

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

29. rujna 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 203. – Ugovor o povratnom leasingu – Osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a – Mogućnost izjednačavanja pisanog ugovora s računom”

U predmetu C-235/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišće (Vrhovni sud, Slovenija), odlukom od 17. ožujka 2021., koju je Sud zaprimio 12. travnja 2021., u postupku

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

protiv

Republike Slovenije

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, F. Biltgen i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,
nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., A. Cankar, *odvetnik*,
- za Republiku Sloveniju, A. Vran, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, A. Armenia, U. Babović i A. Kraner, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. svibnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 203. 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (u daljnjem tekstu: Raiffeisen Leasing), i Republike Slovenije (Republika Slovenija), koju

zastupa Ministarstvo za finance (Ministarstvo financija, Slovenija), u vezi s plaćanjem poreza na dodanu vrijednost (PDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava IV. Direktive 2006/112, naslovljena „Oporezive transakcije“, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Isporuka robe“.

4 Članak 14. te direktive, koji se nalazi u tom poglavlju 1., propisuje:

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

(b) stvarn[a] predaj[a] robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

[...]”

5 Glava XI., naslovljena „Obveze poreznih obveznika i određenih osoba koje nisu porezni obveznici“, sadržava poglavlje 1., naslovljeno „Obveza plaćanja“, čiji je odjeljak 1. naslovljen „Osobe koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima“.

6 Članak 203. te direktive, koji se nalazi u tom odjeljku, određuje:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.“

7 U poglavlju 3., naslovljenom „Ispostavljanje računa“, koji se nalazi u toj glavi XI. Direktive 2006/112, nalaze se odjeljak 2., naslovljen „Definicija računa“, koji obuhvaća članke 218. i 219., odjeljak 3., naslovljen „Izdavanje računa“, koji obuhvaća članke 220. do 225. i odjeljak 4., naslovljen „Sadržaj računa“, koji obuhvaća članke 226. do 231.

8 U članku 218. te direktive propisuje se:

„Za potrebe ove Direktive, države članice prihvaćaju [kao račune sve] dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz ovog poglavlja.“

9 Članak 219. navedene direktive glasi:

„Jednako kao dokument tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega.“

10 Članak 220. te direktive propisuje:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]"

11 U skladu s člankom 226. Direktive 2006/112:

„Ne dovode li u pitanje posebne odredbe ove Direktive, u svrhu PDV-a na računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo sljedeći podaci:

[...]

9. primijenjena stopa PDV-a,

10. iznos PDV-a koji se plaća osim tamo gdje se primjenjuje [posebna odredba prema kojoj] je sukladno ovoj Direktivi taj podatak isključen;

[...]"

12 Članak 227. te direktive određuje:

„Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji imaju poslovni nastan na njihovom području te tamo obavljaju isporuku robe ili usluga navedu identifikacijski broj za PDV iz članka 214. kupca u slučajevima koji nisu navedeni u točki 4. članka 226.”

13 Članak 229. navedene direktive glasi:

„Države članice ne zahtijevaju da računi budu potpisani.”

Slovensko pravo

14 U skladu s člankom 67. Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Uradni list RS, br. 117/06 od 16. studenoga 2006.), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak:

„Da bi ostvario pravo na odbitak PDV-a, porezni obveznik mora ispuniti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 63. stavkom 1. točkom (a) ovog zakona u pogledu isporuke dobara ili usluga, porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu s člancima 80.a do 84.a ovog zakona;

[...]"

15 Članak 76. tog zakona predviđa:

„1. PDV mora platiti:

[...]

9. svaka osoba koja na račununu iskaže PDV.”

16 Članak 81. stavak 8. navedenog zakona određuje:

„Za potrebe ovog zakona, računima se smatraju svi dokumenti na papiru ili elektroničkom obliku koji ispunjavaju uvjete iz članka 80.a do 84.a ovog zakona.”

17 U članku 82. tog zakona navode se podaci koje porezni obveznik mora navesti u račununu, dok se u članku 83. tog zakona navode podaci koje porezni obveznik mora navesti u

pojednostavljenom računu.

Glavni postupak i prethodna pitanja

18 Društvo RED d.o.o. bilo je vlasnik zemljišta i stambene kuće u Rožnoj dolini, u općini Ljubljana (Slovenija). To je društvo na tom mjestu željelo izgraditi nove nekretnine. Dana 19. studenoga 2007. s društvom Raiffeisen Leasing sklopilo je ugovor o povratnom leasingu (*sale-and-lease back*). U skladu s tim ugovorom, društvo Raiffeisen Leasing obvezalo se kupiti zemljište po određenoj cijeni, a društvo RED obvezalo se plaćati društvu Raiffeisen Leasing mjesečne rate povratnog leasinga do potpunog povrata vrijednosti zemljišta i nekretnina koje je trebalo izgraditi, odnosno iznos od 1 294 786,56 eura (u daljnjem tekstu: ugovor o povratnom leasingu). Iznos PDV-a od 110 056,86 eura bio je naveden u tom ugovoru.

