

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. travnja 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Mjesto stjecanja unutar Zajednice – članak 42. – Stjecanje unutar Zajednice robe koju se zatim dalje isporučuje – članak 141. – Izuzeće – Trostrani posao – Mjere pojednostavnjenja – članak 265. – Ispravak rekapitulacijskog izvješća”

U predmetu C-580/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), odlukom od 19. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 17. studenoga 2016., u postupku

Firma Hans Bühler KG

protiv

Finanzamt de Graz-Stadt,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. listopada 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo Firma Hans Bühler KG, P. Schulte, *Rechtsanwalt*,
- za austrijsku vladu, G. Eberhard, F. Koppensteiner i S. Pfeiffer, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. studenoga 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 141. točke (c) i članka 42. i 265. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL

2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), u vezi s člankom 41. prvim stavkom i člancima 197. i 263. Direktive o PDV-u.

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva Firma Hans Bühler KG i Finanzamta Graz-Stadt (Porezni ured u Grazu, Austrija) u pogledu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na transakcije izvršene između listopada 2012. i ožujka 2013.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uvodne izjave 10. i 38. Direktive o PDV-u glase:

„(10) Tijekom tog prijelaznog razdoblja, transakcije unutar Zajednice koje provode porezni obveznici osim izuzetih poreznih obveznika treba oporezivati u državi članici odredišta, u skladu sa stopama i uvjetima koje utvrđuje ta država članica.

[...]

(38) U pogledu oporezivih poslovanja na domaćem tržištu povezanih s trgovinom robe unutar Zajednice koja tijekom prijelaznog razdoblja obavljaju porezni obveznici koji nemaju poslovni nastan na teritoriju države članice u kojoj se odvija stjecanje robe unutar Zajednice, uključujući i lančane transakcije, potrebno je definirati mjere pojednostavljivanja kojima se osigurava jednak tretman u svim državama članicama. U tom smislu, potrebno je provesti usklađenje odredaba koje se odnose na sustav oporezivanja i osobu koja je odgovorna za plaćanje propisanog PDV-a vezano uz takva poslovanja. Međutim, nužno je isključiti u načelu iz takvih aranžmana robu koja je namijenjena isporuci u fazi maloprodaje.”

4 Članak 2. stavak 1. točka (b) podtočka i. Direktive o PDV-u navodi:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(b) stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju određene države članice uz naknadu od strane:

i. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kad je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav a koji nema pravo na izuzeće za mala poduzeća iz članka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.”

5 U skladu s člankom 20. prvim stavkom Direktive o PDV-u:

„Stjecanje robe unutar Zajednice’ znači stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.”

6 Članak 40. Direktive o PDV-u određuje:

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

7 U skladu s člankom 41. Direktive o PDV-u:

„Ne dovode?i u pitanje ?lanak 40., smatra se da je mjesto stjecanja robe unutar Zajednice iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke (b) alineje i. unutar teritorija države ?lanice koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stje?e robu provela to stjecanje, osim ako osoba koja stje?e robu utvrdi da je PDV primijenjen na to stjecanje u skladu s ?lankom 40.

Ako je PDV primijenjen na stjecanje u skladu s prvim stavkom i nakon toga primijenjen, slijedom ?lanka 40., na stjecanje u državi ?lanici u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, oporezivi iznos smanjuje se sukladno tome u državi ?lanici koja je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je osoba koja stje?e robu provela to stjecanje.”

8 ?lanak 42. Direktive o PDV-u propisuje:

„Prvi stavak ?lanka 41. ne primjenjuje se i smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s ?lankom 40. ako su ispunjeni sljede?i uvjeti:

- (a) osoba koja stje?e robu utvr?uje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države ?lanice odre?ene u skladu s ?lankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka ozna?ena u skladu s ?lankom 197. kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a;
- (b) osoba koja stje?e robu ispunila je obveze utvr?ene ?lankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješ?a.”

9 ?lanak 141. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Sve države ?lanice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obra?unava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s ?lankom 40., ukoliko su ispunjeni sljede?i uvjeti:

- (a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u doti?noj državi ?lanici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi ?lanici;
- (b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u doti?noj državi ?lanici, porezni obveznik iz to?ke (a);
- (c) roba koju na taj na?in stje?e porezni obveznik iz to?ke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države ?lanice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;
- (d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u doti?noj državi ?lanici;
- (e) osoba iz to?ke (d) odre?ena je u skladu s ?lankom 197. kao osoba odgovorna za pla?anje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi ?lanici u kojoj se porez pla?a.”

10 ?lanak 197. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. PDV je odgovorna pla?ati osoba kojoj se isporu?uje roba ako su ispunjeni sljede?i uvjeti:

- (a) oporeziva transakcija je isporuka robe obavljena sukladno uvjetima iz ?lanka 141.;
- (b) osoba kojoj se isporu?uje roba je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik identificiran u svrhu pla?anja PDV-a u državi ?lanici u kojoj se obavlja isporuka;

(c) roba koju izdaje porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici osobe kojoj je roba isporučena sastavlja se u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3.

2. Ako je u skladu s odredbama članka 204. porezni zastupnik određen kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, države članice mogu propisati iznimku od stavka 1. ovog članka.”

11 Članak 262. Direktive o PDV-u određuje:

„Svaki porezni obveznik koji je identificiran za potrebe PDV-a podnosi zbirnu prijavu u kojoj se navode:

(a) stjecatelji identificirani za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu u skladu s uvjetima određenima u članku 138. stavku 1. i stavku 2. točki (c);

(b) osobe identificirane za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu koja je njemu isporučena putem stjecanja unutar Zajednice navedenih u članku 42.;

(c) porezni obveznici, i pravne osobe koje nisu porezni obveznici a identificirane su za potrebe PDV-a, kojima je pružio usluge, osim usluga koje su izuzete od PDV-a u državi članici gdje je transakcija oporeziva i za koje primatelj ima obvezu platiti porez u skladu s člankom 196.”

12 U skladu s člankom 263. Direktive o PDV-u:

„1. Zbirna prijava sastavlja se za svaki kalendarski mjesec u roku koji ne prelazi mjesec dana i u skladu s postupcima koje određuju države članice.

[...]”

13 Članak 265. te direktive predviđa:

„1. U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, kako je navedeno u članku 42., porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici koja mu je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je on proveo to stjecanje jasno iskazuje sljedeće informacije u rekapitulacijskom izvješću:

(a) svoj identifikacijski broj za PDV u toj državi članici, te pod kojim je obavio stjecanje i naknadnu isporuku robe;

(b) u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, identifikacijski broj za PDV osobe kojoj je porezni obveznik izvršio naknadnu isporuku robe;

(c) za svaku osobu kojoj je obavljena naknadna isporuka robe, ukupna vrijednost bez PDV-a obavljenih isporuka od strane poreznog obveznika u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe.

2. Vrijednost navedena u stavku 1.c prijavljuje se za razdoblje podnošenja utvrđeno u skladu s člankom 263. stavcima od 1. do 1.b tijekom kojeg PDV postaje naplativ.”

Austrijsko pravo

14 Člankom 3. stavkom 8. Anhang (Binnenmarkt) (prilog (unutarnje tržište)) Umsatzsteuergesetzes (Savezni zakon o porezu na promet) od 23. kolovoza 1994. (BGBl. 663/1994, u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.) određuje se:

„Stjecanje unutar Zajednice provodi se na državnom području države članice u kojoj je završila

otprema ili [...] prijevoz robe. Ako kupac u svojim odnosima s isporučiteljem upotrebljava identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila druga država članica, smatra se da se stjecanje provodi na državnom području te države članice dok kupac ne utvrdi da je na stjecanje primijenjen PDV u državi članici koja je određena u prvoj fazi. Ako se taj dokaz podnese, članak 16. primjenjuje se *mutatis mutandis*.”

15 U verziji primjenjivoj za 2012. (BGB1. I, br. 34/2010) člankom 25. UStG-a iz 1994., naslovljenim „Trostrani posao”, propisuje se:

„Definicija

(1) Trostrani posao provodi se kada tri poduzetnika iz triju različitih država članica izvršavaju transakcije koje se odnose na istu robu, kada tu robu prvi isporučitelj izravno šalje krajnjem kupcu i kada su ispunjeni uvjeti iz stavka 3. Isto vrijedi kada je krajnji kupac pravna osoba koja nije poduzetnik ili koja robu ne stječe za svoje poduzeće.

Mjesto stjecanja unutar Zajednice u slučaju trostranog posla

(2) Smatra se da se na stjecanje unutar Zajednice u smislu druge rečenice članka 3. stavka 8. primjenjuje PDV kada poduzetnik (kupac) dokaže da se radi o trostranom poslu i da je ispunio svoje obveze prijavljivanja u skladu sa stavkom 6. Ako poduzetnik ne ispunjava obveze prijavljivanja, retroaktivno gubi pravo na izuzeće.

Izuzeće u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice

(3) Stjecanje unutar Zajednice izuzima se od PDV-a kada su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) poduzetnik (kupac) nema boravište ili sjedište na državnom području, ali je identificiran u svrhu PDV-a na području [Unije];

(b) stjecanje se provodi radi daljnje isporuke poduzetniku (kupcu) na državnom području na kojem je poduzetnik ili pravna osoba identificiran(a) u svrhu PDV-a na državnom području;

(c) stečena roba dolazi iz države članice koja nije ona u kojoj je poduzetnik (kupac) identificiran u svrhu PDV-a;

(d) ovlast raspolaganja stečenom robom prvi poduzetnik ili prvi kupac izravno prenosi na krajnjeg kupca (primatelj);

(e) porez je dužan platiti primatelj u skladu sa stavkom 5.

Izdavanje računa od strane kupca

(4) U slučaju primjene izuzeća iz stavka 3., račun, među ostalim, mora sadržavati sljedeće podatke:

– izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca,

– identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe i

– identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.

Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a

(5) U slučaju trostranog posla, porez je dužan platiti primatelj isporuke koja se oporezuje kada je račun koji izda kupac u skladu sa stavkom 4.

Obveze kupca

(6) Kako bi ispunio obveze prijavljivanja u smislu stavka 2., poduzetnik u rekapitulacijskom izvješću mora navesti sljedeće podatke:

- identifikacijski broj za PDV na državnom području pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe;
- identifikacijski broj za PDV primatelja daljnje isporuke koju je obavio poduzetnik, koji mu je dodijeljen u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe;
- za svakog od tih primatelja, ukupan iznos isporuka koje je na taj način poduzetnik obavio u državi članici odredišta otpremljene ili prevezene robe. Te iznose treba navesti za kalendarsko tromjesečje tijekom kojeg je porezna obveza nastala.

Obveze primatelja

(7) Za izračun poreza u skladu s člankom 20., utvrđeni iznos treba uvećati za iznos koji treba platiti na temelju stavka 5.”

16 Stavak 4. te odredbe izmijenjen je s uvođenjem od 1. siječnja 2013. te sada glasi (u verziji BGB1. I, 112/2012) kako slijedi:

„Izdavanje računa od strane kupca

(4) Izdavanje računa podliježe pravilima države članice iz koje kupac obavlja svoju djelatnost. Ako isporuku provodi stalna poslovna jedinica kupca, primjenjuje se pravo države članice u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica. Ako je primatelj usluge na kojeg se porezna obveza prenosi tu obvezu ispunio putem knjižnog odobrenja, izdavanje računa podliježe pravilima države članice u kojoj je isporuka izvršena.

Ako se na izdavanje računa primjenjuju odredbe ovog saveznog zakona, na račun je, među ostalim, potrebno navesti sljedeće podatke:

- izričito upućivanje na postojanje trostranog posla unutar Zajednice i na svojstvo osobe odgovorne za plaćanje PDV-a krajnjeg kupca,
- identifikacijski broj za PDV pod kojim je poduzetnik (kupac) obavio stjecanje unutar Zajednice i daljnju isporuku robe i
- identifikacijski broj za PDV primatelja isporuke.”

17 U skladu s člankom 21. stavkom 3. UStG-a iz 1994., rekapitulacijska izvješća treba podnijeti prije kraja mjeseca koji slijedi nakon razdoblja za prijavu.

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Firma Hans Bühler komanditno je društvo sa sjedištem u Njemačkoj, u svrhu PDV-a ondje je identificirano i u toj državi članici obavlja proizvodnu i trgovinsku djelatnost. Od listopada 2012.

do travnja 2013. to je društvo u svrhu PDV-a tako?er bilo identificirano u Austriji, gdje je planiralo osnovati stalnu poslovnu jedinicu.

