

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

YVESA BOTA

od 17. veljače 2016.(1)

Predmet C-518/14

Senatex GmbH

protiv

Finanzamt Hannover-Nord

(zahtjev za prethodnu odluku koji je sastavio Niedersächsisches Finanzgericht (Porezni sud savezne zemlje Donje Saske, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku - Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Odbitak pretporeza – Izdavanja računa bez poreznog broja ili bez identifikacijskog broja za PDV – Propis države članice kojim se isključuje ex tunc ispravak računa“

1. Pravni okvir ovog predmeta je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2). Pitanja koja se postavljaju su, s jedne strane, kakav ukinak treba pripisati ispravku pogrešnog ili nepotpunog računa na trenutak u kojem se može ostvarivati pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: TVA») i, s druge strane, može li takav ispravak biti vremenski ograničen.

2. U ovom mišljenju objasniti zašto smatram da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da je protivna nacionalnom propisu poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivni ukinak tako da se pravo na odbitak PDV-a isključivo može ostvarivati za godinu u kojoj je ispravljen prvotni račun, a ne za godinu u kojoj je taj račun izdan.

3. U tom pogledu izložiti u razloge zbog kojih smatram da države članice mogu predvidjeti mjere kojima se sankcionira nepoštovanje navođenja obveznih sastojaka, pod uvjetom da poštuju načelo proporcionalnosti, kao i mjere kojima se vremenski ograničava mogućnost ispravljanja pogrešnog ili nepotpunog računa, pod uvjetom da se potonje na jednak način primjenjuju na analogna prava u području poreza koja se temelje na nacionalnom pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) i da, u praksi, ne onemogućavaju ili pretjerano ne otežavaju ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti).

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Članak 63. Direktive o PDV-u navodi kako slijedi:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.“

5. U skladu s člankom 167. te direktive:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.“

6. Članak 168. točka (a) navedene direktive glasi kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;“.

7. Članak 178. točka (a) Direktive o PDV-u propisuje:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240.;“.

8. U skladu s člankom 179. te direktive:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.

Države članice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije određene člankom 12. koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke.“

9. Na temelju članka 219. navedene direktive:

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

10. Članak 226. Direktive o PDV-u glasi:

„Ne dovodeći 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:

[...]

3. identifikacijski broj za PDV iz članka 214. pod kojim porezni obveznik isporučuje robu ili usluge;

[...]“

11. Članak 239. te direktive glasi ovako:

„U slučajevima kada države članice koriste mogućnost iz točke (b) prvog podstavka članka 272. stavka 1., da se ne dodjeljuje identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost poreznim

obveznicima koji ne obavljaju bilo koje transakcije navedene u ?lancima 20., 21., 22., 33., 36., 138. i 141., te ako dobavlja?u ili kupcu nije dodijeljen identifikacijski broj te vrste, umjesto njega na ra?unu se navodi drugi broj koji se naziva porezni pozivni broj, kako ga definira predmetna država ?lanica.“

B – *Njema?ko pravo*

12. ?lankom 15. stavkom 1. prvom re?enicom to?ke 1. Zakona o porezu na promet iz 2005. (Umsatzsteuergesetz 2005)(3), u njegovoj verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu:UStG), propisuje se da poduzetnik na ime pla?enog pretporeza može odbiti dugovani iznos poreza koji se zakonski potražuje za isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svog poduze?a. U toj se odredbi, nadalje, navodi da se pravo na odbitak može ostvarivati pod uvjetom da poduzetnik posjeduje ra?un izdan u skladu s ?lancima 14. i 14.a UStG-a. Takav ra?un, me?u ostalim, mora sadržavati sve podatke navedene u ?lanku 14. stavku 4. UStG-a.

13. Iznosi pla?enog pretporeza mogu se odbiti samo tijekom razdoblja oporezivanja u kojem su ispunjeni svi bitni uvjeti za ostvarivanje tog prava, u smislu ?lanka 15. stavka 1. UStG-a.

