

Predmet C-696/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

21. prosinca 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. lipnja 2020.

Tužitelj:

B.

Tuženik:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

ODLUKA

30. lipnja 2020.

Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) [*omissis*]

[*omissis*]

nakon što je raspravi održanoj **30. lipnja 2020.**

pred **Izbom Finansowom** (Financijsko vijeće, Poljska)

razmotrio žalbu u kasacijskom postupku **društva B. sa sjedištem u H.**

protiv presude **Wojewódzkog Sąda Administracyjnog w Warszawie** (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska)

od **16. svibnja 2017.** [*omissis*]

u predmetu povodom tužbe **društva B. sa sjedištem u H.**

protiv odluke **Dyrektora Izby Skarbowej w W.** (direktor Porezne uprave u W., Poljska)

od **11. rujna 2015.** br. [...]

o utvrđivanju iznosa povrata razlike poreza na robu i usluge za travanj 2012.

odlučio je:

1. u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije [omissis] Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

Protivi li se članku 41. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [omissis] i načelima neutralnosti i proporcionalnosti, u situaciji poput one u glavnom postupku, primjena nacionalne odredbe u obliku članka 25. stavka 2. Ustave z dnja 11 marca 2004 r. o [orig. str. 2.] podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) [omissis] na transakciju stjecanja robe unutar Zajednice poreznog obveznika

– ako su kupci robe tog poreznog obveznika to stjecanje već oporezovali na državnom području države članice u kojoj završava otprema

– ako je utvrđeno da postupak poreznog obveznika nije povezan s utajom poreza, nego je rezultat pogrešne kvalifikacije isporuka u lančanim transakcijama te da je poljski identifikacijski broj za PDV naveo u svrhu nacionalne, a ne isporuke unutar Zajednice?

2. [omissis] prekinuti postupak u tom predmetu do donošenja odluke o gore navedenom prethodnom pitanju. [orig. str. 3.]

OBRAZLOŽENJE

I. Pravni okvir

Propisi Unije

1. Odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [omissis]:

Članak 40.

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

Članak 41.

Ne dovodeći u pitanje članak 40., smatra se da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 2. stavka 1. točke (b) alineje 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.

Nacionalni propisi:

1. Odredbe ustave z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ożujka 2004. o porezu na robu i usluge; [omissis] u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na robu i usluge):

Članak 25.

1. Smatra se da je stjecanje robe unutar Zajednice provedeno na državnom području države članice u kojoj se roba nalazi u trenutku u kojem završava njezina otprema ili prijevoz.

[orig. str. 4.]

2. Ne isključujući primjenu stavka 1. u slučaju u kojem je osoba koja stječe robu iz članka 9. stavka 2. prilikom stjecanja robe unutar Zajednice navela broj koji mu je u svrhu transakcija unutar Zajednice dodijelila određena država članica koja nije država članica u kojoj se nalazi roba u trenutku u kojem završava njezina otprema ili prijevoz, smatra se da je stjecanje robe unutar Zajednice provedeno i na državnom području te države članice, osim ako osoba koja stječe robu dokaže da:

1. je stjecanje robe unutar Zajednice oporezovano na državnom području države članice u kojoj se roba nalazi u trenutku u kojem završava njezina otprema ili prijevoz, ili

2. se stjecanje robe unutar Zajednice smatra oporezovanim na državnom području države članice u kojoj se roba nalazi u trenutku u kojem završava njezina otprema ili prijevoz zbog primjene pojednostavljenog postupka u trostranoj transakciji unutar Zajednice o kojoj je riječ u Poglavlju XII.