19 Tijekom tog razdoblja Firma Hans Bühler austrijski je identifikacijski broj za PDV upotrebljavala isključivo za djelatnosti koje su se odvijale na sljede?i na?in: od isporu?itelja sa sjedištem u Njema?koj kupovala bi proizvode koje je zatim preprodavala kupcu koji ima sjedište u ?eškoj Republici, gdje je i identificiran u svrhu PDV-a. Njema?ki isporu?itelji te su proizvode izravno otpremili krajnjem ?eškom kupcu.

20 Njema?ki isporu?itelji na ra?unima koji su bili upu?eni Firmi Hans Bühler navodili su njezin austrijski identifikacijski broj za PDV kao i njema?ki identifikacijski broj za PDV. S druge pak strane, Firma Hans Bühler svojem je krajnjem kupcu izdavala ra?une sa svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV i klijentovim ?eškim identifikacijskim brojem za PDV. Na tim je ra?unima bilo nazna?eno da se radilo o „trostranim poslovima unutar Zajednice” i da je, prema tome, krajnji kupac bio odgovoran platiti PDV.

21 Firma Hans Bühler 8. velja?e 2013. podnijela je austrijskoj poreznoj upravi rekapitulacijska izvješ?a za razdoblje od listopada 2012. do sije?nja 2013. u kojima je navela svoj austrijski identifikacijski broj za PDV kao i ?eški identifikacijski broj za PDV krajnjeg kupca. U rubrici „trostrani poslovi” nije bilo ništa navedeno. Firma Hans Bühler tek je dopisom od 10. travnja 2013. ispravila ta rekapitulacijska izvješ?a, navevši da su prijavljene transakcije dio trostranih poslova. Istog je dana podnijela rekapitulacijska izvješ?a za velja?u i ožujak 2013.

22 Porezni ured u Grazu prijavljene transakcije smatrao je „manjkavim trostranim poslovima” jer taj porezni obveznik nije ispunio posebne obveze prijavljivanja i nije podnio dokaz da se na posao primijenio PDV u okviru kona?nog stjecanja u ?eškoj Republici. Porezni ured u Grazu tako?er je smatrao da, ?ak i ako su stjecanja unutar Zajednice provedena u ?eškoj Republici, ona su se morala provesti i u Austriji, s obzirom na to da se Firma Hans Bühler služila svojim austrijskim identifikacijskim brojem za PDV. Stoga je porezni ured u Grazu odlu?io primijeniti PDV na stjecanja Firme Hans Bühler provedena unutar Zajednice.

23 Firma Hans Bühler tu je odluku pobijala pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija), koji je njezinu tužbu odbio. Taj je sud smatrao da, kako bi Firma Hans Bühler imala pravo na izuze?e od PDV-a za stjecanja unutar Zajednice, ona bi morala ispuniti svoje posebne obveze prijavljivanja. Me?utim, u po?etnim rekapitulacijskim izvješ?ima za razdoblje od listopada 2012. do sije?nja 2013. nije se upu?ivalo na trostrane poslove. Stoga je to društvo izgubilo pravo na izuze?e, u skladu s ?lankom 25. stavkom 2. UStG-a iz 1994. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) tako?er je smatrao da austrijski identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler od 10. travnja 2013. više nije bio valjan i da zato nije ni mogao ispuniti obveze prijavljivanja za transakcije iz velja?e i ožujka 2013.

24 Firma Hans Bühler podnijela je pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud, Austrija) prijedlog za ponavljanje postupka u pogledu odluke Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud). Sud koji je uputio zahtjev izražava sumnje u ocjenu poreznog ureda u Grazu i Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) u vezi s oporezivanjem predmetnih transakcija.

25 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 141. to?ku (c) Direktive [o PDV-u], o kojoj u skladu s ?lankom 42. (u vezi s ?lankom 197.) Direktive [o PDV-u] ovisi neprimjena ?lanka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u], tuma?iti na na?in da uvjet koji je njime predvi?en nije ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi ?lanici iz koje se roba otprema ili prevozi, uklju?uju?i ako se

taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države ?lanice?

2. Treba li ?lanke 42. i 265. [Direktive o PDV-u], u vezi s ?lankom 263. Direktive [o PDV-u], tuma?iti na na?in da neprimjenu ?lanka 41. prvog stavka Direktive [o PDV-u] uzrokuje samo pravodobno podnošenje rekapitulacijskog izvješ?a?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 141. to?ku (c) Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da uvjet koji je njime predvi?en nije ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi ?lanici iz koje se roba otprema ili prevozi, uklju?uju?i ako se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države ?lanice.

27 ?lankom 141. Direktive o PDV-u predvi?a se odstupanje od pravila iz ?lanka 2. stavka 1. to?ke (b) Direktive o PDV-u, prema kojem se na naplatno stjecanje robe unutar Zajednice na teritoriju države ?lanice primjenjuje PDV.

28 U ?lanku 141. navode se kumulativni uvjeti pod kojima svaka država ?lanica poduzima posebne mjere kojima se osigurava da se na stjecanje robe unutar Zajednice provedeno na njezinu državnom podru?ju ne obra?unava PDV, u skladu s ?lankom 40. Direktive o PDV-u, odnosno ako je ta država ?lanica odredište otpremanja ili prijevoza unutar Zajednice.

29 Me?u tim uvjetima ?lanak 141. to?ka (a) Direktive o PDV-u propisuje da stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi ?lanici koja je odredište otpremanja ili prijevoza unutar Zajednice, ali koji je u svrhu PDV-a identificiran u drugoj državi ?lanici.

30 ?lanak 141. to?ka (b) Direktive o PDV-u dodaje da stjecanje robe u svrhu njezine daljnje isporuke u toj istoj državi ?lanici provodi porezni obveznik iz ?lanka 141. to?ke (a) Direktive o PDV-u.

31 ?lanak 141. to?ka (c) Direktive o PDV-u, jedina odredba tog ?lanka koja se odnosi na pitanja suda koji je uputio zahtjev, odre?uje da roba koja je predmet stjecanja unutar Zajednice o kojem je rije? bude izravno otpremljena ili prevezena iz države ?lanice koja nije ona u kojoj je porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a osobi za koju on/ona provodi daljnju isporuku.

32 Potonja odredba propisuje uvjet u pogledu države ?lanice u kojoj zapo?inje prijevoz unutar Zajednice prema kojem se na stjecanje unutar Zajednice može primijeniti mjera pojednostavnjenja iz ?lanka 141. Direktive o PDV-u.

33 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, za tuma?enje odre?ene odredbe prava Unije ne treba uzeti u obzir samo njezin tekst, nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve propisa kojeg je dio (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Njema?ka/Komisija, C-156/98, EU:C:2000:467, t. 50. i od 26. srpnja 2017., Jafari, C-646/16, EU:C:2017:586, t. 73.).

34 U tom pogledu, tekst ?lanka 141. to?ke (c) Direktive o PDV-u mogao bi sam po sebi dati naslutiti da, ako je roba o kojoj je rije? u glavnom postupku u ?ešku Republiku otpremljena iz Njema?ke i ako Firma Hans Bühler ima njema?ki identifikacijski broj za PDV, potonjoj valja odbiti izuze?e od PDV-a.

35 Me?utim, kao što je to istaknula Europska komisija u svojim pisanim o?itovanjima, iz

konteksta članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u kao i njezinih ciljeva proizlazi da se uvjet predviđen u toj odredbi odnosi na državu članicu koja nije ona u kojoj je stjecatelj identificiran u svrhu PDV-a u pogledu konkretnog stjecanja koje provodi.

36 U tom smislu, članak 141. točka (c) Direktive o PDV-u, u kontekstu drugih njezinih odredaba, treba tumačiti, s jedne strane, u pogledu činjenice da, ako je država članica poželjna prijevoza ista ona u kojoj je stjecatelj u svrhu PDV-a identificiran radi stjecanja robe koja je predmet prijevoza, to bi značilo da je taj posao izvršen u toj državi članici i da ga se ne može kvalificirati kao „stjecanje unutar Zajednice” u smislu članka 20. prvog stavka Direktive o PDV-u. U tom slučaju ne bi bio primjenjiv članak 141. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na stjecanje unutar Zajednice.

37 S druge strane, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 70. svojeg mišljenja, članak 141. točka (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti s obzirom na njezine članke 42. i 265., u kojima se utvrđuju i dopunjuju uvjeti primjene mjere pojednostavnjenja iz članka 141. Direktive o PDV-u. U tom pogledu treba napomenuti da se članak 265. Direktive o PDV-u odnosi na državu članicu koja je stjecatelju dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje.