19 Društvo Raiffeisen Leasing nije izdalo račun društvu RED na temelju ugovora o povratnom leasingu, jer to društvo nije ni obračunalo ni platilo PDV. Društvo RED istaknulo je, na temelju ugovora o povratnom leasingu, pravo na odbitak PDV-a tvrdeći da je taj ugovor bio račun.

20 Stranke ugovora o povratnom leasingu sklopile su 22. studenoga 2007. ugovor o prodaji zemljišta (u daljnjem tekstu: ugovor o prodaji), u kojem je utvrđena prodajna cijena s PDV-om. Društvo RED izdalo je društvu Raiffeisen Leasing račun na kojem je bio iskazan PDV.

21 Tijekom studenoga 2007. društvo Raiffeisen Leasing istaknulo je pravo na odbitak PDV-a na temelju ugovora o prodaji.

22 Budući da društvo RED nije u propisanom roku ispunilo svoje obveze predviđene ugovorom o povratnom leasingu, stranke su taj ugovor raskinule 21. listopada 2011. Društvo Raiffeisen Leasing zatim je prodalo zemljište trećoj osobi po cijeni u kojoj je bio uključen PDV.

23 Društvu RED je 25. srpnja 2014. izdana odluka slovenskog poreznog tijela koje je odbilo njegov zahtjev za odbitak PDV-a na temelju navedenog ugovora. Navedenom odlukom poreznog tijela uklonjen je rizik od gubitka poreznih prihoda te je zato društvo Raiffeisen Leasing steklo pravo na smanjenje dugovanog PDV-a putem ispravka. Međutim, porezno tijelo utvrdilo je da to društvo nije platilo PDV koji se duguje za razdoblje od 3. siječnja 2008. do 25. srpnja 2014. Stoga je to tijelo društvu Raiffeisen Leasing naložilo plaćanje kamata na porezni dug u iznosu od 50 571,88 eura.

24 Kad je riječ o transakciji iz ugovora o prodaji, porezno tijelo utvrdilo je da je ona oslobođena od PDV-a.

25 Međutim, budući da stranke ugovora o prodaji nisu podnijele poreznu prijavu koja bi omogućila opcionalno oporezivanje predmetne transakcije, porezno tijelo smatralo je da se na pravo na odbitak ne može pozvati neovisno o tome je li izdan račun na kojem je bio iskazan PDV koji se nije dugovao.

26 Slijedom toga, društvu Raiffeisen Leasing bilo je naloženo platiti dodatni PDV u iznosu od 44 200 eura uvećan za kamate u iznosu od 11 841,97 eura.

27 Prema mišljenju poreznog tijela, činjenica da je društvo Raiffeisen Leasing zemljište zatim prodalo nije relevantna jer je ta prodaja bila predmet primjene PDV-a.

28 Nakon što je iscrpilo pravna sredstva u upravnom postupku, društvo Raiffeisen Leasing podnijelo je tužbu Upravnom sodišću (Upravni sud, Slovenija), koje je odbilo njegovu tužbu. Potom je podnijelo reviziju sudu koji je uputio zahtjev, Vrhovnom sodišću (Vrhovni sud, Slovenija).

29 Potonji sud podsjeća na to da, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, obveza plaćanja PDV-a zbog izdavanja računa s iskazanim PDV-om može nastati i ako račun ne sadržava određene podatke koje se navođenje zahtijeva Direktivom 2006/112, osobito kada mjesto pružanja usluge nije navedeno (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2009., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, t. 26. i 27.).

30 Međutim, sud koji je uputio zahtjev tvrdi da se ugovor, kao akt koji je obuhvaćen obveznim pravom, može razlikovati od računa i da je on samo pravna osnova transakcije koja podliježe PDV-u, s obzirom na to da račun mora biti izdan u trenutku nastanka oporezivog događaja s kojim nastaje obveza plaćanja PDV-a.

31 Prema tome, navedeni sud želi znati može li se ugovor smatrati računom u smislu članka 203. Direktive 2006/112 samo ako iz tog ugovora proizlazi objektivno prepoznatljiva izričita namjera ugovornih stranaka da taj ugovor izjednače s računom izdanim za određenu transakciju, zbog čega kupac može razumno pretpostaviti da na temelju tog ugovora može odbiti ulazni PDV.

32 U tim je okolnostima Vrhovno sudište (Vrhovni sud) odlučilo prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se pisani ugovor smatrati računom u smislu članka 203. Direktive [2006/112] samo ako sadržava sve podatke koji su propisani za račune u poglavlju 3. (Ispostavljanje računa) [glave XI.] [te direktive]?

Odnosno, u slučaju nije odgovora,

2. Koji su podaci ili činjenice na temelju kojih se pisani ugovor u svakom slučaju može smatrati (i) računom kojim se uspostavlja obveza plaćanja PDV-a u skladu s člankom 203. Direktive [2006/112]?

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 [2006/112] 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?”

O prethodnim pitanjima

33 Svojim pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 203. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se ugovor o povratnom leasingu, nakon čijeg sklapanja stranke nisu izdale račun, može smatrati računom u smislu te odredbe i, u slučaju potvrdnog odgovora, koje elemente obvezno mora sadržavati taj ugovor kako bi ga se moglo smatrati takvim računom.

34 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati je li u tom pogledu relevantno ispitati proizlazi li iz navedenog ugovora objektivno namjera prodavatelja ili pružatelja usluga da ugovor, kao što to vrijedi za račun, kod kupca može stvoriti uvjerenje da će na temelju istog ugovora moći odbiti ulazni PDV.

35 U tom pogledu Sud je presudio, s jedne strane, da PDV iskazan na računu treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (presuda od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo), C-48/20, EU:C:2021:215, t. 26. i navedena sudska praksa).

36 Članak 203. Direktive 2006/112 ima za cilj ukloniti rizik od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati zbog prava na odbitak predviđenog tom direktivom (presuda od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo), C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27. i navedena sudska praksa).

37 Kad je riječ o članku 226. Direktive 2006/112, svrha podataka koje račun obvezno mora sadržavati jest omogućiti poreznim tijelima nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 27.).

38 S druge strane, temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak ulaznog PDV-a odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznici nisu udovoljili određenim formalnim uvjetima. Posljedično, ako porezna uprava raspolaže podacima koji su nužni za utvrđenje da su materijalni uvjeti ispunjeni, ona ne može u odnosu na pravo poreznog obveznika da taj porez odbije nalagati dodatne uvjete čija posljedica može biti neučinkovitost tog prava (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 42. i navedena sudska praksa).

39 Prema tome, Sud je presudio da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. točaka 6. i 7. Direktive 2006/112, ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 43.).

40 Točno je da odnos između, s jedne strane, postojanja i pravilnosti računa i, s druge strane, prava na odbitak PDV-a nije automatski, u smislu da je, kao prvo, to pravo načelno vezano uz stvarno izvršenje isporuke robe ili usluga o kojima je riječ i, kao drugo, ostvarenje prava na odbitak ne obuhvaća porez koji se duguje samo zato što je iskazan na računu (vidjeti u tom smislu rješenje od 4. srpnja 2013., Menidžerski biznis rešenja, C-572/11, neobjavljeno, EU:C:2013:456, t. 19. i 20.).

41 Međutim, budući da je, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 36. ove presude i kao što je to u biti istaknuo nezavisni odvjetnik u točkama 41. i 45. svojeg mišljenja, cilj članka 203. Direktive 2006/112 ukloniti rizik od gubitka poreznih prihoda, taj se rizik može izbjeći u slučaju kada porezna uprava raspolaže podacima potrebnima da bi se utvrdilo jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a, neovisno o tome je li PDV iskazan u dokumentu naslovljenom „Račun” ili u nekom drugom dokumentu, kao što je ugovor sklopljen među strankama.

42 Stoga, kako bi se mogao priznati kao račun u smislu članka 203. te direktive, dokument mora, s jedne strane, iskazivati PDV i, s druge strane, sadržavati podatke navedene u odredbama odjeljka 4. poglavlja 3. glave XI. navedene direktive naslovljenog „Sadržaj računa”, koji su potrebni kako bi porezna uprava mogla utvrditi jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a.

43 U tom pogledu nije relevantno ispitati proizlazi li, pod pretpostavkom da je dokument o kojem je riječ ugovor, iz njega objektivno prepoznatljiva namjera stranaka tog ugovora da je riječ o računu koji kod suugovaratelja može stvoriti uvjerenje da će na temelju tog ugovora moći odbiti ulazni PDV.

44 Na sudu koji je uputio zahtjev je da ocijeni, u kontekstu svih relevantnih okolnosti o kojima je riječ u glavnom predmetu i osobito svih odredaba ugovora o povratnom leasingu, sadržava li on doista potrebne podatke u predmetnom slučaju kako bi porezna uprava mogla utvrditi jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a.

45 Što se tiče okolnosti da je u glavnom predmetu u ugovoru o povratnom leasingu doista bio iskazan iznos PDV-a, ali ne i stopa tog poreza, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri može li se ta stopa ipak izvesti iz tog ugovora.

46 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 203. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se ugovor o povratnom leasingu, nakon njegovog sklapanja stranke nisu izdale račun, može smatrati računom u smislu te odredbe, u slučaju da taj ugovor sadržava sve potrebne podatke kako bi porezna uprava države članice mogla utvrditi jesu li u predmetnom slučaju ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak PDV-a, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

47 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

ugovor o povratnom leasingu, nakon njegovog sklapanja stranke nisu izdale račun, može se smatrati računom u smislu te odredbe, u slučaju da taj ugovor sadržava sve potrebne podatke kako bi porezna uprava države članice mogla utvrditi jesu li u predmetnom slučaju ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi

* Jezik postupka: slovenski