II. Činjenice

Postupak pred poreznim tijelima

- 1 Odlukom od 11. lipnja 2015. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (direktor Ureda za porezni nadzor u R., Poljska) utvrdio je društvu tužitelju B. u R. (u daljnjem tekstu: društvo B.) iznos povrata razlike PDV-a za travanj 2012. Tijelo je

utvrdilo da je društvo B., kao porezni obveznik PDV-a registriran u Poljskoj, sudjelovalo u lancu transakcija koje se odnose na istu robu i koje su zaključivala najmanje tri subjekta. U tim je transakcijama prvi subjekt izravno prenosio (prevezio) robu posljednjem subjektu u lancu isporuka. Društvo B. bilo je posrednik između dobavljača i primatelja. Društvo B. u Poljskoj je stjecalo robu isključivo od društva B. u P. (u daljnjem tekstu: društvo BOP). Transakcije u kojima je sudjelovalo društvo B. odvijale su se prema sljedećim shemama:

– shema I.: društvo BOP s poljskim identifikacijskim brojem za PDV → društvo B. s poljskim identifikacijskim brojem za PDV → subjekt iz Europske unije s europskim identifikacijskim brojem za PDV

– shema II.: društvo BOP s poljskim identifikacijskim brojem za PDV → društvo B. s poljskim identifikacijskim brojem za PDV → prvi subjekt iz Europske unije/kupac s europskim identifikacijskim brojem za PDV → drugi subjekt iz Europske unije/kupac s europskim identifikacijskim brojem za PDV.

Isporuke društva BOP društvu B. potonje je društvo kvalificiralo kao nacionalne isporuke koje se oporezuju stopom PDV-a od 23 %. Nadalje, društvo B. kvalificiralo je svoje isporuke primateljima iz Europske unije kao isporuke robe unutar Zajednice sa stopom PDV-a od 0 % što je dovelo do povratâ poreza tom društvu. Nakon analize uvjeta i tijeka [orig. str. 5.] isporuka i organizacije prijevoza, tijelo je utvrdilo da je društvo B. pogrešno kvalificiralo „početnu” isporuku u lancu isporuka. Slijedom toga, redefiniralo je prethodno navedeni tijek isporuka i utvrdilo da je „početna isporuka” bila prva od prethodno navedenih isporuka između društva BOP i društva B. kojoj je dodijelilo status isporuke robe unutar Zajednice za društvo BOP i stjecanja robe unutar zajednice za društvo B.

Stoga je utvrdilo da je pogrešno postupanje društva B. koje je isporuke svojim suugovarateljima iz država članica smatralo isporukom robe unutar Zajednice koja se oporezuje stopom PDV-a od 0 % te da se te transakcije trebaju oporezivati na državnom području država članica odredišta robe (izvan Poljske). Navelo je da se u tu svrhu društvo B. mora registrirati na državnom području država članica odredišta robe i tamo obračunati stjecanje robe unutar Zajednice. Međutim, transakcije daljnje prodaje robe u tom lancu izvršene u korist suugovarateljâ iz tih država trebaju se oporezivati kao isporuke u državama odredišta robe uz primjenu odredbi koje su tamo na snazi. Tijelo je utvrdilo da je pogrešna kvalifikacija „početne” isporuke, a istodobno i isporuke robe unutar Zajednice dovela do precjenjivanja vrijednosti isporuka robe unutar Zajednice u evidenciji isporuke robe unutar Zajednice koju vodi društvo B.

Osim toga, tijelo je navelo da zbog kvalifikacije isporuka koje je izvršilo društvo BOP (prvi subjekt u lancu isporuka) društvu B. kao „početnih” transakcija ne samo da društvu B. nastaje obveza obračunavanja isporuka u državi odredišta, nego se također primjenjuje članak 25. stavak 2. točka 1. Zakona o porezu na robu i usluge. Naime, s obzirom na to da je društvo B. u okviru transakcije stjecanja robe unutar Zajednice prilikom tih stjecanja navelo poljski identifikacijski broj za

PDV koji predstavlja broj koji je izdala država članica koja nije država u kojoj završava prijevoz robe, bilo je dužno, u skladu s člankom 25. stavkom 2. točkom 1. Zakona o porezu na robu i usluge, obračunati PDV u Poljskoj.

- 2 Odlukom od 11. rujna 2015. direktor Porezne uprave u W. u cijelosti je poništio odluku prvostupanjskog tijela i utvrdio povrat razlike poreza za travanj 2012. u neznatno višem iznosu. Izmjena odluke nije bila relevantna sa stajališta problema iz ovog pitanja. Naime, žalbeno se tijelo u načelu složilo sa svim činjeničnim i pravnim utvrđenjima prvostupanjskog tijela koja su relevantna u ovom predmetu.

Treba smatrati važnim to što nijedno tijelo nije utvrdilo u predmetu da su transakcije u kojima je sudjelovalo društvo B. bile povezane s utajom poreza. Transakcije u **[orig. str. 6.]** lancu isporuka oporezovane su PDV-om, porez je plaćen u svim obrtnim etapama. Bit stajališta tijela jest ocjena da je društvo B. to učinilo pogrešnom kvalifikacijom prirode transakcije.

- 3 Žalbeno tijelo složilo se da je pravilno stajalište da društvo B. podliježe pravnom pravilu iz članka 25. stavka 2. točke 1. Zakona o porezu na robu i usluge jer je za transakciju stjecanja robe od društva BOP navelo poljski identifikacijski broj za PDV koji predstavlja broj koji je izdala država članica koja nije država u kojoj završava prijevoz robe. Utvrđeno je da je takvo postupanje društvu B. stvorilo obvezu obračunavanja poreza u Poljskoj, s obzirom na to da nije dokazalo da je oporezovalo stjecanje robe na državnom području države članice u kojoj završava njezina otprema ili prijevoz.

Prvostupanjska presuda

- 4 Društvo B. podnijelo je protiv odluke žalbenog tijela tužbu Wojewódzkom Sądu Administracyjnym w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) koji je presudom od 16. svibnja 2017. *[omissis]* odbio tužbu jer smatra da tužbeni razlozi nisu osnovani.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi) složilo se sa stajalištem tijela u pogledu toga da je društvo B. pogrešno kvalificiralo tijek lančanih isporuka, uključujući transakciju koju je trebalo smatrati „početnom transakcijom”. Slijedom toga, prihvatio je utvrđenje da je transakcija između društva BOP i društva B. (prva u lancu isporuka) predstavljala isporuku robe unutar Zajednice (a ne nacionalno stjecanje sa stopom PDV-a od 23 %, kako je smatralo društvo B.), a da su transakcije između društva B. i njezinih primatelja predstavljale transakcije izvršene izvan državnog područja Poljske (društvo B. smatralo ih je isporukom robe unutar Zajednice sa stopom PDV-a od 0 %) za koje je društvo B. trebalo prijaviti stjecanje robe unutar Zajednice. Istodobno, sud je prihvatio nesporno utvrđenje da su kupci robe društva B. dokazali stjecanje robe unutar Zajednice u državi u kojoj završava otprema i da nije došlo do nikakvog smanjenja PDV-a.

Sud se složilo da je primjena članka 25. stavka 2. točke 2. Zakona o porezu na robu i usluge na društvo B osnovana. Pozvao se na načelo da, kao rezultat toga što su

tijela provjerila prirodu isporuka treba smatrati da je društvo B., kao porezni obveznik koji stječe robu unutar Zajednice i koji je naveo identifikacijski broj koji nije broj koji je izdala država na čijem državnom području završava prijevoz robe, dovelo do toga da su se pojavila dva mjesta stjecanja robe – u državi u kojoj završava prijevoz i u državi registracije. Budući da društvo B. nije dokazalo da je ono oporezovalo stjecanje robe u državi u kojoj je završen **[orig. str. 7.]** prijevoz (učinili su to primatelji robe), na temelju članka 25. stavka 2. Zakona o porezu na robu i usluge, smatra se da je stjecanje robe unutar Zajednice provedeno u Poljskoj.

- 5 Usput, kako bi se iznijela pozadina predmeta, također treba napomenuti da pitanje obračuna društvu B. poreza za stjecanje robe unutar Zajednice u Poljskoj nije jedini sporni problem u ovom predmetu. Naime, nakon što su tijela provjerila ocjenu tijeka lančanih isporuka, dovedeno je u pitanje i pravo društva B. na odbitak PDV-a koji je obračunan i plaćen na račune za stjecanje robe od društva BOP, što su oba subjekta smatrala nacionalnom isporukom. Nakon što su redefinirala tu transakciju za isporuku robe unutar Zajednice, tijela su utvrdila da društvo B. nema pravo na odbitak PDV-a za nepravilno iskazani PDV na tim računima. Međutim, istodobno su smatrala da je izdavatelj tih računa bio dužan obračunati 23 % PDV-a jer je društvo B. u tim transakcijama upotrijebilo poljski identifikacijski broj za PDV. Navedeni problem nije obuhvaćen prethodnim pitanjem, ali valja napomenuti da je prihvaćeno tumačenje i primjena zakona u predmetu u konačnici dovelo do toga da se društvo B. tereti PDV-om od ukupno 46 %.

Postupak pred Naczelnym Sądom Administracyjnym (Visoki upravni sud)

- 6 Društvo B. podnijelo je protiv navedene presude u cijelosti žalbu u kojoj je, među ostalim, prigovorilo da je prvostupanjski sud povrijedio:
- članak 25. stavak 2. točku 1. u vezi s člankom 25. stavkom 1. Zakona o porezu na robu i usluge zbog njihove nepravilne primjene koja se temelji na utvrđenju da je ispunjena pretpostavka iz članka 25. stavka 2. Zakona o porezu na robu i usluge u nacionalnoj situaciji (odnosno kada prijevoz započne u državi koja je izdala identifikacijski broj za PDV koji je naveden na računima), iako je riječ o odredbi koja se može primijeniti samo na transakcije unutar Zajednice;
 - članak 25. stavak 2. Zakona o porezu na robu i usluge i članak 41. Direktive 2006/112 u vezi s člankom 16. Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 zbog njihova nepravilnog tumačenja koje se temelji na pogrešnom utvrđenju da se članak 25. stavak 2. Zakona o porezu na robu i usluge može primijeniti na situacije u kojima je transakcija već oporezovana kao isporuka robe na državnom području Poljske;
 - članak 25. stavak 2. točku 1. Zakona o porezu na robu i usluge zbog njegova nepravilnog tumačenja koje se temelji na pogrešnom utvrđenju da se ta odredba može primijeniti u situaciji u kojoj su isporuke u državi u kojoj završava prijevoz

robe oporezovane (uključujući i da ih je oporezovao subjekt koji nije osoba koja stječe robu iz članka 25. stavka 2. točke 1. Zakona o porezu na robu i usluge).

[orig. str. 8.]

III. Razlozi zbog kojih nacionalni sud (Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud)) upućuje prethodno pitanje

- 7 Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) smatra da je za donošenje odluke o dijelu prigovorâ iz žalbe u kasacijskom postupku društva B. potreban odgovor Suda u pogledu tumačenja i načela primjene članka 41. Direktive 2006/112/EZ u kontekstu načela proporcionalnosti i neutralnosti. [omissis] [Pozivanje na članak 267. UFEU-a]

III. Prethodno pitanje

- 8 Analiza dokaza u predmetu prikupljenih tijekom poreznog postupka upućuje na opravdanost prihvaćanja utvrđenja tijelâ i prvostupanjskog suda da je društvo B. pogrešno kvalificiralo tijek isporuka u kojima je sudjelovalo; „početna” isporuka bila je isporuka između društva BOP i društva B., tako da je ona predstavljala isporuku robe unutar Zajednice. Također, društvo B. ne isključuje takvu ocjenu, ali ne prihvaća zaključke u pogledu oporezivanja tako kvalificiranih transakcija.
- 9 Posljedica prihvaćanja navedenih činjeničnih utvrđenja jest oporezivanje društva B. PDV-om na temelju članka 25. stavka 1. i članka 25. stavka 2. točke 1. Zakona o porezu na robu i usluge, a to je odredba kojom se članak 41. Direktive 2006/112 prenosi u nacionalno zakonodavstvo. Iz članka 41. proizlazi da je riječ o „identifikacijskom broju za PDV pod kojim je osoba koja stječe robu izvršila takvo stjecanje [stjecanje robe unutar Zajednice]” što odgovara poljskom propisu da je osoba koja stječe robu na računu navela identifikacijski broj za PDV različit od onoga države članice u kojoj završava otprema ili prijevoz „prilikom stjecanja robe unutar Zajednice”. Problem u ovom predmetu jest to što društvo B. prilikom navođenja poljskog identifikacijskog broja za PDV na računu nije to učinilo za potrebe transakcije stjecanja robe unutar Zajednice, nego nacionalne transakcije kakvom je smatrala stjecanje robe od društva BOP. Ako se utvrdi da taj subjektivni element motivacije društva B. ne utječe na primjenu navedenih odredbi, preostaje ocijeniti učinke počinjene pogreške. U predmetu nije utvrđeno da postupanje društva B. i njegovih suugovaratelja predstavlja utaju ili zlouporabu. Transakcije su, u njihovoj tadašnjoj verziji, pravilno oporezovane. **[orig. str. 9.]**

- 10 Nedvojbeno je da je cilj uvođenja odredbi kakva je članak 41. Direktive 2006/112 (ranije članak 28. točka (b) točka A Šeste direktive) borba protiv utaje poreza. Cilj je bio ukloniti slučajeve izbjegavanja plaćanja poreza u situaciji u kojoj osoba koja stječe robu prilikom kupnje robe još nije sigurna u kojoj će državi završiti otprema ili prijevoz. Uvedenom odredbom također se omogućuje uklanjanje slučajeva neoporezivanja u situaciji kada osoba koja stječe robu ne posjeduje identifikacijski broj za PDV u državi u kojoj završava otprema ili prijevoz, a

istodobno posjeduje takav broj u drugoj državi članici. Takva struktura osigurava cjelovitost zajedničkog sustava PDV-a bez opasnosti da transakcija neće biti oporezovana u određenoj obrtnoj fazi.

- 11 Istodobno, obveza oporezivanja stjecanja robe unutar Zajednice u državi koja je izdala identifikacijski broj za PDV koji je naveo kupac uz istodobno zadržavanje načela oporezivanja u državi u kojoj završava prijevoz robe dovodi do toga da se ista transakcija, odnosno stjecanje robe unutar Zajednice, može oporezivati u dvjema različitim državama Zajednice. Takav učinak sprečava se mogućnošću da osoba koja stječe robu dokaže da je transakcija oporezovana u skladu s pravilom iz članka 40., odnosno u državi u kojoj završava prijevoz.
- 12 U okolnostima glavnog postupka nije sporno da su analizirane transakcije oporezovane u državi u kojoj završava prijevoz, ali to nije učinilo društvo B. koje ih nije smatralo stjecanjem robe unutar Zajednice, nego njihovi primatelji. Nenadležnost tijela koja vode postupak u tom predmetu za provjeru cijelog lanca isporuka kako bi ih se pravilno oporezovalo i ograničavanje na obračun dijela tog lanca dovodi do učinka kojim se povređuje ne samo načelo neutralnosti PDV-a, nego i proporcionalnosti. Nemogućnost da se u obračunima društva B. u pogledu stjecanja robe unutar Zajednice u obzir uzme porez koji su njegovi suugovaratelji platili u državi u kojoj završava prijevoz (s obzirom na to da se porezni dug odnosi na 2012.) dovest će do neproporcionalnog poreznog opterećenja.
- 13 Navedene dvojbe u vezi s tumačenjem članka 41. Direktive 2006/112/EZ s obzirom na načela neutralnosti i proporcionalnosti opravdavaju upućivanje Sudu prethodnog pitanja navedenog na početku zahtjeva za prethodnu odluku. **[orig. str. 10.]**
- 14 S obzirom na upućivanje prethodnog pitanja, Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) prekinuo je kasacijski postupak na temelju članka 124. stavka 1. točke 5. Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Zakon o postupcima pred upravnim sudovima).