

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

9. rujna 2021.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 69. – Obveza obračuna PDV-a – Stjecanje goriva unutar Zajednice – Obveza ranijeg plaćanja PDV-a – članak 206. – Pojam „međuplaćanja” – članak 273. – Pravilna naplata PDV-a i borba protiv utaje – Manevarski prostor država članica”

U predmetu C-855/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 17. listopada 2019., koju je Sud zaprimio 22. studenoga 2019., u postupku

G. sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: E. Regan (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Ilešić, E. Juhász, C. Lycourgos i I. Jarukaitis, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za G. sp. z o.o., M. Kalinowski, *radca prawny*,
- za Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, B. Kołodziej i T. Wojciechowski, u svojstvu agenata,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Siekierzyńska i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 18. ožujka 2021.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 110. UEU-a i članaka 69., 206.

i 273. 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 (EU) 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva G. sp. z o.o. i Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor Vijeća porezne uprave u Bydgoszczu, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s obvezom ranijeg plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 62. Direktive o PDV-u:

„Za potrebe ove Direktive:

1. „oporezivi događaj” znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

2. „obveza obračuna” PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.”

4 Članak 68. te direktive određuje:

„Oporezivi događaj nastaje prilikom stjecanja robe unutar Zajednice.

Smatra se da je izvršeno stjecanje robe unutar Zajednice kad se isporuka slične robe smatra izvršenom unutar teritorija dotične države članice.”

5 Članak 69. navedene direktive predviđa:

„U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, PDV postaje naplativ u trenutku izdavanja računa ili istekom vremenskog ograničenja navedenog u prvom stavku članka 222., ako do tog trenutka nije izdan račun.”

6 Članak 206. te direktive određuje:

„Svaki porezni obveznik koji je dužan plaćati PDV mora plaćati neto iznos PDV-a pri podnošenju prijave PDV-a predviđene člankom 250. Države članice mogu odrediti drugi datum za plaćanje tog iznosa ili zahtijevati međuplaćanje.”

7 U skladu s člankom 222. Direktive o PDV-u:

„Za isporuku robe izvršenu u skladu s uvjetima navedenima u članku 138. ili za isporuku usluga za koje kupac treba platiti PDV sukladno članku 196., račun se izdaje najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio.

Za ostale isporuke robe ili usluga, države članice poreznim obveznicima mogu propisati vremenska ograničenja za izdavanje računa.”

8 Članak 250. te direktive određuje:

„1. Svaki porezni obveznik dužan je podnijeti prijavu PDV-a, u kojoj se navode svi podaci koji su potrebni za izračun poreza za koji je nastala obveza obračuna i odbitaka, te ukoliko je to potrebno za utvrđivanje osnovice za razrez, ukupna vrijednost transakcija koje se odnose na takav porez i odbitke, te vrijednost svake izuzete transakcije.

[...]”

9 ?lanak 273. navedene direktive predviđa:

„Države ?lanice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država ?lanica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država ?lanica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Poljsko pravo

10 ?lanak 20. stavak 5. ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2016., poz. 710), kako je na snazi u trenutku nastanka ?injenica (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„Prilikom stjecanja robe unutar Zajednice, obveza obračuna poreza nastaje u trenutku u kojem porezni obveznik izdaje račun, a najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je došlo do stjecanja robe [...]”

11 Na temelju ?lanka 99. stavka 11.a Zakona o PDV-u, u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice o kojem je riječ u ?lanku 103. stavku 5.a tog zakona, porezni obveznik dužan je podnijeti voditelju carinske uprave nadležnom za obračun trošarina prijavu o iznosima trošarina koje treba platiti za mjesečna razdoblja do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja.

