

Predmet C-895/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

4. prosinca 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

4. studenoga 2019.

Tužitelj:

A.

Tuženik:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet glavnog postupka

Utvrđivanje prava na odbitak plaćenog pretporeza za stjecanje robe unutar Zajednice s obzirom na izmijenjene odredbe Zakona o PDV-u kojima se utvrđuje tromjesečni prekluzivni rok za podnošenje porezne prijave.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodno pitanje

Treba li članak 167. u vezi s člankom 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1., kako je izmijenjena) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) tumačiti na način da mu se protive nacionalni propisi kojima se ostvarenje prava na odbitak plaćenog pretporeza u istom obračunskom razdoblju u kojem se obračunava dugovani porez za

transakcije koje čine stjecanje robe unutar Zajednice uvjetuje iskazivanjem dugovanog poreza za takve transakcije u odgovarajućoj poreznoj prijavi podnesenoj u prekluzivnom roku (tri mjeseca u Poljskoj) od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu i usluge?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 1. stavak 2., članci 63., 167., 168., 178. do 182. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge, Dz. U. iz 2018., poz. 2174., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u)

Članak 86. stavci 1., 10., 13. i 13.a u verziji koja se primjenjivala prije i nakon 1. siječnja 2017.:

1. „Ako se roba i usluge koriste za izvršenje oporezovanih transakcija, porezni obveznik [...] ima pravo iznos plaćenog pretporeza odbiti od iznosa poreza koji je dužan platiti [...].

10. Pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza od iznosa poreza koji se duguje nastaje u obračunu za razdoblje u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na robu i usluge koje je porezni obveznik stekao ili uvezao.

13. Ako porezni obveznik iznos plaćenog pretporeza nije odbio od iznosa poreza koji se duguje u rokovima iz stavaka 10., 10.d, 10.e i 11., iznos plaćenog pretporeza može odbiti tako da ispravi poreznu prijavu za razdoblje u kojem je nastalo pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza, a najkasnije u roku od pet godina od početka godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza, ne dovodeći u pitanje stavak 13.a.

13.a Ako porezni obveznik u odnosu na stjecanje robe unutar Zajednice, isporuku robe ili pružanje usluga, za koje je u skladu s člankom 17. porezni obveznik stjecatelj robe ili usluga, nije odbio iznos plaćenog pretporeza od iznosa poreza koji se duguje u rokovima iz stavaka 10. i 11., iznos plaćenog pretporeza može odbiti tako da ispravi poreznu prijavu za razdoblje u kojem je nastalo pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza, a najkasnije u roku od pet godina od kraja godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza.

Članak 86. stavak 10.b u verziji koja se primjenjivala do 31. prosinca 2016.:

10.b Pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza od iznosa poreza koji se duguje u slučajevima navedenim u:

[...]

2. stavku 2. podstavku 4. točki (c) – nastaje u skladu sa stavkom 10. pod uvjetom da porezni obveznik:

[...]

(b) iznos poreza koji se duguje za stjecanje robe unutar Zajednice navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez;

3. stavku 2. podstavku 4. točkama (a), (b) i (d) – nastaje u skladu sa stavkom 10. pod uvjetom da porezni obveznik iznos poreza koji se duguje za te transakcije navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez.

Od 1. siječnja 2017. izmijenjene su odredbe članka 86. stavka 10.b podstavka 2. točke (b) i podstavka 3. te je toj odredbi dodan stavak 10.i:

10.b Pravo na odbitak iznosa plaćenog pretporeza od iznosa poreza koji se duguje u slučajevima navedenim u:

[...]

2. stavku 2. podstavku 4. točki (c) – nastaje u skladu sa stavkom 10. pod uvjetom da porezni obveznik:

[...]

(b) iznos poreza koji se duguje za stjecanje robe unutar Zajednice navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez, a najkasnije u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu;

3. stavku 2. podstavku 4. točkama (a), (b) i (d) – nastaje u skladu sa stavkom 10. pod uvjetom da porezni obveznik iznos poreza koji se duguje za te transakcije navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez, a najkasnije u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu ili usluge.