14. U skladu s ?lankom 31. stavkom 5. Provedbene uredbe UStG-a (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), u njezinoj verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, ra?un se može ispraviti kada ne sadržava sve podatke propisane ?lankom 14. stavkom 4. i ?lankom 14.a UStG-a ili kada su podaci u ra?unu neto?ni. U tu je svrhu dovoljno dostaviti podatke koji nedostaju ili ispravljene podatke pomo?u dokumenta kojim se izri?ito i jasno navodi ra?un. Na taj se ispravak primjenjuju isti formalni i materijalni uvjeti kao što su oni propisani ?lankom 14. UStG-a.

15. U slu?ajevima neto?nog ili neopravdanog iskazivanja PDV-a, ili po analogiji se primijenuje ?lanak 17. stavak 1. UStG-a. Na temelju te odredbe, ispravak ra?una nema retroaktivan u?inak, ve? ima u?inak za razdoblje u kojemu je ra?un ispravljen i dostavljen kupcu ili u kojemu je prihva?en zahtjev za ispravak nakon uklanjanja štete koja se može nanijeti poreznim prihodima.

16. Sud koji je uputio zahtjev tako?er objašnjava da ako je odbitak uskra?en zbog nepostojanja ili neto?nosti nekih dijelova ra?una, pravo na odbitak može nastati ispravkom ra?una u trenutku ispravka. U tom slu?aju, prihodi poreznog nadležnog tijela za PDV ostaju isti. S druge strane, to može imati za posljedicu pove?anje poduzetnikova poreznog duga. Naime, ako je odbitak uskra?en tek nekoliko godina kasnije, na primjer, u okviru provjere na licu mjesta, zatezne kamate propisane ?lankom 233.a Poreznog zakonika (Abgabenordnung), kakav je na snazi u razdoblju o kojem je rije? u glavnom postupku, uzrokuju znatne financijske troškove.

II – ?injenice u glavnom postupku

17. Društvo Senatex GmbH (u daljnjem tekstu: Senatex) obavlja djelatnost veleprodaje tekstila. Za razdoblje 2008. – 2011., to je društvo u svojim poreznim prijavama iskazalo odbitak pretporeza na ime obra?unâ provizija koje je izdalo svojim trgovinskim zastupnicima kao i na ime ra?unâ dizajnera za oglašavanje (u daljnjem tekstu, zajedno nazvani: sporni ra?uni).

18. Izme?u 11. velja?e i 17. svibnja 2013., Finanzamt Hannover-Nord (Porezni ured Hanover-sjever) proveo je nadzor društva Senatex za razdoblje 2008. – 2011. Prilikom tog nadzora, utvr?eno je da sporni ra?uni predo?eni u svrhu odbitka pretporeza nisu bili pravilni u smislu ?lanka 15. stavka 1. i ?lanka 14. stavka 4. UStG-a. Naime, ti ra?uni nisu sadržavali porezni broj ili identifikacijski broj za PDV predmetnih trgovinskih zastupnika ni dizajnera za oglašavanje, bilo u samim ra?unima ili u priloženim dokumentima.

19. Dana 2. svibnja 2013., to jest za vrijeme provođenja nadzora, društvo Senatex ispravilo je obračune provizija isključivo za godine 2009. – 2011., dopunivši ih navođenjem poreznog broja ili identifikacijskog broja za PDV svakog predmetnog trgovinskog zastupnika. Računi za dizajnera za oglašavanje na jednak su način ispravljeni za razdoblje 2009.-2011.

20. Unatoč tim ispravcima, le Finanzamt Hannover-Nord izdao je 2. srpnja 2013. izmijenjena porezna rješenja za razdoblje 2008. – 2011. u kojima je naveo da se za to razdoblje ne mogu izvršiti odbici pretporeza na ime spornih računa s obrazloženjem da su uvjeti za te odbitke bili isključivo ispunjeni u trenutku izvršenja izmjena, to jest, u 2013., a ne u razdoblju 2009. – 2011.