12 U skladu s ?lankom 103. stavkom 5.a navedenog zakona:

„U slučaju stjecanja unutar Zajednice pogonskih goriva navedenih u Prilogu br. 2 ustawa o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama, ?ija proizvodnja ili promet zahtijeva dobivanje koncesije u skladu s odredbama ustawa – Prawo energetyczne (Zakon o energetici) od 10. travnja 1997., porezni obveznik dužan je bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

1. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinske robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi [Zakona od 6. prosinca 2008. o trošarinama] stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;

2. u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države ?lanice koje nije državno područje u porezno skladište;

3. u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 13 Društvo G. je tijekom prosinca 2016. izvršilo 20 stjecanja plinskog ulja unutar Zajednice, obuhvaćenog oznakom KN 2710 19 43, za ukupnu količinu od 3 190 874 m³.
- 14 Porezna uprava pojasnila je da su stjecanja unutar Zajednice koja je izvršilo društvo G. obuhvaćena drugim slučajem predviđenim u članku 103. stavku 5.a Zakona o PDV-u, to jest slučajem stavljanja robe iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište.
- 15 Na ta stjecanja društvo G., protivno toj odredbi, nije platilo PDV u ukupnom iznosu od 1 530 766 poljskih zloti (PLN) (oko 345 000 eura) u roku od pet dana od unosa plinskog ulja na državno područje. Osim toga, ono nije ni, protivno članku 99. stavku 11. tog zakona, podnijelo prijavu o iznosima trošarina koje treba platiti za mjesečna razdoblja do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja.
- 16 Porezna uprava je odlukom od 6. travnja 2018. društvu G. odredila, po osnovi naplate poreznog duga za prosinac 2016., neodgodivo plaćanje dugovanog PDV-a, zajedno sa zateznim kamatama obračunanim od sljedećeg dana nakon isteka roka za plaćanje.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu, Poljska) presudom od 10. srpnja 2018. odbio je tužbu koju je društvo G. podnijelo protiv te odluke.
- 18 Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), odlučujući o žalbi protiv te presude, ističe da je članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u dio niza izmjena tog zakona, s učinkom od 1. kolovoza 2016., kako bi se poboljšala naplata PDV-a pri stjecanju pogonskih goriva unutar Zajednice i spriječila utaja PDV-a u prometu tim gorivima u inozemstvu.
- 19 Sud koji je uputio zahtjev najprije se pita je li taj članak 103. stavak 5.a, u dijelu u kojem određuje kraće rokove za plaćanje PDV-a za stjecanja goriva iz drugih država članica nego za domaća stjecanja, u skladu s člankom 110. UFEU-a. Naime, mogućnost da države članice u članku 273. Direktive o PDV-u propišu obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, može se provesti samo uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.
- 20 Nadalje, u slučaju da članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u nije protivan ni članku 110. UFEU-a ni članku 273. Direktive o PDV-u, taj se sud pita je li ta prva odredba u skladu s člankom 69. te direktive, s obzirom na to da predviđa da se PDV na stjecanje goriva unutar Zajednice može naplatiti čak i prije nastanka porezne obveze iz tog članka 69., prema kojem ta obveza nastaje na dan izdavanja računa ili, ako do dana na koji je izvršeno stjecanje unutar Zajednice nije izdan račun, najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio.
- 21 Prema mišljenju navedenog suda, odgovor na to pitanje ovisi o prirodi plaćanja iz članka 103. stavka 5.a točke (a) Zakona o PDV-u. Ako bi ona činila poseban mehanizam za ubranu naplatu PDV-a, obveza plaćanja poreza prije nastanka poreznog duga, na temelju navedenog članka 69., bila bi protivna tim odredbama jer bi obveza obračuna PDV-a u tom trenutku bila neosnovana. Nasuprot tomu, obveza plaćanja poreza prije nastanka poreznog duga mogla bi biti u skladu s tom odredbom ako bi se ta plaćanja smatrala „međuplaćanjem” u smislu članka 206. druge rečenice, *in fine*, Direktive o PDV-u. Ovisno o slučaju, postavlja se pitanje može li se to međuplaćanje izražavati na bruto iznos PDV-a koji se duguje na stjecanje goriva unutar Zajednice

a da se pritom ne uzme u obzir pravo poreznog obveznika na odbitak.

22 Naposljetku, ako bi to bio slučaj, taj sud postavlja pitanje o tome prestaje li mogućnost plaćanja PDV-a, u smislu navedene odredbe, koje nije podmireno u roku, pravno postojati na kraju poreznog razdoblja za koje ga je trebalo podmiriti.