10.i U slučaju da porezni obveznik iznos poreza koji se duguje navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez nakon roka utvrđenog u stavku 10.b podstavku 2. točki (b) i podstavku 3., porezni obveznik može na odgovarajući način povećati iznos plaćenog pretporeza u obračunu za porezno razdoblje u odnosu na koje još nije prošao rok za podnošenje porezne prijave.

Sažet prikaz činjeničnog stanja i postupka te argumenti stranaka

- 1 U svojem zahtjevu za pojedinačno tumačenje odredbi poreznog prava, društvo A. (u daljnjem tekstu: društvo) navelo je da u okviru svoje poslovne djelatnosti obavlja kupnje, uključujući stjecanje robe unutar Zajednice (u daljnjem tekstu: SRZ), na državnom području Poljske. Stečena roba zatim se koristi za transakcije koje se oporezuju porezom na robu i usluge (PDV) na području države. U okviru poslovne djelatnosti koju obavlja došlo je do slučajeva, do kojih ponovno može doći, u kojima porez koji se duguje za SRZ društvo nije navelo, ili neće navesti, u odgovarajućoj poreznoj prijavi (odnosno ispravku prijave) podnesenoj u roku od tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu (društvo je to učinilo ili će učiniti po isteku tog roka tako da ispravi poreznu prijavu). Nenavođenje dugovanog poreza u tom roku pritom može, među ostalim, biti posljedica zakašnjelog primitka fakture, činjenice da je društvo pogrešno klasificiralo transakciju ili pogreške osobe koja vodi evidencije i izrađuje prijave PDV-a. Društvo je navelo da ima potpuno pravo na odbitak PDV-a jer kasnije navođenje (nakon tri mjeseca) iznosa dugovanog poreza u ispravku odgovarajuće porezne prijave nije povezano sa zlouporabom prava ili nastojanjem da se umanjí plaćanje poreza.
- 2 S obzirom na navedeno, društvo je uputilo pitanje može li i hoće li moći, u pravnom uređenju koje je na snazi od 1. siječnja 2017., u činjeničnim okolnostima i budućim događanjima navedenim u zahtjevu, na temelju podnesenog ispravka prijave PDV-a za razdoblje u kojem je nastala porezna obveza, odbiti plaćeni pretporez za SRZ u istom obračunskom razdoblju u kojem je iskazan dugovani porez, čak i ako je ispravak proveden ili će biti proveden u roku nakon tri mjeseca od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu.
- 3 Društvo smatra da na to pitanje treba odgovoriti potvrdno. Prema njegovu mišljenju, zahtjev iz članka 86. stavka 10.b podstavka 2. točke (b) Zakona o PDV-u, u verziji koja se primjenjuje od 1. siječnja 2017., čini zahtjev koji ne postoji u okviru Direktive o PDV-u, zbog čega ga ne treba primjenjivati, te osim toga povređuje načelo porezne neutralnosti i načelo proporcionalnosti.
- 4 S tim se stajalištem nije složio Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska, u daljnjem tekstu: porezno tijelo). Prema njegovu mišljenju, donesene odredbe nisu u suprotnosti s Direktivom o PDV-u, osobito ne s navedenim načelima, jer se njima ne ograničava pravo poreznog obveznika na odbitak plaćenog pretporeza koje proizlazi iz same strukture PDV-a. Također je istaknuo da je člankom 178. Direktive o PDV-u predviđena mogućnost da države članice uvedu određene formalnosti kojima se uvjetuje pravo na odbitak PDV-a te smatra da je takva formalnost tromjesečni rok iz članka 86. stavka 10.b podstavka 2. točke (b) Zakona o PDV-u.
- 5 Društvo je Wojewódzkom Sądu Administracyjnym w Gliwicach (Vojvodski upravni sud u Gliwicama, Poljska) podnijelo tužbu kojom traži poništenje pobijanog pojedinačnog tumačenja i u kojoj se, među ostalim, pozvalo na povredu

članka 86. stavka 10.b podstavka 2. Zakona o PDV-u zbog njegove neusklađenosti s člancima 167. i 178. Direktive o PDV-u te na zanemarivanje načela porezne neutralnosti iz članka 1. stavka 2. te direktive, kao i na zanemarivanje načela proporcionalnosti iz članka 5. stavka 4. UFEU-a.

- 6 Porezno tijelo zahtijevalo je odbijanje tužbe i potvrdilo je stajalište iz pobijanog pojedinačnog tumačenja. Sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti prethodno pitanje.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 7 U Poljskoj, u skladu s načelom iz članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u (kojim se prenosi načelo porezne neutralnosti), ako se roba i usluge koriste za izvršenje oporezovanih transakcija, porezni obveznik ima pravo iznos plaćenog pretporeza odbiti od iznosa poreza koji je dužan platiti. To pravo u načelu nastaje u obračunu za razdoblje u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na robu i usluge koje je porezni obveznik stekao ili uvezo (članak 86. stavak 10. Zakona o PDV-u). U pravnom uređenju koje je bilo na snazi do 31. prosinca 2016., to je pravo u slučaju SRZ-a nastajalo u skladu sa stavkom 10., među ostalim pod uvjetom da porezni obveznik iznos poreza koji se duguje za SRZ navede u poreznoj prijavi u kojoj je on obvezan obračunati taj porez (članak 86. stavak 10.b podstavak 2. točka (b) Zakona o PDV-u). Međutim, zakonodavac je predvidio novi prekluzivni rok, što znači da je mogućnost ostvarivanja prava iz te odredbe trenutačno uvjetovana podnošenjem porezne prijave u roku od tri mjeseca (članak 86. stavak 10.b podstavak 2. točka (b) Zakona o PDV-u, u verziji koja se primjenjuje od 1. siječnja 2017.). U slučaju da premaši taj rok, porezni obveznik mora ispraviti prethodno podnesenu poreznu prijavu (članak 86. stavak 10.g Zakona o PDV-u) te istodobno može obračunati dugovani porez koji proizlazi iz SRZ-a samo u aktualnom stanju (članak 86. stavak 10.i Zakona o PDV-u). Iz obrazloženja izmijenjenog zakona proizlazi da se izmjena temelji na tome što su određeni subjekti nepravilno prijavljivali SRZ i druge transakcije, pri čemu je dugovani porez uglavnom bio jednak plaćenom pretporezu.
- 8 Međutim, u skladu s presudom od 2. svibnja 2019. u predmetu C-225/18, Grupa Lotos, koja se odnosila na klauzulu *standstill*, Sud je naveo da pravo na odbitak iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a i da se ono u načelu ne može ograničiti. To se pravo ostvaruje neposredno za sve poreze zaračunate za ulazne transakcije, a svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih aktivnosti. Zajednički sustav PDV-a osigurava, prema tome, neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovom cilju ili rezultatu, pod uvjetom da navedene aktivnosti, u načelu, same podliježu obvezi plaćanja tog poreza. Slijedom toga, u situaciji u kojoj porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu u trenutku stjecanja robe ili usluga, tu robu ili usluge koristi za potrebe oporezovanih transakcija koje obavlja, taj porezni obveznik ima pravo na odbitak dugovanog ili plaćenog PDV-a za tu robu ili

usluge. Sud je naveo da iz sudske prakse proizlazi i to da su izuzeća od prava na odbitak PDV-a dopuštena isključivo u slučajevima koji su izričito predviđeni odredbama direktiva kojima se uređuje taj porez. Unatoč tomu, kao što je već Sud presudio, valja uzeti u obzir i stvarnu primjenu nacionalnih odredbi o isključenjima prava na odbitak PDV-a i učinke koji iz toga proizlaze za porezne obveznike (točke 25. do 28. i točka 37.).

- 9 S obzirom na prethodno navedenu presudu, sud koji je uputio zahtjev iznio je dvojbu u pogledu toga je li moguće donijeti odredbe, poput onih u ovom predmetu, kao novo rješenje koje, u načelu, prethodno nije postojalo u nacionalnom zakonodavstvu. To je toliko važno da se poljski zakonodavac prilikom njihova donošenja očitovao u pogledu usklađenosti predloženih rješenja s pravom Unije. Međutim, iz obrazloženja izmijenjenog zakona proizlazi da nije zatraženo mišljenje tijela i institucija Unije te da s njima nisu provedena savjetovanja niti postignuti dogovori.
- 10 Kad je pak riječ o mogućnosti da države članice uvedu prekluzivne rokove kao formalni uvjet, Sud je o tome odlučivao više puta, uključujući u kontekstu načela ekvivalentnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti. Sud koji je uputio zahtjev pozvao se na presude od 28. srpnja 2016., C-332/15, *Astone* (točka 34. i točka 1. izreke); od 8. svibnja 2008., C-95/07 i C-96/07, *Ecotrade SpA* (točka 1. izreke); od 12. siječnja 2006., C-504/04, *A.S.G.* (točka 35.); od 18. ožujka 1987., 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*; od 30. lipnja 1987., 47/86, *Roquette Frères*; od 26. lipnja 1990., C-8/89, *Zardi*; od 9. srpnja 2015., C-183/14, *Salomie i Oltean* i od 15. rujna 2016., C-518/14, *Senatex*.
- 11 U skladu s navedenom sudskom praksom, sud koji je uputio zahtjev zaključuje da se odredbama Direktive o PDV-u ne protivi mogućnost da države članice u svoje nacionalne poretke uvedu prekluzivne rokove, ali da ti rokovi ne smiju povrjeđivati načelo porezne neutralnosti i da moraju biti proporcionalni. Na nacionalnom je sudu da provede tu ocjenu te on treba ispitati jesu li tom odredbom uvedene prevelike formalnosti u odnosu na ciljeve koji se žele postići, uključujući i to dovode li one do financijskog opterećenja poreznog obveznika. Nacionalni sud stoga u ovom predmetu treba ispitati ispunjava li predviđeni prekluzivni rok uvjete koji proizlaze iz načela proporcionalnosti i načela porezne neutralnosti. Ako ih ne ispunjava, porezni se obveznik može pozvati na neusklađenost o kojoj je riječ, zbog čega bi mogao ostvariti pravo na retroaktivni odbitak.
- 12 Društvo u ovom predmetu upućuje na dvije vrste razloga za nepoštovanje prekluzivnog roka: razloge koji ne ovise o poreznom obvezniku, a koji dovode do kašnjenja s primitkom fakture, ili pak razloge koji ovise o poreznom obvezniku, odnosno pogreške nastale njegovim djelovanjem.
- 13 Ispitujući prethodno navedeno u kontekstu načela proporcionalnosti, najprije treba utvrditi razlikovanje položaja poreznog obveznika ovisno o tome je li riječ o dugovanom porezu ili plaćenom pretporezu. Naime, člankom 86. Zakona o PDV-u predviđa se vremensko ograničenje (prekluzivni rok) u odnosu na prvonavedeni

porez isključivo u okviru instituta zastare, odnosno razdoblja od pet godina. Stoga je dugovani porez moguće ispraviti do proteka tog razdoblja (članak 13. i članak 13.a Zakona o PDV-u). Kad je pak riječ o plaćenom pretporezu, zakonodavac je predvidio dva roka. Kao prvo, rok od tri mjeseca u kojem ga je moguće obračunati, retroaktivno ili u aktualnom stanju (članak 86. stavak 10.b podstavak 2. točka (b) i članak 86. stavak 10.i) i, kao drugo, rok od pet godina (članak 86. stavci 13. i 13.a). Dvojbena je prvonavedeni rok.

- 14 Naime, s jedne strane, sud koji je uputio zahtjev smatra da je tromjesečni prekluzivni rok iz članka 86. stavka 10.b podstavka 2. točke (b) Zakona o PDV-u dovoljno dug kako bi porezni obveznik pribavio fakturu. Navedeni rok nedvojbeno ima i obilježje discipliniranja jer se njegovim uvođenjem želi postići veća aktivnost poreznih obveznika u pogledu pribavljanja faktura kojima se potvrđuje SRZ. Ključno je da su se tom odredbom željele spriječiti situacije u kojima je plaćeni pretporez bio jednak dugovanom porezu, pri čemu se takav obračun koristio sa zakašnjenjem s obzirom na naknadni ispravak porezne prijave koji se temeljio na knjiženju fakture koje je provedeno nakon navedenog roka. Naime, takvo je postupanje služilo poreznom „optimiranju” te ga se koristilo radi zlouporabe prava. Osim toga, iz obrazloženja izmijenjenog zakona proizlazi da taj prekluzivni rok poreznim tijelima omogućuje bolji nadzor nad obračunom PDV-a. Međutim, sud koji je uputio zahtjev navodi da ne raspolaže statistikom o tome koji je postotak predmeta koji se odnose na korištenje prava na retroaktivni odbitak u petogodišnjem, ali ne i tromjesečnom razdoblju, služio utaji poreza ili zlouporabi prava. S druge pak strane valja napomenuti da porezni obveznik ponekad ne može utjecati na poštovanje navedenog roka, kao što je to društvo navelo u ovom predmetu. Naime, nepoštovanje roka može biti posljedica toga što ugovaratelj kasni s izdavanjem i slanjem fakture ili pak posljedica nepravilnosti za koje su odgovorni poštanski operatori. Osim toga, činjenica da je porezni obveznik primio fakturu u navedenom roku ne znači uvijek da faktura ispunjava uvjete za odbitak, na primjer ako je došlo do pogrešaka prilikom izdavanja. U skladu s Direktivom o PDV-u, faktura mora ispunjavati objektivne i subjektivne zahtjeve. Istodobno, kao što je to naveo Sud, nepravodobni primitak ispravljene fakture u pogledu formalnih uvjeta ne može uvijek dovesti do uskraćivanja prava na odbitak poreznom obvezniku. Međutim, iz novih odredbi proizlazi da, neovisno o tome koji je razlog kašnjenja, porezni obveznik nakon isteka roka od tri mjeseca može obračunati plaćeni pretporez samo u aktualnom stanju. Takva situacija ima za posljedicu nužnost snošenja ekonomskog tereta dugovanog poreza, zajedno s plaćanjem kamata koje se računaju od prvog dana po isteku roka na koji je nastala porezna obveza do dana stvarne uplate tog poreza ili od prvog dana po isteku roka na koji je porezni obveznik ostvario povrat viška plaćenog pretporeza do dana plaćanja, ili potrebom ispravka iznosa koji se prenosi za razbolje između ispravka i porezne prijave za aktualno razdoblje.
- 15 Ispitujući članak 86. stavak 10.b podstavak 2. točku (b) i članak 86. stavke 11.g i 11.i Zakona o PDV-u, i s obzirom na sudsku praksu Suda, sud koji je uputio zahtjev smatra da se treba voditi načelom „dužne pažnje poreznog obveznika”. Naime, Sud je presudio da je utvrđivanje prekluzivnog roka za porezne obveznike

koji su nemarni, odnosno one koji zbog vlastite nepažnje ne poštuju rok obračunskog razdoblja, na primjer pogrešnom klasifikacijom transakcije, u skladu s Direktivom o PDV-u.

- 16 Sud koji je uputio zahtjev zagovara stajalište da članak 167. u vezi s člankom 178. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protive nacionalni propisi kojima se ostvarenje prava poreznog obveznika „u dobroj vjeri” na odbitak plaćenog pretporeza u istom obračunskom razdoblju u kojem se obračunava dugovani porez za transakcije koje čine SRZ uvjetuje iskazivanjem dugovanog poreza za takve transakcije u odgovarajućoj poreznoj prijavi podnesenoj u prekluzivnom roku (tri mjeseca u Poljskoj) od proteka mjeseca u kojem je nastala porezna obveza u odnosu na stečenu robu i usluge, pri čemu se u preostalom dijelu ti propisi ne protive uvođenju takvog roka.