21. Društvo Senatex stoga je podnijelo prigovor protiv tih izmijenjenih rješenja. Nadalje, tijekom žalbenog postupka utvrđeno je da nije ispravilo sporne račune za 2008. Stoga je 11. veljače 2014. društvo Senatex ispravilo obračune provizija za 2008. dopunivši ih navođenjem poreznog broja ili identifikacijskog broja za PDV predmetnih trgovinskih zastupnika. Računi dizajnera za oglašavanje za navedenu 2008. godinu na jednak su način ispravljeni.

22. Odlukom od 3. ožujka 2014., Finanzamt Hannover-Nord potvrdilo je svoje stajalište smatrajući da su uvjeti za odbitak pretporeza na ime spornih računa bili ispunjeni tek u trenutku ispravka tih računa, izvršenih u 2013. i u 2014. Po mišljenju tog ureda, ispravku računa ne može se dati retroaktivan učinak do trenutka u kojem je usluga pružena, čime mu se daje učinak *ex tunc*.

23. Dana 5. ožujka 2014. društvo Senatex podnijelo je tužbu protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku. To društvo, naime, smatra da ispravci računa imaju retroaktivan učinak, to jest, za razdoblje 2008. – 2011., utoliko što su izvršeni prije posljednje upravne odluke, to jest, odluke od 3. ožujka 2014. Stoga to društvo od suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku zahtijeva da poništi izmijenjena porezna rješenja koja je donio Finanzamt Hannover-Nord za razdoblje 2008. – 2011.

III – Prethodna pitanja

24. S obzirom na to da gaji sumnje u pogledu tumačenja presuda Suda kao i u pogledu odredaba Direktive o PDV-u, Niedersächsisches Finanzgericht (Porezni sud savezne zemlje Donje Saske) odlučio je prekinuti postupak i postaviti sljedeća prethodna pitanja:

„1) Je li učinak *ex nunc* prvotnog izdavanja računa koji je Sud utvrdio u presudi Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), relativiziran presudama Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) kao i Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297) – u slučaju kakav je ovaj – dopune nepotpunog računa, s obzirom na to da je Sud u takvom slučaju u konačnici htio dopustiti retroaktivan učinak?

2) Koji minimalni zahtjevi moraju biti postavljeni za račun da bi mogao biti ispravljen s retroaktivnim učinkom? Mora li izvorni račun već sadržavati porezni broj ili identifikacijski broj za PDV ili ga se može naknadno dopuniti tako da odbitak pretporeza iz izvornog računa ostane valjan?

3) Je li ispravak računa pravodoban i ako je izvršen tek u okviru postupka po prigovoru koji je podnesen protiv odluke (izmjene poreznog rješenja) poreznog tijela?“

IV – Moja analiza

25. Svojim prvim i drugim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku zapravo želi znati treba li članke 167., 178. točka (a), 179. i 226. točka 3. Direktive o PDV-u tumačiti na način

da im je protivan nacionalni propis, poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak ra?una navo?enjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivni u?inak tako da se pravo na odbitak PDV-a isklju?ivo mo?e ostvarivati za godinu u kojoj je ispravljen prvotni ra?un, a ne za godinu u kojoj je taj ra?un izdan.

26. Svojim tre?im pitanjem, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku pita treba li Direktivu o PDV-u tuma?iti na na?in da joj je protivan nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju koje se pravo na odbitak PDV-a odbija poreznom obvezniku kada je ispravak ra?una navo?enjem obveznog podatka izvršen nakon donošenja odluke kojom je odbijen odbitak PDV-a s obrazloženjem da je taj podatak prvotno izostavljen.

27. Prvo i drugo pitanje navode me na razmatranje posljedica ispravka ra?una na trenutak u kojem se pravo na odbitak mo?e ostvarivati. Naime, na temelju njema?kog zakonodavstva, ispravak ra?una ima za posljedicu to da se pravo na odbitak PDV-a isklju?ivo mo?e ostvarivati za godinu u kojoj je prvotni ra?un ispravljen, a ne za godinu u kojoj je taj ra?un izdan.

28. Po mišljenju njema?ke vlade, iz odredaba Direktive o PDV-u proizlazi da se pravo na odbitak mo?e ostvarivati samo kada su istodobno ispunjena dva uvjeta. S jedne strane, pravo na odbitak mora nastati, u smislu ?lanka 167. te direktive i, s druge strane, porezni obveznik mora ispuniti uvjete propisane njezinim ?lankom 178., me?u kojima je taj da ima ra?un izdan sukladno ?lancima 220. do 236. i 238. do 240. navedene direktive. Me?utim, prilikom ispravka ra?una, ta su dva uvjeta ispunjena tek u trenutku ispravka, a ne kada je izdan prvotni ra?un. Iz toga proizlazi da se pravo na odbitak mo?e ostvarivati tek u trenutku ispravka.

29. Ne dijelim takvo mišljenje zbog sljede?ih razloga.

30. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak temeljno je na?elo zajedni?kog sustava PDV-a koje se u na?elu ne mo?e ograni?iti i mo?e se odmah primjenjivati na sve poreze koji se primjenjuju na ulazne transakcije(4). Pravo na odbitak je dakle neposredno i op?e. Nadalje, kao što to Sud redovito navodi, svrha sustava odbitaka je u potpunosti osloboditi poduzetnika od optere?enja PDV?om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih djelatnosti. Zajedni?ki sustav PDV-a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezni teret svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetima da navedene aktivnosti, u na?elu, same podliježu PDV-u(5).

31. U skladu s ?lankom 167. Direktive o PDV?u, pravo odbitka pla?enog pretporeza nastupa kad nastaje obveza obra?una poreza koji se mo?e odbiti. Materijalni uvjeti potrebni za nastanak tog prava navedeni su u ?lanku 168. to?ki (a) te direktive. Stoga, za ostvarivanje prava na odbitak, s jedne strane, potrebno je da zainteresirana osoba bude porezni obveznik u smislu te direktive te, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik(6).

32. Kad je rije? o modalitetima ostvarivanja prava na odbitak, oni su navedeni u ?lanku 178. Direktive o PDV-u. Porezni obveznik, osobito, mora imati ra?un izdan sukladno ?lanku 226. te direktive(7), na kojemu, me?u ostalim, mora biti naveden identifikacijski broj za PDV(8).

33. Sud je uvjete koje porezni obveznik mora ispuniti kako bi mogao ostvariti svoje pravo na odbitak nazvao „formalnim uvjetima“(9). To nisu uvjeti koji moraju biti ispunjeni za nastanak prava na odbitak PDV-a, ali omogu?uju poreznim vlastima da raspolažu svim podacima potrebnima za naplatu PDV-a, kao i da provode nadzor radi spre?avanja utaja(10).

34. U slu?aju da, primjerice, prilikom nadzora poreznih vlasti te vlasti utvrde pogreške ili

propuste u izdavanju računa, porezni obveznik može ispraviti taj račun kako bi ostvario svoje pravo na odbitak. Ta je mogućnost navedena u članku 219. Direktive o PDV-u, koji određuje da „[j]ednako kao dokument tretira se i svaki dokument ili poruka koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni račun te se poziva izričito i nedvojbeno na njega“. Sud je također presudio da tom direktivom nije zabranjeno ispravljanje pogrešnih računa(11).

35. S obzirom na to, postavlja se pitanje koji su vremenski uvinci ispravka računa na pravo na odbitak PDV-a.

36. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u tom pogledu spominje presude Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268); Pannon Gép Centrum(C-368/09, EU:C:2010:441), kao i Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297). Iako je, kad je riječ o dvjema potonjim presudama, točno da se odnose na ispravak računa radi ostvarivanja prava na odbitak, u njima, s druge strane, nije razmatrano pitanje vremenskog uinka takvog ispravka na ostvarivanje prava na odbitak.