23 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 110. [UFEU-a] i članku 273. Direktive [o PDV-u] odredba poput one iz članka 103. stavka 5.a [Zakona o PDV-u] kojom se određuje da je u slučaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice porezni obveznik dužan bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

(a) u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinske robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi [Zakona od 6. prosinca 2008. o trošarinama] stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;

(b) u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište;

(c) u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama?

2. Protivi li se članku 69. Direktive [o PDV-u] odredba poput one iz članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u kojom se određuje da je u slučaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice porezni obveznik dužan bez poziva voditelja carinske uprave obračunati i platiti porez na račun carinske komore nadležne za plaćanje trošarina:

(a) u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena na mjesto primitka trošarinske robe navedeno u odgovarajućem odobrenju, ako je robu unutar Zajednice u smislu odredbi [Zakona od 6. prosinca 2008. o trošarinama] stekao registrirani primatelj uz primjenu sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama;

(b) u roku od pet dana od dana kada je ta roba unesena iz područja države članice koje nije državno područje u porezno skladište;

(c) u trenutku prijenosa te robe na državno područje, ako se roba prenosi izvan sustava odgode plaćanja trošarine u skladu s odredbama o trošarinama,

ako se tumači na način da predmetni iznos ne predstavlja mogućnost plaćanja PDV-a u smislu članka 206. Direktive [o PDV-u]?

3. Prestaje li mogućnost plaćanja PDV-a u smislu članka 206. Direktive [o PDV-u] koje nije podmireno u roku pravno postojati na kraju poreznog razdoblja za koje ga je trebalo podmiriti?”

O prethodnim pitanjima

24 Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita, kao prvo, treba li članak 110. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi odredba nacionalnog prava koja nameće obvezu ranijeg plaćanja PDV-a za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice prije nego što nastane obveza obračuna poreza, u smislu članka 69. Direktive o PDV-u. Kao drugo, taj sud pita treba li tu direktivu, osobito njezine članke 69., 206. i 273., tumačiti na način da joj se protivi takva odredba

nacionalnog prava. Osim toga, navedeni sud pita, s jedne strane, treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi zahtjev prema kojem se PDV koji se duguje na takvo stjecanje izračunava na bruto osnovi bez uzimanja u obzir prava na odbitak i, s druge strane, prestaje li međuplaćanje PDV-a u smislu članka 206. te direktive koje nije podmirjeno u roku pravno postojati na kraju poreznog razdoblja za koje ga je trebalo podmiriti.

25 Najprije valja odgovoriti na pitanja suda koji je uputio zahtjev kojima on u biti pita treba li članka 69., 206. i 273. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava koja nameće obvezu plaćanja PDV-a za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice prije nego što nastane obveza obračuna poreza, u smislu tog članka 69.

26 Valja podsjetiti na to da članak 62. točka 1. Direktive o PDV-u definira „oporezivi događaj” kao događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna poreza, dok se u točki 2. tog članka definira „obveza obračuna poreza” kao pravo porezne vlasti po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno. Osim toga, iz članka 206. prve rečenice te direktive proizlazi da obveza plaćanja na temelju nastaje prilikom podnošenja prijave PDV-a predviđene člankom 250. navedene direktive.

27 U tom pogledu valja istaknuti da treba napraviti razliku između, s jedne strane, pojmova „oporezivi događaj” i „obveza obračuna” poreza iz članka 62. Direktive o PDV-u i, s druge strane, pojma „plaćanje” poreza (vidjeti po analogiji presudu od 20. listopada 1993., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, t. 24.).

28 Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 87. svojeg mišljenja, oporezivi događaj, obveza obračuna i obveza plaćanja PDV-a stoga čine tri uzastopna stadija u postupku koji dovodi do naplate tog poreza, u smislu da nastanak obveze plaćanja PDV-a pretpostavlja nastanak obveze obračuna navedenog poreza s obzirom na to da je ta obveza sama po sebi uvjetovana prethodnim nastankom oporezivog događaja.

29 Glede stjecanja robe unutar Zajednice, iako u skladu s člankom 68. Direktive o PDV-u oporezivi događaj nastaje na dan na koji je izvršeno stjecanje robe unutar Zajednice, obveza obračuna PDV-a nastaje na temelju članka 69. te direktive, u vezi s njezinim člankom 222., tek na kasniji datum, odnosno prilikom izdavanja računa ili, najkasnije, petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio, u slučaju da do tog dana nije izdan račun.

30 Međutim, u ovom slučaju, iako je nesporno da u okviru sustava uspostavljenog člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u u vezi sa stjecanjem goriva unutar Zajednice oporezivi događaj nastaje, u skladu s člankom 68. Direktive o PDV-u, prije nego što nastupi obveza ranijeg plaćanja PDV-a, pri čemu ta obveza plaćanja nastaje nakon unosa te robe na državno područje, ipak je očit da je navedena obveza plaćanja nametnuta prije nego što nastane obveza obračuna PDV-a na temelju članka 69. te direktive, u vezi s njezinim člankom 222.

31 Naime, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u stvara obvezu ranijeg plaćanja PDV-a, protivno tim odredbama, neovisno o izdavanju računa ili isteku roka navedenog u točki 29. ove presude, na kraju kojega nužno nastaje obveza obračuna poreza.

32 Osim toga, iako je točno da države članice mogu, na temelju članka 206. druge rečenice Direktive o PDV-u, odstupiti od pravila o plaćanju prilikom podnošenja periodične prijave i zahtijevati međuplaćanja, ta se mogućnost može iskoristiti samo u dijelu u kojem se odnosi na porez za koji je nastala obveza obračuna (vidjeti po analogiji presudu od 20. listopada 1993.,

33 Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 98. i 99. svojeg mišljenja, iako se člankom 206. drugom rečenicom Direktive o PDV-u tako ublažava načelo utvrđeno u prvoj rečenici te odredbe, kojim se utvrđuje obveza plaćanja prilikom podnošenja prijave PDV-a, koja je obuhvaćena glavom XI. poglavljem 1. te direktive, naslovljenim „Obveza plaćanja”, tim se člankom ne može utvrditi odstupanje od članaka 62. i 69. navedene direktive, koji spadaju u glavu VI. navedene direktive, naslovljenu „Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a”.

34 Slijedom toga, uzimajući u obzir činjenicu da mogućnost zahtijevanja međuplaćanja, na temelju članka 206. druge rečenice Direktive o PDV-u, ne omogućava državama članicama da pomaknu unaprijed datum na koji nastaje obveza obračuna poreza, nego samo datum plaćanja poreza za koji je već nastala obveza obračuna, tu odredbu treba tumačiti na način da joj se protivi odredba prava države članice koja nalaže plaćanje PDV-a prije nego što nastane obveza njegova obračuna na temelju članka 69. te direktive.

35 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje člankom 273. Direktive o PDV-u, u kojem se navodi da, pod uvjetom poštovanja određenih uvjeta navedenih u toj odredbi, države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju. Naime, iako potonje raspolažu marginom prosudbe u pogledu sredstava kojima se nastoje postići ti ciljevi, one su ipak dužne izvršavati svoje ovlasti u tom području poštujući pravo Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, t. 25. i 26. i navedenu sudsku praksu).

36 Stoga se može smatrati da je odredba nacionalnog prava u skladu s tim člankom 273. samo ako poštuje, među ostalim, druge odredbe Direktive o PDV-u.

37 Slijedom toga, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članke 69., 206. i 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava koja nameće obvezu plaćanja PDV-a za stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice prije nego što nastane obveza obračuna poreza, u smislu tog članka 69.

38 S obzirom na taj odgovor, nije potrebno odgovoriti na druge dijelove prethodnih pitanja koja se odnose, s jedne strane, na tumačenje članka 110. UFEU-a i, s druge strane, na druge aspekte tumačenja Direktive o PDV-u.

Troškovi

39 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 navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

članke 69., 206. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2010/45/EU od 13. svibnja 2010., treba tumačiti na način da im se protivi odredba nacionalnog prava koja nameće obvezu plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) za stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice prije nego što nastane obveza obračuna poreza, u smislu tog članka 69.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski