

**Zahtjev za prethodnu odluku – Predmet C-235/21**

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

**Datum podnošenja:**

12. travnja 2021.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenija)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

17. ožujka 2021.

**Tužitelj:**

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

**Tuženik:**

Republika Slovenija

---

**Predmet glavnog postupka**

Revizija u upravnom sporu; porez na dodanu vrijednost (PDV); Direktiva Vijeća 2006/112/EZ; kvalifikacija ugovora o financijskom leasingu nekretnine kao računa za potrebe prijave i odbitka PDV-a; nužni podaci koje ugovor treba sadržavati da bi ga se moglo smatrati računom

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije; članak 267. UFEU-a

**Prethodna pitanja**

1. Može li se pisani ugovor smatrati računom u smislu članka 203. Direktive o PDV-u samo ako sadržava sve podatke koji su propisani za račune u poglavlju 3. („Ispostavljanje računa”) Direktive o PDV-u?

Odnosno, u slučaju niječnog odgovora:

2. Koji su podaci ili činjenice na temelju kojih se pisani ugovor u svakom slučaju može smatrati (i) računom kojim se utvrđuje obveza plaćanja PDV-a u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u?

Odnosno, konkretnije:

3. Može li se pisani ugovor koji su sklopila dva obveznika PDV-a, čiji je predmet isporuka robe ili usluga, smatrati računom u smislu članka 203. Direktive o PDV-u ako iz tog ugovora proizlazi izričita i objektivno prepoznatljiva namjera prodavatelja ili pružatelja usluga, kao ugovorne strane, da izda račun za određenu transakciju, zbog čega kupac može razumno pretpostaviti da na temelju tog računa može odbiti ulazni PDV?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ, konkretno članak 203., članci 63., 178. i 218. te članci 226. do 230.

### **Navedene nacionalne odredbe**

Zakon o davku na dodanu vrednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: ZDDV-1), članci 67. i 76. te članci 82. do 84.a

### **Kratki pregled činjenica i glavnog postupka**

- 1 Podnositelj revizije, društvo Raiffeisen leasing, d.o.o. (u daljnjem tekstu: Raiffeisen leasing), sklopilo je s društvom RED, d.o.o. (u daljnjem tekstu: RED) ugovor o financijskom leasingu i ugovor o kupoprodaji nekretnine (transakcija povratnog leasinga, tzv. *sale-and-lease back*).
- 2 Društvo RED bilo je vlasnik zemljišta u Rožnoj dolini, na kojem se nalazio stari stambeni objekt. Na tom mjestu navedeno društvo namjeravalo je izgraditi novi objekt. Radi dobivanja financijskih sredstava stranke su se u okviru ugovora o financijskom leasingu nekretnine koji je sklopljen 19. studenoga 2007. (u daljnjem tekstu: ugovor) dogovorile da će društvo Raiffeisen leasing kupiti nekretninu od društva RED, a da će mu društvo RED plaćati obroke leasinga sve do otplate u visini vrijednosti postojećih zemljišta i novoizgrađenih objekata (1 294 786,56 eura). U tom ugovoru bila je također iskazana vrijednost poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u iznosu od 110 056,86 eura.
- 3 Društvo Raiffeisen leasing na temelju ugovora nije izdalo nikakav (poseban) račun suugovaratelju, društvu RED, i nije prijavilo ni platilo PDV. Na temelju tog ugovora društvo RED iskoristilo je svoje pravo na odbitak PDV-a, kao da je ugovor račun, te je taj odbitak uključilo u svoju prijavu PDV-a.

- 4 U tim okolnostima, kao što je bilo dogovoreno, dva su društva tri dana kasnije sklopila ugovor o kupoprodaji od 22. studenoga 2007. (u daljnjem tekstu: ugovor o kupoprodaji) koji se odnosilo na zemljište zajedno sa starim objektom. Ta su društva dogovorila cijenu koja je uključivala PDV, pa je društvo RED društvu Raiffeisen leasing izdalo račun koji je uključivao PDV.
- 5 U studenom 2007. društvo Raiffeisen leasing, podnositelj revizije, iskoristilo je svoje pravo na odbitak PDV-a na temelju ugovora o kupoprodaji.
- 6 Budući da društvo RED nije ispunilo svoje obveze u propisanom roku, ugovor je sporazumno raskinut gotovo četiri godine kasnije, odnosno 21. veljače 2011. Društvo Raiffeisen leasing zatim je ponovno prodalo nekretninu drugom kupcu po cijeni koja je uključivala PDV.
- 7 Društvu RED dostavljena je 25. srpnja 2014. pravomoćna odluka kojom mu je uskraćeno pravo na odbitak PDV-a na temelju ugovora.
- 8 U okviru postupka poreznog nadzora utvrđeno je (prvostupanjsko i drugostupanjsko porezno rješenje) da je društvo Raiffeisen leasing: 1. trebalo obračunati PDV na temelju ugovora i 2. da ono nije smjelo iskoristiti svoje pravo na odbitak na temelju ugovora o kupoprodaji.
- 9 U pogledu točke 1.: Finančna uprava Republike Slovenije (Porezna uprava Republike Slovenije; u daljnjem tekstu: FURS) temeljila je obvezu obračuna PDV-a na članku 76. stavku 1. točki 9. ZDDV-1, u skladu s kojim je „svaka osoba koja iskaže taj porez na računu, dužna platiti PDV”. Prema njezinu mišljenju, s obzirom na to da je sadržavao vrijednost koja uključuje PDV, ugovor je u biti imao sadržaj računa na temelju kojeg je društvo RED moglo ostvariti svoje pravo na odbitak PDV-a. Stoga je u tom trenutku nastala i obveza plaćanja PDV-a.
- 10 FURS je nakon toga donio odluku kojom je društvu RED uskratio pravo na odbitak PDV-a na temelju ugovora. Toga je dana društvo Raiffeisen leasing stoga steklo pravo na smanjenje (ispravak) prijave PDV-a jer je na temelju navedene FURS-ove odluke prestala postojati opasnost od gubitka poreznih prihoda. Međutim, u međuvremenu (od 3. siječnja 2008. do 25. srpnja 2014.) je proteklo razdoblje u kojem je društvo Raiffeisen leasing, prema FURS-ovu mišljenju, bilo dužno prijaviti PDV, što to društvo nije učinilo. FURS je za navedeno razdoblje zaračunao kamate na porezni dug u iznosu od 50 571,88 eura.
- 11 U pogledu točke 2.: prema FURS-ovu mišljenju, transakcija koja proizlazi iz ugovora o kupoprodaji izuzeta je *ex lege* od PDV-a, s obzirom na to da članak 44. stavak 7. ZDDV-1 propisuje da je „isporuka objekata ili dijelova objekata, kao i isporuka zemljišta na kojima se oni nalaze, izuzeta od PDV-a, osim ako se isporuka ne provodi prije prvog useljenja ili prvog korištenja objekata ili dijelova objekata ili kod isporuka kod kojih od datuma prvog korištenja odnosno useljenja do datuma isporuke nije proteklo više od dvije godine”. Nijedna od ugovornih strana nije dostavila poreznom tijelu poreznu prijavu koja omogućuje izbor da se na određenu transakciju primijeni PDV u skladu s člankom 45. ZDDV-1.

Slijedom toga, nije bilo moguće pozvati se na bilo kakvo pravo na odbitak bez obzira što je izdan račun u kojem je (neopravdano) iskazan PDV. FURS je stoga dodatno obračunao PDV u iznosu od 44 200,00 eura, uvećan za kamate u iznosu od 11 841,97 eura. U tom pogledu, prema FURS-ovu mišljenju, nije relevantna činjenica da je naknadno (nakon raskida ugovora) nekretnina prodana drugom kupcu na temelju transakcije koja podliježe PDV-u. Transakcija koja je proizašla iz ugovora o kupoprodaji bila je izuzeta od PDV-a, pa događaji koji su se dogodili nakon toga nisu relevantni u tom pogledu.

- 12 U okviru upravnog postupka Ministarstvo financija odbilo je prigovor podnositelja revizije kao neosnovan i potvrdilo je odluku FURS-a kao prvostupanjskog tijela.
- 13 Društvo Raiffeisen leasing podnijelo je tužbu koju je Upravno sodišče (Upravni sud, Slovenija) odbilo zbog u bitnome jednakih razloga koji se navode u odluci FURS-a i Ministarstva financija kao drugostupanjskog tijela.
- 14 Stoga je društvo Raiffeisen leasing podnijelo prijedlog za dopuštenje revizije protiv presude Upravnog sodišča (Upravni sud), koji je Vrhovno sodišče (Vrhovni sud, Slovenija) djelomično prihvatilo te je rješenjem od 20. svibnja 2020. dopustilo reviziju kako bi se, među ostalim, odgovorilo na važno pravno pitanje: „Kada se dvostrani pravni posao (ugovor) može smatrati računom u smislu [ZDDV-1] i Direktive [o PDV-u]?” Na temelju toga je navedeno društvo podnijelo reviziju o čijem meritumu Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) treba sad odlučiti.

### **Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku**

- 15 Budući da je smatrao da ugovor o kojem je riječ predstavlja također račun koji sadržava podatke o PDV-u, tuženik je zaključio da je podnositelj revizije obvezan platiti taj PDV u skladu s člankom 76. stavkom 1. točkom 9. ZDDV-1, što isti nije učinio tijekom relevantnog poreznog razdoblja.
- 16 U tom pogledu važno je istaknuti da podnositelj revizije nije smatrao da je ugovor o kojem je riječ račun u smislu ZDDV-1 i Direktive o PDV-u, već da se druga stranka ugovora, [društvo] RED, koristila, ili točnije pokušala koristiti, ugovorom kao računom kako bi provela odbitak PDV-a.
- 17 U okviru pobijane presude Upravno sodišče (Upravni sud) smatralo je da je stajalište tuženika u bitnome pravilno. Podnositelj revizije i u okviru revizije argumentirano osporava kvalifikaciju navedenog ugovora kao računa, na osnovu koje nastaje njegova obveza plaćanja PDV-a na temelju prethodno navedene odredbe zakona. On je osporavao da se sklopljeni ugovor može smatrati računom, pri čemu je naveo da sam ugovor nije sadržavao sve bitne sastojke računa (jer u ugovoru nisu navedene ni stopa PDV-a ni datum isporuke robe) i da stoga nisu bili ispunjeni formalni uvjeti koji bi drugoj stranci ugovora, društvu RED, omogućili da ostvari pravo na ulazni PDV, tako da nije postojala nikakva opasnost od

gubitka poreznih prihoda. Prema mišljenju podnositelja revizije, on se ugovorom samo obvezao da će drugoj stranci predati nekretninu kojom u trenutku sklapanja ugovora još nije raspolagao (i koju je usto kupio tek tri dana kasnije), tako da ugovor kao takav nije doveo do ustupanja nekretnine. Iz navedenog proizlazi da namjera podnositelja revizije nije bila da ugovor služi kao račun jer, u slučaju da je htio izdati račun, on bi ga izdao sa svim elementima koji se propisuju ZDDV-1-om. Stoga on osporava stajalište tuženika i Upravnog sudišća (Upravni sud) da se ugovor može smatrati računom i na temelju same činjenice da se u njemu navodi predmet isporuke, porezna osnovica i iznos. Prema mišljenju podnositelja revizije, takvo je stajalište proizvoljno s obzirom na to da iz njega može proizaći mogućnost da se računom (kao osnovom za obvezu koja se odnosi na PDV) smatra i bilo koja ponuda (ugovor) u kojoj se pojavljuju samo ti elementi.

### **Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 18 U ovom predmetu u tijeku je spor samo u dijelu koji se odnosi na obvezu plaćanja PDV-a na temelju izdanog računa koji bi trebao predstavljati pisani ugovor koji su 19. studenoga 2007. sklopili podnositelj revizije, društvo Raiffeisen leasing, i druga strana ugovora, društvo RED, i u kojem se također navodi iznos PDV-a (u iznosu od 110 056,86 eura). Postavlja se pitanje tumačenja nastanka obveze plaćanja PDV-a, koja se temelji na činjenici da je subjekt koji je izdao račun u njemu naveo PDV, kao što se predviđa člankom 203. Direktive o PDV-u i člankom 76. stavkom 1. točkom 9. ZDDV-1 kojim se taj članak Direktive prenosi u pravni poredak Republike Slovenije identičnim riječima. Pravilno tumačenje odredbe ZDDV-1 stoga u potpunosti ovisi o pravilnom tumačenju te odredbe predmetne direktive.
- 19 U skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud), navedena obveza propisana člankom 203. Direktive o PDV-u ne ovisi o stvarnom postojanju oporezive transakcije sve dok se eventualni nedostatak ne ispravi pod uvjetima predviđenim navedenom direktivom (vidjeti primjerice presudu Suda od 31. siječnja 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Cilj te odredbe, u okviru osiguranja učinkovitosti i neutralnosti sustava PDV-a, jest izbjegavanje nastanka opasnosti od gubitka poreznih prihoda u slučajevima u kojima osoba na koju je naslovljen račun u kojem je neopravdano iskazan PDV, može taj račun koristiti u svrhu ostvarivanja svojeg prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2009., Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, t. 29.).
- 20 Za nastanak navedene obveze plaćanja PDV-a stoga je potrebno poći od zaključka da je račun bio izdan u smislu koji se utvrđuje Direktivom o PDV-u i ZDDV-1-om. Ako račun nije bio izdan, obveza plaćanja PDV-a logično ne može nastati. U tom pogledu relevantna je odredba članka 218. Direktive o PDV-u koja predviđa da, za potrebe te direktive, države članice prihvaćaju kao račun dokumente ili poruke u papirnom ili elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz tog poglavlja (poglavlje 3., „Ispostavljanje računa”). Navedena odredba Direktive o PDV-u prenesena je člankom 81. stavkom 8. ZDDV-1.

- 21 Međutim, u tom pogledu Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) postavlja pitanje može li i dokument koji ne sadržava sve obvezne podatke koje račun treba sadržavati u skladu s člancima 226. do 230. Direktive o PDV-u (članci 82. do 84. ZDDV-1), dovesti do nastanka obveze plaćanja PDV-a za subjekta koji je izdao takav dokument, odnosno, koji su to podaci koji bi u svakom slučaju mogli biti osnova za postojanje računa kao i za postojanje obveze plaćanja PDV-a u smislu članka 203. te direktive?
- 22 Iz sudske prakse Suda proizlazi da Direktiva o PDV-u dopušta da obveza u skladu s člankom 203. nastaje i u slučaju kad račun ne sadržava sve podatke koji se zahtijevaju tom direktivom u njezinu članku 226. i sljedećima. U skladu s dosad razvijenom sudskom praksom dopušta se da obveza plaćanja PDV-a nastaje zbog izdavanja računa u kojem je iskazan PDV i kada sam račun ne sadržava određene podatke koji su propisani Direktivom o PDV-u, primjerice kad se ne navodi mjesto pružanja usluga koje su predmet računa, s obzirom da navedeno nije relevantno za nastanak predmetne porezne obveze (presuda Suda od 18. lipnja 2009., *Stadeco*, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, t. 26. i sljedeće). Navedeno tumačenje također potvrđuje i sudska praksa koja postoji u drugim državama članicama Europske unije (vidjeti primjerice presudu *Bundesfinanzhof* (Savezni financijski sud, Njemačka) od 17. veljače 2011., V R 39/09).
- 23 Iz doslovnog tumačenja članka 203. Direktive o PDV-u također proizlazi da je nastanak navedene obveze uvjetovan postojanjem računa u kojem se navodi PDV, a da se tom odredbom Direktive o PDV-u izravno ne upućuje na ispunjavanje svih formalnih uvjeta računa, kao što se to predviđa za ostvarivanje prava na odbitak u slučaju da je isporuku robe ili usluga izvršio drugi porezni obveznik u skladu s člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u. Do tog rezultata dolazi se i teleološkim tumačenjem s obzirom na to da je cilj toga da obveza nastane (samo) na temelju izdavanja računa u kojem se navodi PDV, u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, sprječavanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja bi mogla proizaći iz činjenice da drugi porezni obveznik koristi takav dokument kao temelj za ostvarivanje prava na odbitak. Bilo bi protivno cilju te odredbe da se izdavatelju takvog računa dopusti da izbjegne obvezu o kojoj je riječ na način da u računu jednostavno ne navede jedan od propisanih elemenata. Naime, opasnost od gubitka poreznih prihoda proizlazi već iz činjenice da dokument sadržava bitne sastojke računa za potrebe PDV-a, pri čemu na taj način stvara očitu mogućnost da se korisnik oslanja na takav dokument kako bi odbio ulazni PDV koji se navodi u tom dokumentu (tako izričito navodi *Bundesfinanzhof* (Savezni financijski sud) u presudi od 17. veljače 2011., V R 39/09, t. 24.).
- 24 Da bi obveza plaćanja PDV-a nastala na temelju činjenice da je određeni subjekt izdao račun, ne čini se stoga potrebnim da račun bude izričito označen kao takav i da sadržava sve podatke koji se propisuju Direktivom o PDV-u (primjerice, člankom 226. Direktive o PDV-u).
- 25 Dakle, iz toga proizlazi da je pravilno tumačenje prema kojem je, kako bi nastala obveza iz članka 203. Direktive o PDV-u, dovoljno da iz dokumenta proizlazi