38 Iz toga proizlazi da, ako je stjecatelj identificiran u svrhu PDV-a u nekoliko država članica, za ocjenu je li ispunjen uvjet iz članka 141. točke (c) Direktive o PDV-u u obzir treba uzeti samo identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice.

39 Takvo tumačenje u skladu je s ciljevima Direktive o PDV-u i, konkretnije, mjere pojednostavnjenja predviđene u njezinim člancima 42., 141., 197. i 265. S jedne strane, cilj je prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice – uvedenog Direktivom Vijeća 91/680/EEZ od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost te izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1.) – prijenos poreznog prihoda u državu članicu konačne potrošnje isporučenih robe (vidjeti u tom smislu presudu od 14. lipnja 2017., Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

40 S druge strane, iz uvodne izjave 38. Direktive o PDV-u proizlazi da je – u pogledu oporezivih transakcija na domaćem tržištu povezanih s trgovinom robom unutar Zajednice koje tijekom prijelaznog razdoblja obavljaju porezni obveznici koji nemaju poslovni nastan na teritoriju države članice u kojoj se odvija stjecanje robe unutar Zajednice, uključujući i lančane transakcije – potrebno definirati mjere pojednostavnjenja kojima se osigurava jednak tretman u svim državama članicama.

41 U tom je smislu, kao što to navodi nezavisni odvjetnik u točki 57. svojeg mišljenja, svrha članka 141. Direktive o PDV-u izbjeći da posrednik niza transakcija poput onih određenih tim člankom 141. mora ispuniti obveze identifikacije i prijavljivanja u državi članici koja je odredište robe.

42 Imajući to u vidu, pravo na korištenje sustavom pojednostavnjenja uvedenim člancima 42., 141., 197. i 265. Direktive o PDV-u ne može se odbiti poreznom obvezniku koji obavlja stjecanje u skladu s uvjetima iz članka 141. Direktive o PDV-u samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a i u državi članici u kojoj počinje otprema ili prijevoz robe unutar Zajednice. Kao što je to primijetio nezavisni odvjetnik u točki 72. svojeg mišljenja, takvo odbijanje stvorilo bi znatne razlike u načinu na koji se postupa prema poreznim obveznicima i moglo bi neopravdano ograničiti obavljanje gospodarskih djelatnosti na osnovi identifikacije poreznog obveznika u svrhu PDV-a.

43 Uzimajući sve prethodno navedeno u obzir, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 141.

to?ku (c) Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da je uvjet koji je njime predvi?en ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi ?lanici iz koje se roba otprema ili prevozi, ali se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države ?lanice.

Drugo pitanje

44 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 42. i 265. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim ?lankom 263. tuma?iti na na?in da im se protivi to da porezna uprava države ?lanice primijeni ?lanak 41. prvi stavak Direktive o PDV-u samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na podru?ju države ?lanice, porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u toj državi ?lanici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješ?e iz ?lanka 265. Direktive o PDV-u.

45 Valja podsjetiti da, odstupaju?i od ?lanka 41. prvog stavka Direktive o PDV-u, koji se odnosi na državu ?lanicu koja je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je kupac obavio stjecanje unutar Zajednice, ?lanak 42. Direktive o PDV-u odre?uje da se smatra da se na stjecanje robe unutar Zajednice primjenjuje PDV u državi ?lanici odredišta prijevoza unutar Zajednice ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta iz to?aka (a) i (b) navedenog ?lanka 42.

46 U skladu s ?lankom 42. to?kom (a) Direktive o PDV-u, posrednik koji stje?e robu mora utvrditi da je stjecanje provedeno radi daljnje isporuke, koja ?e se izvršiti na podru?ju države ?lanice odre?ene u skladu s ?lankom 40. Direktive o PDV-u, za koju je osoba odgovorna za pla?anje PDV-a ozna?ena u skladu s ?lankom 197. Direktive o PDV-u.

47 ?lanak 42. to?ka (b) Direktive o PDV-u dodaje drugi uvjet, prema kojem kupac mora ispuniti obveze koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješ?a, predvi?ene u ?lanku 265. Direktive o PDV-u. Potonja odredba sadržava posebne detaljne informacije o lancu transakcija, poput onog odre?enog u ?lanku 141. Direktive o PDV-u, koje operater posrednik mora u rekapitulacijskom izvješ?u dostaviti poreznoj upravi u državi ?lanici koja mu je dodijelila identifikacijski broj za PDV pod kojim je obavio stjecanje unutar Zajednice.

48 Što se ti?e ?lanka 263. Direktive o PDV-u, njime se propisuju pravila koja se odnose na rokove za podnošenje rekapitulacijskog izvješ?a.

49 Suprotno onomu što austrijska vlada tvrdi pred Sudom, treba istaknuti da, dok ?lanak 42. to?ka (a) Direktive o PDV-u propisuje materijalni uvjet potreban kako bi se smatralo da se na stjecanje poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku primjenjuje PDV u skladu s ?lankom 40. te direktive, ?lanak 42. to?ka (b) Direktive o PDV-u detaljno odre?uje na?ine dokazivanja oporezivanja u državi ?lanici koja je odredište prijevoza ili otpreme unutar Zajednice, upu?uju?i na posebne obveze koje stjecatelj mora poštovati prilikom podnošenja rekapitulacijskog izvješ?a. Takve obveze koje se odnose na rekapitulacijska izvješ?a treba smatrati formalnima.

50 U skladu s na?elom porezne neutralnosti, to što porezni obveznik nije ispunio formalne zahtjeve iz ?lanka 42. to?ke (b) Direktive o PDV-u ne može dovesti u pitanje primjenu njezina ?lanka 42., ako su pritom ispunjeni navedeni materijalni uvjeti iz tog ?lanka 42. to?ke (a) (vidjeti analogijom presude od 27. rujna 2012., VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, t. 46. i od 9. velja?e 2017., Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, t. 36.). Naime, odbijanje primjene ?lanka 42. Direktive o PDV-u zbog takvog razloga moglo bi dovesti do dvostrukog oporezivanja ako bi se stjecatelja posrednika tako?er oporezovalo, na temelju ?lanka 41. stavka 1. Direktive o PDV-u, u državi ?lanici koja mu je dodijelila identifikacijski broj za PDV kojim se za tu transakciju koristio, dok bi se krajnjeg kupca oporezovalo i na temelju ?lanka 141. to?ke (e) i ?lanka 197. Direktive o PDV-u. U tom pogledu valja dodati da je, prema sudskoj praksi Suda, cilj ?lanaka 41. i 42. Direktive o PDV-u

osigurati oporezivanje PDV-om predmetnog stjecanja unutar Zajednice na razini krajnjeg kupca, uz istodobno izbjegavanje dvostrukog oporezivanja te transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2010., X i fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C?536/08 i C?539/08, EU:C:2010:217, t. 35.).

51 Iz toga proizlazi da se ?lanak 42. Direktive o PDV-u primjenjuje ako su ispunjeni materijalni uvjeti. Pritom je relevantno da je stjecatelj identifikacijski broj za PDV valjan u trenutku transakcija. S druge strane, irelevantna je ?injenica da taj broj nije valjan na datum podnošenja rekapitulacijskih izvješa.

52 U svakom slu?aju, država ?lanica ne može predvidjeti – a da se pritom ne prekora?i ono što je strogo nužno za osiguranje pravilne naplate poreza – mogućnost ispravka rekapitulacijskih izvješa o trostranim poslovima, ne omogućuju?i stvarno pritom takav ispravak osobi posredniku putem retroaktivne primjene ?lanka 42. Direktive o PDV-u ako ta osoba dokaže da su bili ispunjeni materijalni uvjeti. Me?utim, radi sankcioniranja nepoštovanja formalnih uvjeta, države ?lanice mogle bi odrediti druge sankcije koje nisu odbijanje primjene ?lanka 42. Direktive o PDV-u, poput izricanja nov?ane kazne ili financijske sankcije proporcionalne ozbiljnosti povrede (vidjeti analogijom presudu od 15. rujna 2016., Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, t. 42.).

53 Me?utim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su po?etna rekapitulacijska izvješa za razdoblje od listopada 2012. do prosinca 2012. bila sveobuhvatna, ali da su podnesena 8. velja?e 2013., sa zakašnjenjem. Porezni ured u Grazu tako?er je smatrao da Firma Hans Bühler nije ispunila svoje obveze prijavljivanja za velja?u i ožujak 2013., s obzirom na to da njezin identifikacijski broj za PDV u trenutku podnošenja rekapitulacijskih izvješa o transakcijama izvršenima tijekom tog razdoblja više nije bio valjan.

54 Što se ti?e potonjeg razdoblja, treba istaknuti da se ne može samo na temelju okolnosti prema kojoj identifikacijski broj za PDV društva Firma Hans Bühler u trenutku podnošenja rekapitulacijskih izvješa o kojima je rije? u glavnom postupku više nije bio valjan smatrati da je zanemaren ?lanak 265. Direktive o PDV-u. Naime, ta odredba ne zahtijeva da je identifikacijski broj za PDV kojim raspolaže porezni obveznik u trenutku podnošenja rekapitulacijskog izvješa i dalje valjan. Prema samom tekstu navedene odredbe, rekapitulacijsko izvješe mora sadržavati broj za PDV pod kojim je porezni obveznik „stjecao” predmetnu robu unutar Zajednice, a ne onaj koji ima u trenutku podnošenja rekapitulacijskog izvješa.

55 U pogledu rekapitulacijskih izvješa koja su podnesena sa zakašnjenjem, na?elo porezne neutralnosti zahtijeva da se ?lanak 42. Direktive o PDV-u može primjenjivati ako su ispunjeni materijalni uvjeti iz njezina ?lanka 42. to?ke (a), ?ak i ako formalni uvjet iz njezina ?lanka 42. to?ke (b) nije pravodobno ispunjen. Slijedom toga, porezna uprava države ?lanice na?elno ne može oporezivati stjecanje unutar Zajednice samo zbog toga što stjecatelj nije pravodobno podnio propisno ispunjeno rekapitulacijsko izvješe o svojoj transakciji.

56 Ipak, valja dodati, kao što to navodi nezavisni odvjetnik u to?ki 91. svojeg mišljenja, da postoje samo dva slu?aja u kojima nepoštovanje formalnog zahtjeva može opravdati neprimjenu ?lanka 42. Direktive o PDV-u (vidjeti analogijom presudu od 20. listopada 2016., Plöckl, C?24/15, EU:C:2016:791, t. 43., 44. i 46.).

57 S jedne strane, povreda formalnog zahtjeva može dovesti do odbijanja primjene ?lanka 42. Direktive o PDV-u ako je porezni obveznik namjerno sudjelovao u utaji poreza koja je dovela u pitanje funkcioniranje zajedni?kog sustava PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 9. velja?e 2017., Euro Tyre, C?21/16, EU:C:2017:106, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

58 U predmetu u glavnom postupku nijedan element iz spisa ne upućuje na to da je Firma

Hans Bühler sudjelovala u prijavi.

59 S druge strane, nepoštovanje formalnog zahtjeva može opravdati odbijanje primjene članka 42. Direktive o PDV-u ako to nepoštovanje ima za učinak sprežavanje iznošenja nepobitnog dokaza o ispunjenosti materijalnih zahtjeva (vidjeti analogijom presudu od 9. veljače 2017., Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

60 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li činjenica da su početna rekapitulacijska izvješća koja se odnose na razdoblje od listopada do prosinca 2012. nepravodobno podnesena imala za učinak sprežavanje iznošenja nepobitnog dokaza o ispunjenosti materijalnih zahtjeva.

61 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti da članke 42. i 265. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 263. treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice primijeni članak 41. prvi stavak Direktive o PDV-u samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na području države članice, porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u toj državi članici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. Direktive o PDV-u.

Troškovi

62 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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članak 141. točka (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da je njime propisan uvjet ispunjen ako porezni obveznik ima sjedište i identificiran je u svrhu PDV-a u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi, ali se taj porezni obveznik za predmetno stjecanje unutar Zajednice koristi identifikacijskim brojem za PDV druge države članice.

2. Članke 42. i 265. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, u vezi s njezinim člankom 263., treba tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava države članice primijeni članak 41. prvi stavak Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, samo zato što, u okviru stjecanja unutar Zajednice izvršenog radi daljnje isporuke na području države članice, porezni obveznik identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost (PDV) u toj državi članici nije pravodobno podnio rekapitulacijsko izvješće iz članka 265. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački