daju to pravo (izuzete transakcije bez prava na odbitak) tako da je on mješoviti porezni obveznik za potrebe poreza na dodanu vrijednost.

3) Tužitelj je nekoć bio javni poduzetnik koji je naknadno privatiziran.

4) U razdoblju u kojem je poslovao kao javni poduzetnik Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) smatrao je da su transakcije „poštanske naplate potraživanja” izuzete od plaćanja PDV-a.

5) Tužitelj je obračunao PDV na transakcije „poštanske naplate potraživanja” obavljene od 1. siječnja 2013. U tu svrhu podnio je ispravljeni retroaktivni obračun PDV-a za poslovnu godinu 2013. na iznos od 1 896 563,71 euro, u okviru

prijave kojom je zamijenio prijavu za prosinac 2013., što je ponovio i u odnosu na 2014. godinu za iznos od 1 632 942,68 eura, te u odnosu na 2015. godinu za iznos od 356 031,50 eura.

6) Tužitelj je također izmijenio metodu odbitka primijenjenu u 2013. i sljedećim poslovnim godinama.

7) U okviru te izmjene, dio PDV-a koji je bio odbijen na temelju metode postotnog udjela naknadno je odbijen na temelju metode stvarne upotrebe.

8) S druge strane, tužitelj je utvrdio različite slučajeve u kojima je, prema njegovu mišljenju, postojala izravna i cjelovita povezanost između troškova i transakcija podvrgnutih PDV-u te je na spomenute slučajeve primijenio metodu izravne raspodjele.

9) Spomenuta izmjena dovela je, ukupno gledajući, do dodatnog odbitka PDV-a u iznosu od 1 967 567,82 eura.

10) Porezna i carinska uprava provela je inspekcijski nadzor nad tužiteljem u odnosu na poslovnu godinu 2015.

11) Nakon provedenog nadzora u nacrtu svojeg izvješća zaključila je u bitnom sljedeće:

„a) Pravo na odbitak nastaje u trenutku u kojem se može zahtijevati plaćanje poreza koji je moguće odbiti i određen je time što porezni obveznik upotrebljava dobra i usluge namijenjene svojoj gospodarskoj aktivnosti.

b) U slučaju dobara i usluga mješovite namjene, odabir metode izračuna prvotnog odbitka za svako stjecanje dobara i usluga moguć je isključivo u trenutku nastanka prava na odbitak, u skladu s člankom 20. stavkom 1., člankom 22. stavkom 1. i člankom 23. Zakonika o PDV-u.

c) Članak 23. Zakonika o PDV-u ne predviđa mogućnost da porezni obveznik retroaktivno izmijeni odabranu metodu odbitka poreza na dobra i usluge mješovite namjene i ponovno izračuna prvotno obračunati odbitak.

d) Navedeni članak isključivo predviđa u stavku 6. prilagodbu izračuna stope odbitka u skladu s člankom 23. stavkom 1. točkom (b) i člankom 23. stavkom 2. Zakonika o PDV-u, na koju odredbu se poziva porezni obveznik i koja propisuje da se spomenuta prilagodba mora izvršiti na kraju referentne godine, u okviru odgovarajuće prijave za posljednje razdoblje u toj godini (prosina 2015.).

e) Kao temelj za retroaktivnu izmjenu prvotno primijenjene stope odbitka ne mogu poslužiti ni ispravci predviđeni u člancima 24. do 26. Zakona o PDV-u.

f) Odabir metode odbitka legitimna je radnja poreznog subjekta koji, u trenutku stjecanja dobra ili usluge mješovite namjene, odabire metodu izračuna

odbitka PDV-a za koju smatra da najviše pogoduje njegovoj poslovnoj situaciji i nije rezultat pogreške pa ga nije moguće obuhvatiti člankom 78. Zakonika o PDV-u.

g) Treba uzeti u obzir činjenicu da se članak 78. stavak 6. Zakonika o PDV-u odnosi isključivo na ispravak „materijalnih pogrešaka ili pogrešaka u izračunu” pri čemu u taj pojam ne ulaze prilagodbe predviđene u ostalim odredbama tog članka – uređene ostalim posebnim pravilima zakonodavstva o PDV-u (poput ispravka iz članka 23. stavka 6.) – niti pravne pogreške počinjene prilikom knjiženja ili u prijavama.

h) Drugim riječima, izraz „materijalne pogreške ili pogreške počinjene prilikom knjiženja ili u prijavama za određeno razdoblje” obuhvaća pogreške u prenošenju podataka iz dokumenata za knjiženje u knjigovodstvo odnosno iz knjigovodstva u prijave za određeno razdoblje te pogreške u računanju počinjene prilikom knjiženja ili u prijavama, zbog čega ne može poslužiti kao pravni temelj za retroaktivnu izmjenu metode izračuna prvotnog odbitka za robe i usluge mješovite namjene odnosno za prilagodbu izračuna postotka odbitka.

i) Ispravak već odbijenog poreza nije obuhvaćen ni člankom 98. Zakonika o PDV-u, s obzirom na to da spomenuta odredba isključivo upućuje na ostvarivanje prava na odbitak, a ne na ispravljanje već obračunatih odbitaka.

j) Naposljetku, valja istaknuti da je odredba članka 23. – na koju se oslanja porezni obveznik – pogrešno primijenjena i da se ispravak ne može pravno temeljiti ni na članku 78. ni na članku 92. Zakonika o PDV-u.

Tijekom godine, CTT je obračunavao odbitke u skladu s metodama iz članka 23. Zakonika o PDV-u. Nakon završetka poslovne godine 2015. bilo je moguće utvrditi konačni postotni udio i ispraviti ga u skladu s člankom 23. stavkom 6. U svibnju 2016. CTT podnio je zamjensku prijavu u kojoj je, u rubrici 24, izmijenio iznos odbitaka u svoju korist u visini od 1 967 567,82 eura, na temelju izmjene metode odbitka, neosnovano se pozivajući na članak 23. stavak 6. Međutim, izmjena metode odbitka nema pravnog uporišta u Zakoniku o PDV-u, osobito ne u njegovim člancima 20., 22. do 26., 78. i 98., zbog razloga iznesenih u ovom nacrtu izvješća o inspekcijskom nadzoru.

S obzirom na sve navedeno i u skladu s gore navedenim pravnim pravilima, predlaže se prilagodba ispravka poreza koji je unesen u rubriku 24. zamjenske prijave PDV-a za referentno razdoblje koje odgovara prosincu 2015. u iznosu od 1 967 567,82 eura.”

12) Nakon nadzora Porezna i carinska uprava obračunala je sljedeće iznose PDV-a:

- i) Obračun PDV-a u iznosu od 67 935,03 eura;
- ii) Obračun PDV-a u iznosu od 487 076,76 eura;

- iii) Obračun PDV-a u iznosu od 1 480 491,06 eura;
- iv) Obračun zateznih kamata u iznosu od 42 527,46 eura;
- v) Obračun zateznih kamata (koji uključuje kamate u iznosu od 2428,29 eura);
- vi) Obračun zateznih kamata u iznosu od 123 185,05 eura.

13) Dana 21. ožujka 2018. tužitelj je zatražio pokretanje arbitraže koja je dovela do ovog postupka.

V. Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku i glavnih argumenata stranaka u glavnom postupku

Tijekom 2015. godine, tužitelj je obračunavao odbitke PDV-a u skladu s metodama iz članka 23. Zakonika o PDV-u, odbijajući taj porez u skladu s privremenim postotnim udjelom (16 %) prilikom knjiženja stečenih dobara i usluga.

Na kraju 2015. godine tužitelj je proveo ispravak i primijenio konačni postotni udio (19 %) u skladu s člankom 23. stavkom 6. Zakonika o PDV-u, što je unio u odgovarajuću prijavu za posljednje razdoblje navedene godine.

Tužitelj je izvršio taj ispravak polazeći od pretpostavke da je njegova djelatnost „poštanske naplate potraživanja” izuzeta od plaćanja PDV-a u skladu s obvezujućim mišljenjem Porezne uprave iz 2007.

Zbog dvojbi o daljnjoj primjeni tog izuzeća nakon proglašenja novog propisa – Zakona br. 17/2012 od 26. travnja – tužitelj je naknadno izvršio ispravak i obračunao odgovarajući PDV na transakcije počevši od 1. siječnja 2013. tako da je u 2015. ispravio obračun PDV-a za poslovne godine 2013., 2014. i 2015.

U okviru tog retroaktivnog obračuna PDV-a tužitelj je – u pogledu stjecanja dobara i usluga za koje je odbio PDV u skladu s privremenim udjelom i naknadno ga ispravio primjenjujući konačni postotni udio – primijenio drugu metodu, metodu stvarne upotrebe pojedinačnih skupina stečenih roba i usluga.

Odbitak u korist tužitelja, koji je naveden u rubrici 24. zamjenske prijave podnesene u svibnju 2016. uvećan je za razliku između vrijednosti dobivenih primjenom metode stvarne upotrebe i metode postotnog udjela na ista stjecanja koja iznosi 1 967 567,82 eura.

Porezna i carinska uprava smatrala je da izmjena metode odbitka nakon ispravka u skladu s člankom 23. stavkom 6. Zakonika o PDV-u nema uporišta u tom Zakoniku, osobito ne u njegovim člancima 20., 22. do 26., 78. i 98.

Ukratko, tužitelj smatra da se pravo na odbitak može ostvariti nakon poreznog razdoblja u kojem nastaje to pravo u skladu s člankom 22. stavkom 2. Zakonika o PDV-u, i to u roku od četiri godine predviđenom u njegovom članku 98. stavku 2., kada nije predviđen poseban rok (poput onog u članku 78. stavku 6. Zakonika o PDV-u).

Tužitelj tvrdi da tumačenje članka 22. stavka 2. Zakonika o PDV-u na način da je odbitak PDV-a moguć samo u jednom trenutku ili prilici (poslovna godina primitka računa) nije sukladno načelima djelotvornosti, ekvivalentnosti i neutralnosti nesukladno.

VI. Prethodna pitanja

1. Protive li se načela neutralnosti, djelotvornosti, ekvivalentnosti i proporcionalnosti tumačenju članka 98. stavka 2. Zakonika o PDV-u koje isključuje primjenu te odredbe na izmjenu ili prilagodbu već ostvarenih odbitaka?
2. Protive li se spomenuta načela odredbama poput članka 23. stavka 1. točke (b) i članka 23. stavka 6. Zakona o PDV-u koje se tumače na način da porezni obveznik – koji je za potrebe izračuna prava na odbitak poreza na dobra i usluge mješovite namjene odabrao metodu stope ili ključ raspodjele i koji je u skladu sa stavkom 6. navedene odredbe izvršio prilagodbu na temelju konačnih vrijednosti u godini na koju se odbitak odnosi – ne može retroaktivno izmijeniti te elemente ponovnim izračunavanjem prvotnog odbitka već ispravljenog u skladu s tom odredbom, u okviru retroaktivnog obračuna PDV-a za aktivnost koja se prvotno smatrala izuzetom?