izričita i objektivno prepoznatljiva namjera izdavatelja računa da izda račun za određenu transakciju, zbog čega osoba na koju je račun naslovljen može razumno pretpostaviti da na temelju tog računa može odbiti ulazni PDV. Elementi koji u pravilu to dopuštaju jesu: navođenje izdavatelja računa i osobe na koju je račun naslovljen, opis transakcije kao i vrijednost isporuke robe ili usluga iz kojih proizlazi PDV koji duguje osoba na koju je račun naslovljen (u tom smislu vidjeti također presudu Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud) od 19. studenoga 2014., V R 29/14). Tome se mogu pridodati i dodatni elementi i okolnosti, što treba utvrditi u svakom slučaju zasebno. Konkretno, u okviru takve ocjene to može proizlaziti i iz drugih dokumenata na koje takav dokument (račun) upućuje ili koji su s obzirom na takav dokument dostupni (vidjeti u tom smislu i sudsku praksu Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), primjerice u presudi od 26. lipnja 2019., XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, t. 28.).

- 26 Međutim, navedeno tumačenje u ovom slučaju zahtijeva dodatno pojašnjenje u pogledu pitanja može li se i pod kojim uvjetima pisani ugovor između dvije ugovorne strane, čiji je predmet oporeziva transakcija u svrhu PDV-a (primjerice, isporuka robe ili usluga), smatrati računom u smislu članka 203. Direktive o PDV-u.
- 27 U tu svrhu valja poći od pretpostavke da se ugovor, kao pravni posao obvezujuće prirode, može razlikovati od računa jer može predstavljati samo pravni temelj transakcije koja podliježe PDV-u, te da je na temelju tog ugovora prodavatelj ili pružatelj usluge u skladu s Direktivom o PDV-u (ili u skladu sa ZDDV-1-om) obvezan izdati račun u trenutku kad nastupi oporezivi događaj (vidjeti primjerice članak 63. Direktive o PDV-u). Isto tako, bitni sastojci koji omogućuju da se dokument kvalificira kao račun mogu se podudarati s bitnim sastojcima koje treba navesti u ugovoru o isporuci robe ili pružanju usluga (*essentialia negotii*). Sama činjenica da se u ugovoru navode ugovorne strane, da je određen predmet samog ugovora kao i ugovorna vrijednost isporuke robe i pružanja usluga, uključujući iznos PDV-a, sama po sebi stoga ne podrazumijeva da takav ugovor uvijek predstavlja račun u smislu Direktive o PDV-u ili ZDDV-1. Naime, navođenje iznosa PDV-a u samom ugovoru relevantno je upravo kako bi se osigurala jasnoća ugovornog odnosa kao i dugovani iznos naknade, s obzirom na to da u slučaju da nije navedena obveza plaćanja PDV-a u određenom iznosu, prema sudskoj praksi sudova Republike Slovenije treba smatrati da je porez već uključen u navedeni ugovoreni iznos.
- 28 S obzirom na navedena razmatranja, Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) pita može li se ugovor smatrati računom u smislu članka 203. Direktive o PDV-u samo ako iz tog ugovora proizlazi izričita i objektivno prepoznatljiva namjera prodavatelja ili pružatelja usluga, kao ugovorne strane, da izda račun za određenu transakciju, zbog čega kupac može razumno pretpostaviti da na temelju tog računa može odbiti ulazni PDV? Takav zaključak mogao bi se izvesti na temelju izričite ugovorne odredbe u kojoj se to jasno navodi (primjerice, da ugovor vrijedi kao račun) ili možda i onda kada iz okolnosti pravnog posla i obilježja samog ugovora proizlaze elementi koji se mogu jasno utvrditi, a iz kojih proizlazi da na se temelju

tog ugovora ne predviđa izdavanje računa kao posebnog dokumenta. Dakle, s obzirom na navedeno, Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) pita se je li pravilno tumačenje članka 203. Direktive na način da se samo u navedenim slučajevima sklopljeni ugovor može smatrati (i) računom koji sadržava podatak o PDV-u, iz kojeg nastaje obveza plaćanja PDV-a na temelju članka 203. Direktive o PDV-u (članak 76. stavak 1. točka 9. ZDDV-1)?

- 29 Budući da odgovor na pitanje može li se navedeni ugovor smatrati računom ovisi o pravilnom tumačenju članka 203. Direktive o PDV-u, Vrhovno sodišče (Vrhovni sud), kao najviši sud Republike Slovenije, dužno je Sudu Europske unije uputiti pitanje koje se odnosi na tumačenje navedene direktive.