37. Tako je u presudi Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) pitanje bilo treba li odredbe Direktive o PDV-u tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju kojih se uskrađuje pravo na odbitak PDV-a kada je račun za robu isporučen poreznom obvezniku ili za usluge koje su mu pružene prvotno sadržavao pogrešan podatak čijim naknadnim ispravkom nisu poštovani svi uvjeti određeni nacionalnim propisima koji se primjenjuju(12). Sud je dakle trebao presuditi može li se radi ostvarivanja prava na odbitak ispraviti račun i mogu li države članice odrediti uvjete – osim materijalnih i formalnih, određenih Direktivom o PDV-u – u ovom slučaju neprekinuto numeriranje ispravljenog računa(13). U svojoj presudi Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297), Sud je podsjetio da u zajedničkom sustavu PDV-a nije zabranjeno ispravljanje pogrešnih računa, ali je presudio da su, u pogledu spora o kojem je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda, podaci potrebni za dopunu i usklađivanja računa s propisima predočeni nakon što je nadležno porezno tijelo donijelo odluku kojom se uskrađuje pravo na odbitak PDV-a, tako da prije donošenja te odluke, računi dostavljeni navedenom tijelu još nisu bili ispravljeni kako bi mu omogućili pravilnu naplatu PDV-a kao i njegov nadzor(14). Stoga se mora utvrditi da u presudi Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) kao i Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297) nije zauzet stav o retroaktivnom uinku ispravka računa na ostvarivanje prava na odbitak.

38. Kad je riječ o primjeni sudske prakse proizašle iz presude Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) u potporu stavu njemačke vlade, čini mi se da je treba odbiti. U toj je presudi Sud, naime, naveo da pravo na odbitak PDV-a treba ostvarivati u odnosu na porezno razdoblje u kojem su dva uvjeta propisana člankom 18. stavkom 2. prvim podstavkom Šeste direktive 77/388/EEZ(15) bila ispunjena(16). Drugim riječima, dodao je Sud, roba mora biti isporučena ili usluge moraju biti pružene a porezni obveznik mora posjedovati račun(17). Međutim, u ovom slučaju, društvo Terra Baubedarf-Handel GmbH nije imalo račun u trenutku u kojem je ostvarivalo pravo na odbitak PDV-a za usluge koje su mu bile pružene u okviru njegove djelatnosti. To društvo stoga nije moglo platiti te nije izvršilo uplatu tog PDV-a u razdoblju odbitka. Za PDV se u tom slučaju nije moglo smatrati da je bio zaračunat za konkretnu transakciju(18). To je razlog zbog kojeg je Sud presudio da dva uvjeta propisana člankom 18. stavkom 2. prvim podstavkom Šeste direktive 77/388 budu ispunjena kako bi se poštovalo načelo da se pravo na odbitak ostvaruje neposredno za sve poreze zaračunate za ulazne transakcije.

39. Predmet u kojem je donesena presuda Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268) od ovog predmeta se razlikuje utoliko što je društvo Senatex, za razliku od društva Terra Baubedarf-Handel GmbH, imalo račune u trenutku ostvarivanja svojega prava na odbitak te je platilo pretporez. Taj je porez stoga doista bio zaračunat za ulaznu transakciju u

okviru poslovne djelatnosti društva Senatex. U ovom se predmetu stoga, po mojem mišljenju, ne može pozivati na tu presudu kako bi se tvrdilo da je Sud zabranio retroaktivni u?inak prava na odbitak PDV-a nakon ispravka ra?una.

40. S druge strane, ?ini mi se da presuda Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) govori u prilog suprotnom stavu. Naime, u to?ki 35. te presude, Sud ponavlja ustaljenu sudsku praksu prema kojoj se pravo na odbitak PDV-a ostvaruje neposredno za sve poreze zara?unate za ulazne transakcije. ?lankom 179. stavkom 1. Direktive o PDV-u tako je propisano da „[p]orezni obveznik mo?e provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno ?lanku 178.“

41. Neposrednost odbitka, me?u ostalim, ima za svrhu zajam?iti neutralnost zajedni?kog sustava PDV-a i neprenošenje na porezne obveznike financijskog rizika snošenjem ?itavog ili dijela tereta tog poreza(19). To je razlog zbog kojeg se, sukladno ?lanku 179. Direktive o PDV-u, razdoblje u kojem je na stjecanje robe ili na pružanje usluge bio zara?unat porez, ?ime nastaje pravo na odbitak, mora podudarati s razdobljem u kojem se ostvaruje pravo na odbitak. To je na?elo u ovoj direktivi tek ubla?eno, tako da države ?lanice mogu zahtijevati da porezni obveznici koji obavljaju povremene transakcije odre?ene ?lankom 12. navedene direktive koriste pravo odbitka samo u trenutku isporuke(20), o ?emu ovdje nije rije?.

42. Ako bi se utvrdilo da ispravak ra?una ima za posljedicu to da se pravo na odbitak isklju?ivo ostvaruje za razdoblje u kojemu je taj ispravak izvršen a ne za razdoblje u kojem je ra?un izdan i pla?en, kao što je to u glavnom predmetu, to bi se protivilo na?elu da je to pravo neposredno. Time bi se, osim toga, prenijelo znatan financijski rizik na poreznog obveznika utoliko što bi mu se, s obzirom na to da porezne vlasti smatraju da potonji ne mo?e ostvarivati svoje pravo na odbitak pretporeza prije ispravka ra?una, mogle zara?unati zatezne kamate, kao što je to uostalom propisano Poreznim zakonikom, i to iako država ?lanica nije pretrpjela nikakav porezni gubitak, jer prihodi od PDV-a, u kona?nici, ostaju isti(21).

43. Ipak, ne osporavam važnost ra?una u zajedni?kom sustavu PDV-a. Ra?un je dokazno sredstvo koje omogu?uje naplatu PDV-a ili njegov odbitak. Tako poduzetnik koji fakturira prodaju robe ili pružanje usluge izdaje ra?un s PDV-om i napla?uje ga za ra?un države. Jednako tako, taj ?e ra?un omogu?iti poreznom obvezniku koji je platio PDV da to doka?e i da ga, stoga, odbije. Konkretnije, identifikacijski broj za PDV omogu?uje poreznim vlastima lakšu naplatu PDV-a utvr?ivanjem predmetnog poreznog obveznika i nadzor istinitosti transakcija radi spre?avanja utaje.

44. Me?utim, kao što je Sud više puta presudio, temeljno na?elo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, ?ak i ako porezni obveznik nije udovoljio odre?enim formalnim uvjetima(22). Ta sudska praksa tim više se primjenjuje u ovom slu?aju, jer je porezni obveznik propust napravljen izostavljanjem identifikacijskog broja za PDV korigirao te ispravio ra?une, poštujui tako, tako?er, formalne uvjete propisane pravom Unije.

45. U tom pogledu, iako su države članice dužne provjeriti prijave poreznih obveznika i kontrolirati sve relevantne dokumente kako bi izračunale iznos poreza ili provjerile istinitost transakcija, ništa ih ne sprema da propišu sankcije zbog nepoštovanja tih formalnih uvjeta. Naime, tako izrečena sankcija bila bi odvraćajuća i za cilj bi imala osigurati djelotvornost obveze da se na račun navede obvezne podatke propisane Direktivom o PDV-u, poreznog obveznika bi potaknula da ubuduće bude pažljiviji i omogućila bi da se u obzir uzmu upravni troškovi nastali nakon propusta i ispravka koji je bio neophodan da bi se taj račun ispravilo(23). Međutim, države članice su dužne tu nadležnost izvršavati uz poštovanje prava Unije i osobito načela proporcionalnosti.

46. Njemačka vlada je na raspravi navela da odgoda prava na odbitak i određivanje zateznih kamata poreznom obvezniku neplaćajući imalo ulogu sankcije. Međutim, smatram da se tom sankcijom ne poštuje načelo proporcionalnosti. Naime, svrha obveznih podataka na račun, među kojima je identifikacijski broj za PDV, je omogućiti poreznim vlastima pravilnu naplatu PDV-a i nadzor radi sprežavanja utaja. Međutim, kao što je navedeno na raspravi, ne vidim kako u takvom slučaju porezne vlasti mogu razlikovati poduzetnika koji postupa u dobroj vjeri od utajivača. Uostalom, utajivaču je lakše navesti lažni identifikacijski broj za PDV, pouzdajući se tako u činjenicu da će takav navod proći neopaženo, nego uopće ga ne navesti, što bi, upravo suprotno, privuklo pozornosti poreznih vlasti i dovelo do njihova nadzora. Međutim, zamislimo poreznog obveznika koji postupa u dobroj vjeri, čiji račun predočen u njegovoj prijavi ne sadržava identifikacijski broj za PDV. Potonji bi se time vrlo vjerojatno izložio nadzoru poreznih vlasti te bi se mogao naći u istoj situaciji kao što je ona društva Senatex, to jest, da mu se odgodi pravo na odbitak i odrede zatezne kamate, sa znatnim financijskim posljedicama. Čini mi se da je to sustav u kojem nema pravne sigurnosti i koji nije prikladan za učinkovito sprežavanje utaja. To bi, štoviše, moglo dovesti do jednakog sankcioniranja poreznog obveznika koji postupa u dobroj vjeri i utajivača.

47. Smatram da, kako bi se izbjeglo zlouporabe, države članice također mogu predvidjeti mjere kojima se vremenski ograničava mogućnost predožavanja ispravljenih računa. To me dovodi do trećeg pitanja suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku kojim taj sud pita Sud treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj je protivan nacionalni propis ili nacionalna praksa na temelju kojih se pravo na odbitak PDV-a odbija poreznom obvezniku kada je ispravak računa navoženjem obveznog podatka izvršen nakon donošenja odluke kojom je odbijen odbitak PDV-a s obrazloženjem da je taj podatak prvotno izostavljen.

48. Uvođenje mjera kojima se određuje rok kako bi se vremenski ograničio ispravak pogrešnih ili nepotpunih računa nije propisano Direktivom o PDV-u. Stoga smatram da je na državama članicama da predvide takve mjere u svojem nacionalnom pravu. One moraju osigurati da se uvedenim mjerama poštuje načelo ekvivalentnosti i djelotvornosti.

49. U ovom slučaju, zabraniti bilo kakav ispravak nakon odluke poreznog nadležnog tijela kojom je odbijeno ostvarivanje prava na odbitak može se činiti prestrogim, čime bi se tako u praksi onemogućilo ili pretjerano otežalo takvo ostvarivanje prava.

50. Naime, ponekad porezni obveznik tek u fazi rješenja o ispravku poreznog rješenja – ako ostavimo postrani služajevu utaje – sazna za propust ili pogrešku u vezi s obveznim podatkom na računu. Zabraniti bilo kakav ispravak nakon odluke kao što je rješenje o ispravku moglo bi dovesti do jednostavnog odbijanja svakog ispravka pogrešnog ili nepotpunog računa. To bi moglo dovesti do teških posljedica za poreznog obveznika tako što bi mu se oduzelo njegovo pravo na odbitak, koje je temeljno pravo kojim se jamči načelo porezne neutralnosti, i to tim više što pogreška ili propust vrlo često mogu biti na strani onoga koji je izdao račun, to jest, prodavatelja robe ili pružatelja usluga.

51. Stoga smatram da presudu Petroma Transports i dr. (C-271/12, EU:C:2013:297) treba znatno iznijansirati s tim u vezi(24).

52. S obzirom na sva prethodna razmatranja, smatram da članke 167., 178. točku (a), 179. i 226. točku 3. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za PDV, ne proizvodi retroaktivni učinak tako da se pravo na odbitak PDV-a isključivo može ostvarivati za godinu u kojoj je ispravljen prvotni račun, a ne za godinu u kojoj je taj račun izdan. U tom pogledu, države članice mogu predvidjeti mjere kojima se sankcionira nepoštovanje navođenja obveznih sastojaka, pod uvjetom da poštuju načelo proporcionalnosti, kao i mjere kojima se vremenski ograničava mogućnost ispravljanja pogrešnog ili nepotpunog računa, pod uvjetom da se potomje jednak način primjenjuju na analogna prava u području poreza koja se temelje na nacionalnom pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) i da, u praksi, ne onemogućavaju ili pretjerano ne otežavaju ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti).

V – Zaključak

53. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja Niedersächsisches Finanzgericht (Poreznog suda savezne zemlje Donje Saske) odgovori na sljedeći način:

Članke 167., 178. točku (a), 179. i 226. točku 3. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg ispravak računa navođenjem obveznog podatka, to jest identifikacijskog broja za porez na dodanu vrijednost, ne proizvodi retroaktivni učinak tako da se pravo na odbitak tog poreza isključivo može ostvarivati za godinu u kojoj je ispravljen prvotni račun, a ne za godinu u kojoj je taj račun izdan.

U tom pogledu, države članice mogu predvidjeti mjere kojima se sankcionira nepoštovanje navođenja obveznih sastojaka, pod uvjetom da poštuju načelo proporcionalnosti, kao i mjere kojima se vremenski ograničava mogućnost ispravljanja pogrešnog ili nepotpunog računa, pod uvjetom da se potomje na jednak način primjenjuju na analogna prava u području poreza koja se temelje na nacionalnom pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) i da, u praksi, ne onemogućavaju ili pretjerano ne otežavaju ostvarivanje prava na odbitak (načelo djelotvornosti).

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – SL L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u.

3 – BGBl. 2005. I. str. 386.

4 – Vidjeti presudu PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 26. i navedenu sudsku

praksu).

5 – Vidjeti presudu PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

6 – Vidjeti presudu PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, t. 28. i navedenu sudsku praksu).

7 – Vidjeti članak 178. točku (a) navedene direktive.

8 – Vidjeti članak 226. točku 3. Direktive o PDV-u.

9 – Vidjeti presude Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, t. 25.); Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, t. 41.), i PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, t. 29.).

10 – Vidjeti, kad je riječ o drugim obvezama koje države članice mogu uvesti kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i kako bi spriječile utaju, presude Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, t. 49. i 50.) kao i VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, t. 44. i 45.).

11 – Presude Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, t. 43. do 45.) kao i Petroma Transports i dr. (C?271/12, EU:C:2013:297, t. 34.).

12 – Vidjeti t. 36. te presude.

13 – Vidjeti t. 42. do 45. navedene presude.

14 – Vidjeti t. 21., 34. i 35. navedene presude.

15 – Šesta direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.). [neslužbeni prijevod]

16 – Ta je odredba zamijenjena člankom 179. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

17 – Presuda Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, t. 34.).

18 – Presuda Terra Baubedarf-Handel (C 152/02, EU:C:2004:268, t. 35.).

19 – Kad je riječ o prenošenju viška PDV-a u sljedeće razdoblje oporezivanja, vidjeti presudu Komisija/Maarska (C?274/10, EU:C:2011:530, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

20 – Vidjeti članak 179. stavak 2. Direktive o PDV-u.

21 – Vidjeti t. 5. odluke kojom se upućuje prethodno pitanje.

22 – Vidjeti presudu Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, t. 50. i 51.) kao i Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, t. 43.). Vidjeti također, kad je riječ o obvezi prijavljivanja započinjanja oporezive djelatnosti, presudu Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, t. 33. do 36.) i, kad je riječ o ra?unovodstvenim i nepravilnostima prijava koje utječu na transakcije koje su u sustavu obrnute porezne obveze, presudu Ecotrade (C?95/07 i C?96/07, EU:C:2008:267, t. 63.).

23 – U tom pogledu primjećujem da su u nekoliko država članica propisane takve novčane kazne (vidjeti članak 70. belgijskog Zakonika o PDV-u, članak 77. luksemburškog Zakona o porezu na dodanu vrijednost ili članak 1737. francuskog Općeg poreznog zakonika).

24 – Sud je u toj presudi naveo da „treba podsjetiti da u zajedničkom sustavu PDV-a nije

zabranjeno ispravljanje pogrešnih računa. Stoga, kada se ispune svi potrebni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a I kada je, *prije donošenja odluke predmetnog tijela*, porezni obveznik potonjem dostavio ispravljeni račun, ostvarivanje tog prava ne može mu se, u načelu, uskratiti zato što je prvotni račun sadržavao pogrešku“ (t. 34., moje isticanje).