

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEA

od 18. ožujka 2021.(1)

Predmet C-855/19

G. sp. z o.o.

protiv

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice – Obveza ranijeg plaćanja poreza – Rok od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje – Članak 110. UFEU-a – Zabrana naplate viših nacionalnih poreza na proizvode drugih država – Članica – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 273. – Mjere za sprežavanje utaje – Članci 62. i 69. – Obveza obračuna poreza – Izostanak – Članak 206. – Pojam ‚međuplaćanja‘ – Međuplaćanje koje se odnosi na porez za koji nije nastala obveza obračuna – Osnovica za obračun – Bruto iznos obračunat na oporezivu transakciju – Neto iznos poreza obračunat na cijelo porezno razdoblje”

I. Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 110. UFEU-a kao i članaka 69., 206. i 273. Direktive 2006/112/EZ(2).

2. Ovaj je zahtjev upućen u okviru spora između društva G. sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: tužitelj u glavnom postupku) i Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor Vijeća porezne uprave u Bydgoszczy, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s obvezom ranijeg plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) na stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, koja je uvedena radi suzbijanja utaje.

3. Tužitelj u glavnom postupku je s obzirom na pravo Unije osporavao valjanost te obveze ranijeg plaćanja, na temelju koje je bio dužan plaćati bruto iznos poreza obračunatog bez uzimanja u obzir njegova prava na odbitak, i to na svako stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice te u roku od pet dana od njihova unosa na državno područje.

4. Iz razloga izloženih u daljnjem tekstu mislim da se člancima 62. i 69. Direktive o PDV-u protivi takva obveza ranijeg plaćanja, s obzirom da poreznoj upravi omogućuje da od poreznog obveznika zahtijeva plaćanje prije nego što nastane obveza obračuna poreza.

5. Osim toga, takvo se ranije plaćanje ne može se okvalificirati kao mećuplaćanje u smislu članka 206. te direktive. S jedne strane, takva se plaćanja mogu odnositi samo na porez za koji je nastala obveza obračuna na temelju prethodno navedenih odredaba. S druge strane, takva se plaćanja moraju se odnositi na *neto iznos* poreza obračunat na cijelo porezno razdoblje, a ne na bruto iznos PDV-a koji se mora platiti na oporezivu transakciju razmatranu zasebno.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Članak 62. Direktive o PDV-u određuje:

„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.”

7. Članak 68. te direktive glasi kako slijedi:

„Oporezivi događaj nastaje prilikom stjecanja robe unutar Zajednice.

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

8. U skladu s člankom 69. navedene direktive:

„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.”

9. Članak 206. Direktive o PDV-u 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 mećuplaćanje.”

10. Članak 222. te direktive određuje:

„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.”

11. U skladu s člankom 273. prvim stavkom Direktive o PDV-u:

„Države članice 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 članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.”

B. Poljsko pravo

12. Članak 20. stavak 5. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o PDV-u) od 11. ožujka 2004.) (Dz. U. iz 2016., poz. 710.), kako se primjenjivao u trenutku nastanka činjenica (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 [...]”

13. Na temelju članka 99. stavka 11.a Zakona o PDV-u, u slučaju stjecanja robe unutar Zajednice o kojem je riječ u članku 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 mjesecna razdoblja do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja.

14. U skladu s člankom 103. stavkom 5.a navedenog zakona:

„U slučaju stjecanja unutar Zajednice pogonskih goriva navedenih u Prilogu br. 2 ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Zakon o trošarinama od 6. prosinca 2008.), u daljnjem tekstu: Zakon o trošarinama) čija proizvodnja ili promet zahtijeva dobivanje koncesije u skladu s odredbama Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Zakon od 10. travnja 1997. o energetici), 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 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 članice 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.”

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

15. Tijekom prosinca 2016. tužitelj u glavnom postupku izvršio je dvadeset stjecanja plinskog ulja unutar Zajednice za ukupnu količinu od 3 190 874 m³.

16. Porezna uprava pojasnila je da su stjecanja unutar Zajednice koja je izvršio tužitelj u glavnom postupku 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.

17. Na ta stjecanja tužitelj u glavnom postupku nije platio PDV u ukupnom iznosu od 1 530 766 poljskih zlotā (PLN) (oko 337 319,59 eura) u roku od pet dana od unosa plinskog ulja na državnog područje, kao što to zahtijeva članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u. Usto, on nije podnio niti mjesečnu prijavu do petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja, kao što to zahtijeva članak 99. stavak 11.a tog zakona.

18. Odlukom od 6. travnja 2018. porezna uprava je tužitelju u glavnom postupku odredila, po osnovi naplate poreznog duga za prosinac 2016., neodložno plaćanje PDV-a koji treba platiti na sporna stjecanja unutar Zajednice, zajedno sa zateznim kamatama obračunatim od sljedećeg dana nakon isteka roka za plaćanje.

19. Tužitelj u glavnom postupku podnio je tužbu pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu, Poljska) koji je tu tužbu odbio presudom od 10. srpnja 2018.

20. Protiv te je presude tužitelj u glavnom postupku podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev dovodeći u pitanje zakonitost članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u s obzirom na članak 110. UFEU-a te članke 69. i 206. Direktive o PDV-u.

21. Taj sud objasnio je da je članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u dio „paketa goriva” koji je donesen na nacionalnoj razini i stupio je na snagu 1. kolovoza 2016., to jest katalog izmjena usmjeren na pojaćanje naplate PDV-a prilikom stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice i sprječavanje prijevara u vezi s PDV-om u prometu tim gorivima u inozemstvu.

22. Sud koji je uputio zahtjev na sljedeći način opisuje praktične posljedice tog novog sustava za porezne obveznike koji izvršavaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, poput tužitelja u glavnom postupku.

23. U okviru redovnog sustava primjenjivog na stjecanja unutar Zajednice, stjecatelj naćelno prijavljuje PDV koji treba platiti i u istoj prijavi ostvaruje svoje pravo na odbitak, pri ćemu se ta prijava mora dostaviti najkasnije dvadeset i peti dan u mjesecu koji slijedi nakon svakog razdoblja oporezivanja (mjesećnog ili tromjesećnog).

24. Na temelju novog sustava uvedenog člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u, rok za plaćanje PDV-a koji treba platiti na stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice osjetno je skraććen jer se taj PDV mora platiti u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje.

25. U praksi, PDV koji treba platiti na stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice porezni obveznik plaća prije podnoćenja prijave PDV-a povezane s tim stjecanjima, jer se ta prijava mora podnijeti najkasnije petog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je nastala obveza plaćanja na temelju članka 99. stavka 11.a tog zakona.

26. Porezni obveznik koji izvršava takva stjecanja može se koristiti svojim pravom na odbitak samo u prijavi koju podnosi nakon plaćanja PDV-a koji treba platiti. Stoga, za razliku od redovnog sustava koji se primjenjuje na stjecanja unutar Zajednice, postoji vremenski odmak između plaćanja PDV-a, za koji je obveza obraćuna nastala unutar pet dana nakon unosa pogonskih goriva na državno područje, i odbitka tog PDV-a do kojeg će doći u trenutku podnoćenja prijave

PDV-a.

27. S obzirom na te osobitosti sud koji je uputio zahtjev dvoji glede usklađenosti sustava uvedenog člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-a s vešim brojem odredaba prava Unije.

28. Prije svega, taj sud dvoji glede usklađenosti tog novog sustava s člankom 110. UFEU-a i člankom 273. Direktive o PDV-u. Ta se dvojba ne tiče razlike u sustavu izmeću stjecanja pogonskog goriva unutar Zajednice i drugih stjecanja unutar Zajednice, koja je prethodno opisana, nego moguće razlike u postupanju izmeću stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice i i domaćih isporuka pogonskih goriva.

29. Potom, sud koji je uputio zahtjev dvoji glede usklađenosti obveze ranijeg plaćanja poreza, kako je određena člankom 103. stavkom 5.a Zakona o PDV-u, s člankom 69. Direktive o PDV-u koji uređuje obvezu obračuna poreza.

30. Naposljetku, taj se sud pita može li se ta obveza ranijeg plaćanja možda smatrati meću plaćanjem čija je naplata dopuštena člankom 206. Direktive o PDV-u. Naglašava u tom pogledu da iznos koji porezni obveznik mora platiti jest „bruto” iznos PDV-a, to jest iznos poreza koji treba platiti na stjecanja unutar Zajednice prije odbitka.

31. U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) 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 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 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, uz tumačenje da navedeni iznosi ne

predstavljaju me?upla?anja PDV-a u smislu ?lanka 206. Direktive [o PDV-u]?

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

32. Tajništvo Suda zaprimilo je 22. studenoga 2019. zahtjev za prethodnu odluku.

33. Tužitelj u glavnom postupku, porezna uprava, poljska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana o?itovanja. Te su stranke i zainteresirane osobe tako?er u pisanom obliku odgovorile na pitanja koja je Sud postavio 27. studenoga 2020.

IV. Analiza

34. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita Sud o uskla?enosti obveze ranijeg pla?anja, poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, s ?lankom 110. UFEU-a kao i ?lancima 69., 206. i 273. Direktive o PDV-u. Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da je na temelju te obveze tužitelj u glavnom postupku bio dužan platiti cijeli PDV koji treba platiti na svako stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice, i to unutar pet dana nakon njihova unosa na državno podru?je.

35. Vjerujem da je radi jasno?e korisno strukturirati moju analizu u ?etiri dijela.

36. Kao prvo, odbit ?u postojanje diskriminacije zabranjene ?lankom 110. UFEU-a zbog neusporedivosti doma?ih transakcija i stjecanja unutar Zajednice s obzirom na opasnost od utaje PDV-a.

37. Ispitat ?u, kao drugo, mogu?nost usvajanja takve obveze ranijeg pla?anja na temelju ?lanka 273. Direktive o PDV-u, kao mjere usmjerene na spre?avanje utaje. Ako takva mogu?nost nije isklju?ena, ona ipak podliježe poštovanju drugih odredbi te direktive, a osobito onih o obvezi obra?una poreza.

38. Kao tre?e, izložit ?u razloge zbog kojih takva obveza ranijeg pla?anja nije u skladu s ?lancima 62. i 69. Direktive o PDV-u jer poreznoj upravi dopušta da pla?anje od strane poreznog obveznika zahtijeva prije nego što nastane *obveza obra?una* poreza, s obzirom da se mogu?nost zahtijevati me?upla?anje predvi?ena u ?lanku 206. te direktive može odnositi samo na porez za koji je nastala obveza obra?una na temelju prethodno navedenih odredaba.

39. Kao ?etvrto i podredno, objasniti ?u zbog ?ega se ?lanku 206. navedene direktive protivi zahtjev za me?upla?anje koji se odnosi na *bruto* iznos oporezive transakcije, razmatrane zasebno, a da se ne uzima u obzir pravo poreznog obveznika na odbitak.

A. Uskla?enost obveze ranijeg pla?anja s ?lankom 110. UFEU-a (prvo pitanje)

40. Poljska vlada istaknula je uvodno da ?lanak 110. UFEU-a nije primjenjiv iz razloga što je Direktivom o PDV-u provedeno iscrpno uskla?ivanje.

41. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, svaku nacionalnu mjeru u podru?ju u kojem je provedeno iscrpno uskla?ivanje na razini Unije valja ocjenjivati s obzirom na odredbe te mjere uskla?ivanja, a ne s obzirom na odredbe primarnog prava(3).

42. Doduše, neke odredbe Direktive o PDV-u ne ostavljaju državama ?lanicama nikakvu marginu prosudbe, osobito one koje se odnose na definiciju stjecanja unutar Zajednice, definiciju uvoza(4) ili pak utvr?ivanje oporezivog iznosa(5).

43. No, druge odredbe daju državama ?lanicama manevarski prostor, ponekad velik, tako da

se ne može smatrati da je tom direktivom provedeno iscrpno usklađivanje u svim njezinim aspektima(6). To je osobito slučaj s člankom 273. Direktive o PDV-u u vezi s kojim je Sud upitan u ovom predmetu i koji dopušta državama članicama da donesu određene mjere kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju(7).

44. Shodno tome smatram da su odredbe primarnog prava, uključujući i članak 110. UFEU-a, doista primjenjive na takve mjere. Naglašavam da se u presudi Dansk Denkavit(8), koja se ticala predmeta koji je imao neke sličnosti s ovim predmetom, Sud istovremeno izjasnio o tumačenju zakonodavstva o PDV-u i članka 110. UFEU-a.

45. S obzirom na to, dodajem da to pitanje ima isključivo formalan doseg u kontekstu ovog predmeta jer kao uvjet za valjanost donesenih mjera članak 273. Direktive o PDV-u integrira zabranu diskriminacija između domaćih transakcija i transakcija između država članica, utjelovljujući tako zabranu utvrđenu člankom 110. UFEU-a.

46. Članak 110. UFEU-a zabranjuje državama članicama da uvedu nacionalne poreze na proizvode drugih država članica u većoj mjeri od onih koji su uvedeni na slične domaće proizvode.

47. Naglašavam da stjecanja unutar Zajednice i domaće isporuke dovode *in fine* do plaćanja istog iznosa PDV-a, kao što su to naglasile porezna uprava i poljska vlada. Te dvije vrste transakcija podliježu, naime, istoj stopi PDV-a i daju pravo na odbitak pretporeza.

48. Postavlja se pitanje mogućeg *likvidnosno nepovoljnijeg položaja* koji bi pogodio stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u odnosu na domaće isporuke pogonskih goriva. Sud je već u više navrata presudio da je u načelu suprotno članku 110. UFEU-a utvrđivanje kraćih rokova za plaćanje za domaće poreze na proizvode iz drugih država članica(9).

49. Prema tome, valja utvrditi jesu li u okviru glavnog postupka porezni obveznici koji izvršavaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice dužni platiti PDV brže nego porezni obveznici koji pogonska goriva kupuju u sklopu domaćih isporuka.

50. Kao što su to objasnile porezna uprava i poljska vlada, glede plaćanja PDV-a postoji određena sličnost između sustava koji se primjenjuju na te dvije vrste transakcija.

51. U slučaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, porezni obveznik je na temelju članka 103. stavka 5.a Zakona o PDV-u dužan platiti PDV državi u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje. U svojoj već kasnijoj prijavi imati pravo odbiti taj iznos PDV-a.

52. U slučaju domaćih isporuka pogonskih goriva prodavatelj ima obvezu kupcu iskazati na račun iznos PDV-a koji treba platiti. U praksi, kupac ne plaća PDV izravno državi, nego prodavatelju, pri čemu je ovaj potom zadužen vratiti taj PDV državi, dok već kupac imati pravo odbiti navedeni PDV u svojoj kasnijoj prijavi.

53. Tako u oba slučaja (stjecanje unutar Zajednice ili domaća isporuka robe) stjecatelj mora „predumjeti” ukupni iznos PDV-a koji treba platiti na kupnju pogonskih goriva, pri čemu već imati pravo odbiti taj PDV u svojoj kasnijoj prijavi.

54. S obzirom na to, u kojem će slučaju, u kontekstu glavnog postupka, stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice trpjeti likvidnosno nepovoljniji položaj u odnosu na domaću isporuku pogonskih goriva? Postojanje takvog nepovoljnijeg položaja ovisit će o uvjetima plaćanja koji su u sklopu domaćih isporuka pogonskih goriva ugovoreni između prodavatelja i stjecatelja, kao što su to s pravom istaknule porezna uprava i poljska vlada.

55. Preciznije rečeno, stjecanja unutar Zajednice trpjet će likvidnosno nepovoljniji položaj svaki put kad je rok plaćanja ugovoren u sklopu domaćih isporuka *duži* od onoga koji je određen u članku 103. stavku 5.a Zakona o PDV-u, to jest pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje. Upotrebljavajući riječi kojima se koriste i porezna uprava i poljska vlada, rok ugovoren između strana u sklopu domaću isporuku može u praksi biti kraći i duži od pet dana.

56. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, članak 110. UFEU-a krši se ako se porez na uvezeni proizvod i porez na slišan domaći proizvod obračunavaju na različit način i na temelju različitih postupaka, što, *makar samo u nekim slučajevima*, dovodi do većeg oporezivanja uvezenih proizvoda(10). Iz toga slijedi da se može smatrati da je sustav oporezivanja usklađen s člankom 110. UFEU-a samo ako je uređen na način da se njime isključuje *svaka mogućnost* strožeg oporezivanja uvoznih proizvoda od domaćih(11).

57. Na temelju te sudske prakse, okolnost da su porezni obveznici koji izvršavaju stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice dužni *u određenim slučajevima* platiti PDV brže nego porezni obveznici koji pogonsko gorivo kupuju u sklopu domaćih isporuka, dovoljna je u načelu da se utvrdi povreda članka 110. UFEU-a.

58. Ostaje međutim za utvrditi nalaže li članak 110. UFEU-a apsolutnu obvezu jer zabranjuje *svako* strože domaću oporezivanje proizvoda iz drugih država članica, ili je ta obveza donekle prilagodljiva omogućavajući dotičnoj državi članici da *opravda* takvo različito postupanje.

59. U tom pogledu valja istaknuti da članak 110. UFEU-a nije povezan s odredbom o opravdanju kao što je to slučaj, među ostalim, s odredbama koje zabranjuju ograničenja sloboda kretanja(12). Prema riječima koje je Sud upotrijebio, „kada se utvrdi diskriminacija, članak 110. UFEU-a ne predviđa za dotičnu državu nikakvu mogućnost opravdanja”(13).

60. No, načelo nediskriminacije izraženo u članku 110. UFEU-a(14) podrazumijeva da u slučaju različitog postupanja, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, razmatrane situacije jesu *usporedive*.

61. Međutim, Komisija je istaknula samo da se porezni obveznici koji pogonska goriva kupuju u okviru stjecanja unutar Zajednice ili domaću isporuku ne nalaze u usporedivim situacijama, tako da obveza ranijeg plaćanja predviđena za stjecanja unutar Zajednice ne krši članak 110. UFEU-a.

62. Ta je institucija podsjetila da u okviru prijelaznog sustava uspostavljenog Direktivom 91/680/EEZ(15) stjecanja unutar Zajednice obilježava okolnost da se proizvod izuzet od PDV-a isporučuje na području države članice odredišta. Isporuka unutar Zajednice koju obavi prodavatelj izuzeta je, naime, u zemlji podrijetla i na poreznom je obvezniku koji izvršava stjecanje unutar Zajednice u zemlji odredišta da u svojoj prijavi utvrdi porez koji treba platiti(16). No opasnosti od utaje koje su svojstveni toj situaciji opravdale bi provedbu posebnih preventivnih mjera.

63. Slažem se s tim rasuđivanjem.

64. Nesporno je, naime, da se opasnosti od utaje velikog opsega u području PDV-a tiču konkretno transakcija unutar Zajednice, osobito u obliku „kružnih prijevара” ili takozvanih prijevara

s „nepostojećim trgovcem”(17). Prema tome, stjecanja unutar Zajednice i domaće isporuke pogonskih goriva ne nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na opasnost od utaje PDV-a. Kao što je to Komisija naglasila, ta objektivna razlika proizlazi iz odabira koji je zakonodavac Unije napravio prilikom uvođenja prijelaznog sustava Direktivom 91/680.

65. Nije sporno, osim toga, da obveza ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku omogućava suzbijanje te vrste utaje. S jedne strane, suzbijanje utaje PDV-a jest cilj koji je izričito zadan „paketom goriva” u koji spada ta obveza ranijeg plaćanja(18). S druge strane, kao što je Komisija to naglasila, obveza plaćanja cjelokupnog iznosa PDV-a koji treba platiti na stjecanje pogonskih goriva i to unutar pet dana od njihova unosa na državno područje, omogućava suzbijanje takozvane utaje s „nepostojećim trgovcem”.

66. Naglašavam još da je taj pristup u skladu s onim koji je Sud usvojio u presudi Dansk Denkavit(19). Sud je, naime, presudio da se članku 110. UFEU-a ne protivi nacionalno zakonodavstvo koje predviđa različite rokove za „uvoz” (pojam koji je u odnosno vrijeme uključivao stjecanja unutar Zajednice)(20) i domaće transakcije u području PDV-a, s obzirom na činjenicu da sustavi primjenjivi na te transakcije nisu usporedivi(21).

67. Naposljetku, želim naglasiti sistemske posljedice obrnutog tumačenja kojim bi se utvrdila povreda članka 110. UFEU-a. S obzirom na hijerarhiju normi prava Unije, to bi tumačenje podrazumijevalo da zakonodavac Unije nema ovlast izmijeniti Direktivu o PDV-u na način da radi suzbijanja gore navedene utaje predvidi obvezu ranijeg plaćanja samo za stjecanja unutar Zajednice. Takvo mi se tumačenje ne čini prihvatljivim.

68. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da članak 110. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi uspostava obveze ranijeg plaćanja PDV-a za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u roku od pet dana nakon unosa pogonskih goriva na državno područje, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku.

B. Mogućnost da se "obveza ranijeg plaćanja okvalificira kao „mjera za sprežavanje utaje” u smislu članka 273. Direktive o PDV-u (prvo pitanje)

69. Članak 273. Direktive o PDV-u omogućava državama članicama da odrede neke dodatne obveze kako osigurale pravilnu naplatu PDV-a ili spriječe utaju, pod uvjetom da:

- te obveze poštuju jednako postupanje s domaćim transakcijama i transakcijama koje porezni obveznici obavljaju između država članica, i
- te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

70. Najprije valja ispitati jesu li ti uvjeti ispunjeni glede obveze ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku.

71. Prije svega i kao što sam to naglasio u točki 65. ovog mišljenja, tom se obvezom nastoje suzbiti mehanizmi za utaju PDV-a koji iskorištavaju osobitosti sustava primjenjivog na stjecanja unutar Zajednice.

72. Potom sam u točkama 58. i 68. ovog mišljenja izložio razloge zbog kojih navedena odredba nije diskriminatorna s obzirom da se stjecanja unutar Zajednice i domaće isporuke pogonskih goriva ne nalaze u usporedivoj situaciji glede opasnosti od utaje PDV-a.

73. Naposljetku dodajem da u trgovini između država članica obveza ranijeg plaćanja ne uzrokuje „formalnosti povezane s prelaskom preko granice” u smislu članka 273. Direktive o PDV-

u.

74. Naime, iz vrlo ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da iako je cilj formalnosti nametnutih uvozniku proizvoda na koji se plaća nacionalni porez osigurati plaćanje duga koji odgovara iznosu tog poreza, takva je formalnost povezana s oporezivim događajem na temelju kojeg je porez nastao, odnosno s nabavom izvršenom unutar Zajednice, a ne s prelaskom granice u smislu te odredbe(22).

75. No, nema dvojbe da obveza ranijeg plaćanja nastoji po samoj svojoj naravi osigurati plaćanje duga koji odgovara iznosu poreza koji treba platiti, kao što je to Komisija s pravom istaknula.

76. Iz prethodno navedenog proizlazi da obveza ranijeg plaćanja, o kojoj je riječ u glavnom postupku, ispunjava uvjete koji su izričito utvrđeni u članku 273. Direktive o PDV-u.

77. Međutim, potom treba ispitati nadilazi li uspostava takve obveze manevarski prostor ponuđen državama članicama na temelju članka 273. Direktive o PDV-u.

78. U tom je pogledu Sud u više navrata presudio da članak 273. Direktive o PDV-u doduše dodjeljuje državama članicama marginu prosudbe u vezi sa sredstvima kojima se nastoje postići ciljevi naplate cjelokupnog PDV-a i borbe protiv utaje. Ipak, one su dužne izvršavati svoju nadležnost poštujući pravo Unije i njegova opća načela te sukladno tomu i načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti(23).

79. Taj zahtjev u vidu poštovanja prava Unije podrazumijeva da kako bi se opravdala na temelju članka 273. Direktive o PDV-u obveza, koju je država članica uspostavila, mora biti u skladu s drugim odredbama te direktive.

80. Kao što je to Komisija s pravom naglasila, to tumačenje potkrepljuje postojanje članka 395. Direktive o PDV-u prema kojem Vijeće, koje djeluje jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za *odstupanje od odredaba te direktive*, kako bi se pojednostavio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza.

81. Odnos između tih dviju odredaba čini mi se jasnim: dok članak 395. Direktive o PDV-u uvjetuje donošenje mjera za odstupanje od te direktive odobrenjem Vijeća, članak 273. navedene direktive nužno se odnosi na donošenje mjera *kojima se ne odstupa* od te iste direktive. Obrnuto tumačenje lišilo bi navedeni članak 395. njegove biti, a osobito nužnosti pribavljanja odobrenja Vijeća za donošenja mjera za odstupanje.

82. Potvrdu za to tumačenje nalazim u presudi Maks Pen(24) u kojoj je Sud ispitao usklađenost obveze uspostavljene na temelju članka 273. Direktive o PDV-u s odredbama o obvezi obračuna i pravu na odbitak poreza.

83. Prema tome, u okviru ovog predmeta valja ispitati je li obveza ranijeg plaćanja usklađena s drugim odredbama Direktive o PDV-a, osobito onima o obvezi obračuna poreza koje su predmet drugog i trećeg pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev.

C. Usklađenost obveze ranijeg plaćanja, koja se odnosi na porez za koji nije nastala obveza obračuna, s člancima 62., 69. i 206. Direktive o PDV-u (drugo i treće pitanje)

84. Svojim drugim i trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita Sud, u biti, je li obveza ranijeg plaćanja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, suprotna člancima 62. i 69. Direktive o PDV-u koji uređuju obvezu obračuna poreza na stjecanja unutar Zajednice, kako su protumačeni s

obzirom na članak 206. te direktive koji predviđa mogućnost zahtijevati međuplaćanja.

85. Kako bi se razjasnio doseg tih pitanja, vjerujem da je korisno podsjetiti na odnos pojmova oporezivog događaja, obveze obraćuna i obveze plaćanja PDV-a.

86. Prema definicijama utvrđenima u članku 62. Direktive o PDV-u *oporezivi događaj* je događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obraćuna poreza. *Obveza obraćuna* poreza odnosi se na pravo porezne vlasti na temelju zakona da u danom trenutku traži *plaćanje* poreza od osobe koja je odgovorna za njegovo plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme *plaćanja* odgođeno. Na temelju članka 206. te direktive, *obveza plaćanja* nastaje, u načelu, pri podnošenju prijave PDV-a.

87. Iz tih se definicija može zaključiti da oporezivi događaj, obveza obraćuna i obveza plaćanja čine tri *uzastopna* stadija u postupku koji vodi do naplate poreza: kako bi obveza plaćanja mogla nastati, potrebno je da nastane obveza obraćuna poreza; kako bi nastala obveza obraćuna poreza, potrebno je da prethodno nastupi oporezivi događaj(25).

88. Glede obveze ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku, čini mi se da se teško može osporiti da je *oporezivi događaj* stvarno nastao kada nastane ta obveza, kao što su to s pravom naglasile porezna uprava i Komisija.

89. Naime, prema članku 68. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj nastaje prilikom stjecanja unutar Zajednice. No, članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u izričito se odnosi na „stjecanja” pogonskih goriva „unutar Zajednice” i stvara spornu obvezu nakon unosa pogonskih goriva na državno područje(26). Tako obveza ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku nastaje hipotetski nakon nastupa oporezivog događaja.

90. S druge strane, mislim da takva obveza nije u skladu s odredbama o obvezi obraćuna poreza, konkretno s člancima 62. i 69. Direktive o PDV-u.

91. Na temelju članka 69. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 222. te direktive, na stjecanje unutar Zajednice *nastaje obveza obraćuna poreza* u trenutku izdavanja računa ili najkasnije petnaestog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastupio (ako do tog trenutka nije izdan račun).

92. No, članak 103. stavak 5.a Zakona o PDV-u stvara obvezu ranijeg plaćanja neovisno o uvjetima za nastanak obveze obraćuna utvrđenima u članku 69. Direktive o PDV-u, to jest u roku od pet dana nakon unosa pogonskih goriva na državno područje. Konkretnije, ta obveza nastaje neovisno o izdavanju računa i prije isteka roka spomenutog u prethodnoj točki (na kraju kojega nužno nastaje obveza obraćuna poreza).

93. Prema tome, čini mi se da se takva odredba ne može pomiriti s člankom 69. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 62. te direktive. Naime, obveza obraćuna poreza je „pravo porezne vlasti tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njegovo plaćanje”. Prije nastanka tog prava, porezna vlast ne može poduzimati nikakve radnje kako bi ishodila plaćanje poreza.

94. Naglašavam da Direktiva o PDV-u ne sadržava nikakvu iznimku od odredaba svojeg članka 69. u vezi s obvezom obraćuna poreza na stjecanja unutar Zajednice, kao što je to istaknuo sud koji je uputio zahtjev. Neovisno o točnom tekstu pravila koja određuju trenutak u kojem nastaje obveza obraćuna poreza(27), načelo je isto za sve transakcije koje podliježu porezu: porezna uprava nema ovlast *zahtijevati* ikakvo plaćanje prije nego što nastane *obveza obraćuna* poreza.

95. Suprotno tvrdnjama porezne uprave i poljske vlade, to utvrđenje važi i za mogućnost da se

zahtijevaju me?upla?anja koja je predvi?ena u ?lanku 206. drugoj re?enici Direktive o PDV-u.

96. Prema toj odredbi, svaki porezni obveznik ima obvezu pla?ati neto iznos PDV-a pri podnošenju svoje prijave, pri ?emu dr?žave ?lanice imaju mogu?nost ranije zahtijevati me?upla?anje.

97. No, iz odnosa relevantnih odredaba proizlazi da se ta mogu?nost ponu?ena dr?žavama ?lanicama, da zahtijevaju me?upla?anje, može odnositi samo na porez za koji je nastala *obveza obra?una* u skladu s ?lankom 62. i sljede?ima Direktive o PDV-u.

98. S jedne je strane o?ito da druga re?enica ?lanka 206. Direktive o PDV-u (mogu?nost zahtijevati me?upla?anja) ubla?ava na?elo utvr?eno u prvoj re?enici te odredbe (obveza pla?anja prilikom podnošenja prijave), koja spada u glavu XI. poglavlje 1. te direktive naslovljeno „Obveza pla?anja”.

99. S druge strane, ?lankom 206. drugom re?enicom Direktive o PDV-u ne može se, naprotiv, utvrditi odstupanje od ?lanaka 62. i 69. te direktive koji spadaju u glavu VI. navedene direktive, naslovljenu „Oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a”.

100. Konkretnije re?eno, mogu?nost zahtijevati me?upla?anja ne omogu?ava dr?žavama ?lanicama da pomaknu unaprijed datum na koji nastaje obveza obra?una poreza (drugi stadij u postupku naplate poreza), nego datum pla?anja poreza za koji je ve? nastala obveza obra?una (tre?i stadij u postupku naplate poreza)(28).

101. Potvrdu za to tuma?enje nalazim još u objedinjenom tuma?enju ?lanaka 206. i 250. Direktive o PDV-u. Iako ?lanak 206. te direktive predvi?a obvezu pla?anja prilikom podnošenja prijave, ?lanak 250. navedene direktive odre?uje da u toj prijavi porezni obveznik mora navesti „sve podatke koji su potrebni za izra?un poreza za *koji je nastala obveza obra?una*”(29). Te odredbe potvr?uju da se u sustavu koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u, svaka obveza pla?anja, ?ak i ranija, može ticati samo poreza za koji je nastala obveza obra?una i koji se mora iskazati u prijavi poreznog obveznika.

102. Potvrdu za to tuma?enje nalazim tako?er u presudi Balocchi(30) u kojoj je Sud napravio razliku izme?u poreza za koje je nastala obveza obra?una i poreza za koje nije nastala obveza obra?una.

103. Ta se presuda odnosila na talijansko zakonodavstvo na temelju kojeg su porezni obveznici bili du?ni prije 20. prosinca izvršiti me?upla?anje u iznosu od 65 % neto iznosa PDV-a koji se duguje za cijelo teku?e tromjese?je koje je isticalo najkasnije 5. o?ujka sljede?e godine.

104. Sud je presudio da je takav mehanizam suprotan odredbama ?este direktive koje odgovaraju ?lancima 62., 63. i 206. Direktive o PDV-u jer dovodi do „preoblikovanja me?upla?anja u predujmove suprotne pravilu Direktive prema kojem dr?žave ?lanice *zahtijevaju pla?anje PDV-a samo za obavljene transakcije*”(31).

105. Drugim rije?ima, Sud je presudio da se nikakvo pla?anje, uklju?uju?i me?upla?anja, ne može zahtijevati prije nego što nastane *obveza obra?una poreza*(32). Time je Sud slijedio stajalište koje je Komisija branila u tom predmetu(33) i koje odgovara tuma?enju koje predla?em u ovom predmetu.

106. Pojašnjavam da se tom tumačenju ne protivi paušalni obračun međuplaćanja, pod uvjetom da taj obračun bude tako sastavljen da ne uključuje poreze za koje još nije nastala obveza obračuna. To je, prema mojem mišljenju, glavni zaključak presude Balocchi(34).

107. Iz prethodno navedenog proizlazi da se člancima 62. i 69. Direktive o PDV-u protivi obveza ranijeg plaćanja, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, jer omogućuje poreznoj upravi da od poreznog obveznika zahtijeva plaćanje prije nego što je nastala obveza obračuna poreza. Taj zaključak nije doveden u pitanje mogućnošću da se zahtijevaju međuplaćanja koja je predviđena u članku 206. te direktive koji se može odnositi samo na porez za koji je nastala obveza obračuna na temelju prethodno navedenih odredaba.

108. S obzirom da je ona suprotna većem broju odredbi Direktive o PDV-u, takva se obveza ranijeg plaćanja ne može usvojiti na temelju članka 273. te direktive.

D. Usklađenost s člankom 206. Direktive o PDV-u obveze ranijeg plaćanja koja se odnosi na bruto iznos poreza koji treba platiti na oporezivu transakciju (drugo i treće pitanje)

109. Podredno želim još ispitati drugi aspekt obveze ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku, to jest činjenicu da se ona odnosi na *bruto iznos* PDV-a koji treba platiti na stjecanje pogonskih goriva unutar Zajednice, razmatrano zasebno, a da se u obzir ne uzima pravo poreznog obveznika na odbitak.

110. Zbog sljedećih razloga smatram da se članku 206. Direktive o PDV-u protivi takva obveza, kao što su to s pravom tvrdili tužitelj u glavnom postupku i Komisija.

111. Temeljno načelo utvrđeno u članku 206. Direktive o PDV-u jest to da porezni obveznik nije dužan platiti PDV nakon svake *oporezive transakcije* koju obavi (primjerice, stjecanje unutar Zajednice ili isporuka robe), nego po isteku svakog *poreznog razdoblja*. Stoga se *neto iznos* PDV-a, spomenut u prvoj rečenici te odredbe, dobije tako da se dodaju porezi koje treba platiti na sve oporezive izlazne transakcije obavljene tijekom poreznog razdoblja, od čega se odbijaju porezi plaćeni na sve ulazne transakcije obavljene tijekom tog istog razdoblja.

112. Smatram da mogućnost zahtijevati međuplaćanja, predviđena u članku 206. drugoj rečenici PDV-a, omogućuje da se *ranije* zahtijeva djelomično plaćanje *neto iznosa* PDV-a obračunatog na cijelo *porezno razdoblje*. Izraz „međuplaćanje” podrazumijeva, naime, djelomično plaćanje iznosa koji će kasnije trebati platiti, to jest *neto iznosa* PDV-a obračunatog na cijelo porezno razdoblje. To tumačenje potkrepljuje verzija te odredbe na poljskom jeziku koja se izričito odnosi na zahtjev za međuplaćanja na „taj iznos”(35), kao što je to naglasio tužitelj u glavnom postupku.

113. Suprotno tvrdnjama porezne uprave i poljske vlade, to tumačenje ne čini u praksi nemogućim ili pretjerano otežanim zahtjev za međuplaćanja. Kako bi bila u skladu s člankom 206. drugom rečenicom Direktive o PDV-u, takva plaćanja moraju se zasnivati na procjeni *neto iznosa* PDV-a koji treba platiti na kraju poreznog razdoblja, poput obveze ranijeg plaćanja koju je Sud ispitao u presudi Balocchi(36).

114. Naprotiv, ta se odredba ne može tumačiti na način da omogućuje zahtijevati *bruto iznos* PDV-a koji treba platiti na svaku *oporezivu transakciju* razmatranu zasebno, kao što to predviđa obveza ranijeg plaćanja o kojoj je riječ u glavnom postupku. Smatram da bi takvo tumačenje dovelo do promjene same naravi PDV-a, jer je on porez koji se mora platiti do kraja svakog *poreznog razdoblja*, a ne nakon svake oporezive transakcije.

115. Pojašnjavam da to tumačenje uopće nije dovedeno u pitanje presudom Macikowski(37). Kao

što su to s pravom istaknuli tužitelj u glavnom postupku i Komisija, rješenje usvojeno u toj presudi opravdano je posebnim ili čak iznimnim okolnostima s obzirom na sve transakcije koje podliježu PDV-u i ne može se pooptiti.

116. Konkretnije, ta se presuda ticala plaćanja PDV-a koji je trebalo platiti na prodaju, putem ovrhe, nekretnine koja je pripadala poreznom obvezniku, društvu Royal. Marian Macikowski, sudski ovršitelj, proveo je ovrhu i prodaju te nekretnine na javnoj dražbi. Prodajna cijena, uključujući iznos PDV-a koji je trebalo platiti, bio je položen na račun nadležnog suda. No, budući da porez nije bio plaćen u predviđenim rokovima, porezna uprava utvrdila je odgovornost M. Macikowskog kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a.

117. Sud je presudio da se u takvim okolnostima članku 206. Direktive o PDV-u ne protivi obveza koju ima sudski ovršitelj da plati *bruto iznos* PDV-a koji treba platiti na prodaju nekretnine putem ovrhe(38).

118. Međutim, to tumačenje izričito se zasnivalo na ključnom utvrđenju, to jest na razlici između osobe odgovorne za plaćanje poreza na tu transakciju (sudski ovršitelj, M. Macikowski) i osobe koja ima pravo na odbitak na kraju poreznog razdoblja (porezni obveznik, Royal)(39). U takvim se okolnostima članku 206. Direktive o PDV-u ne protivi obveza plaćanja bruto iznosa poreza na predmetnu oporezivu transakciju jer hipotetski osoba koja je odgovorna za plaćanje tog iznosa (sudski ovršitelj) nema odgovarajuće pravo na odbitak.

119. Uostalom naglašavam da je to rješenje prilagođeno kontekstu prodaje putem ovrhe čiji se prihod ne može isplatiti vlasniku nekretnine koji je porezni obveznik.

120. S druge strane, presuda Macikowski(40) irelevantna je u svim „običnim” situacijama u kojima osoba odgovorna za plaćanje poreza *jest* porezni obveznik koji ima pravo na odbitak. U svim tim situacijama međuplaćanje u smislu te odredbe može se odnositi samo na dio *neto iznosa* poreza koji treba platiti tijekom *poreznog razdoblja*.

121. Dodajem da je doseg presude Macikowski(41) još ograničen njezinom točkom 58. u kojoj je Sud istaknuo da se plaćanje PDV-a od strane osobe odgovorne za plaćanje (sudski ovršitelj) zahtijeva *nakon podnošenja prijave poreza* od strane poreznog obveznika. U okolnostima glavnog postupka, ranije plaćanje zahtijeva se prije nego što porezni obveznik podnese prijavu(42).

122. Iz prethodno navedenog proizlazi da se članku 206. Direktive o PDV-u protivi obveza ranijeg plaćanja PDV-a za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, jer se ta obveza odnosi na bruto iznos poreza koji treba platiti na tu transakciju razmatranu zasebno, a ne na neto iznos poreza obračunat na cijelo porezno razdoblje.

V. Zaključak

123. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koje je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 110. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi uspostava obveze ranijeg plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje.

2. Članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/856 od 25. svibnja 2016., treba tumačiti na način da mu se ne protivi uspostava obveze ranijeg plaćanja PDV-a za

stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje, pod uvjetom da je ta obveza u skladu s drugim odredbama te direktive, a osobito onima o obvezi obračuna poreza.

3. Članke 62. i 69. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2016/856, treba tumačiti na način da im se protivi obveza ranijeg plaćanja PDV za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice u roku od pet dana od unosa pogonskih goriva na državno područje, jer poreznoj upravi dopušta da plaćanje od strane poreznog obveznika zahtijeva prije nego što nastane obveza obračuna poreza, s obzirom da se mogućnost zahtijevati međuplaćanje predviđena u članku 206. te direktive može odnositi samo na porez za koji je nastala obveza obračuna na temelju prethodno navedenih odredaba.

4. Članak 206. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2016/856, treba tumačiti na način da mu se protivi obveza ranijeg plaćanja PDV-a za stjecanja pogonskih goriva unutar Zajednice, jer se ta obveza odnosi na bruto iznos poreza koji treba platiti na tu transakciju razmatranu zasebno, a ne na neto iznos poreza obračunat na cijelo porezno razdoblje.

1 Izvorni jezik: francuski

2 Direktiva Vijeća 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) 2016/856 od 25. svibnja 2016. (SL 2016., L 142, str. 12.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

3 Vidjeti, među ostalim, presude od 11. prosinca 2003., *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, t. 64.), od 1. srpnja 2014., *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, t. 57.), i od 17. rujna 2020., *Hidroelectrica* (C-648/18, EU:C:2020:723, t. 25.).

4 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u spojenim predmetima *Eurogate Distribution* i *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 i C-228/14, EU:C:2016:1, t. 106.).

5 Vidjeti mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568, t. 50.) i presudu od 19. prosinca 2012., *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822, t. 34.).

6 U istom smislu, glede Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarinama te o posjedovanju, kretanju i praćenju takvih proizvoda (SL 1992., L 76, str. 1.), vidjeti mišljenje P. Cruza Villalóna u predmetu *Komisija/Francuska* (C-216/11, EU:C:2012:819, t. 49.) i presudu od 14. ožujka 2013., *Komisija/Francuska* (C-216/11, EU:C:2013:162, t. 28.).

7 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika M. B. Elmera u predmetu *Eismann* (C-217/94, EU:C:1996:183, t. 29.).

8 Presuda od 10. srpnja 1984. (42/83, EU:C:1984:254, t. 27.) Taj se predmet odnosio na dansko zakonodavstvo kojim su predviđena obračunska razdoblja i rokovi plaćanja za PDV na uvoz koji se razlikuju od rokova za plaćanje PDV-a u domaćem sustavu.

9 Vidjeti presude od 27. veljače 1980., *Komisija/Irska* (55/79, EU:C:1980:56, t. 9.), od 10. srpnja 1984., *Dansk Denkavit* (42/83, EU:C:1984:254, t. 30.), od 17. lipnja 1998., *Grundig Italiana* (C-68/96, EU:C:1998:299, t. 23. i 24.), i od 12. veljače 2015., *Oil Trading Poland* (C-349/13, EU:C:2015:84, t. 48.).

10 Vidjeti, među ostalim, presude od 2. travnja 1998., *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1998:155, t. 34.), od 19. ožujka 2009., *Komisija/Finska* (C-10/08, neobjavljena, EU:C:2009:171, t. 23.), i od

15. ožujka 2018., Cali Esprou (C-104/17, EU:C:2018:188, t. 41.).

11 Vidjeti, me?u ostalim, presude od 19. ožujka 2009., Komisija/Finska (C-10/08, neobjavljena, EU:C:2009:171, t. 24.), od 19. prosinca 2013., X (C-437/12, EU:C:2013:857, t. 28.), i od 12. velja?e 2015., Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, t. 46.).

12 Primjera radi, ?lanak 36. UFEU-a je odredba o opravdanju koja ublažava zabrane utvr?ene u ?lancima 34. i 35. UFEU-a.

13 Presuda od 17. lipnja 1998., Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299, t. 24.). Vidjeti tako?er mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:463, t. 57.).

14 Vidjeti, me?u ostalim, presude od 17. srpnja 1997., Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, t. 29.), od 5. listopada 2006., Nádasdi i Németh (C-290/05 i C-333/05, EU:C:2006:652, t. 51.), i od 8. studenoga 2007., Stadtgemeinde Frohnleiten i Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, t. 56.).

15 Direktiva Vije?a od 16. prosinca 1991. o dopuni zajedni?kog sustava poreza na dodanu vrijednost i o izmjeni Direktive 77/388/EEZ s ciljem ukidanja fiskalnih granica (SL 1991., L 376, str. 1).

16 Vidjeti t. 23. ovog mišljenja.

17 Vidjeti, me?u ostalim, mišljenje nezavisnog odvjetnika D. Ruiz-Jaraba Colomera u spojenim predmetima Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:174, t. 27. do 35.); mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Poiaresa Madura u predmetu Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2005:745, t. 7. do 9.), i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Szpunara u spojenim predmetima Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2217, t. 31. do 38.).

18 Vidjeti t. 21. ovog mišljenja.

19 Presuda od 10. srpnja 1984. (42/83, EU:C:1984:254, t. 32.)

20 Prije nego što je u okviru prijelaznog sustava Direktivom 91/680 uveden pojam stjecanja unutar Zajednice, ?lanak 7. Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica o porezima na promet — zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) definirao je „uvoz” kao svaki ulazak robe na državno podru?je države ?lanice. U važe?em sustavu, pojam „stjecanje unutar Zajednice” odnosi se na isporuke izme?u država ?lanica (?lanak 20. Direktive o PDV-u), dok je pojam „uvoz” ograni?en na ulaske robe koja dolazi iz tre?ih država (?lanak 30. Direktive o PDV-u).

21 Presuda od 10. srpnja 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254, t. 32.)

22 Presude od 18. sije?nja 2007., Brzezi?ski (C-313/05, EU:C:2007:33, t. 47. i 48.), od 3. lipnja 2010., Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312, t. 27.), i od 12. velja?e 2015., Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, t. 37.)

23 Vidjeti, me?u ostalim, presude od 17. svibnja 2018., Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321, t. 41.), od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 35.), i od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 38. i 39.).

24 Presuda od 13. veljače 2014. (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 42. do 48.)

25 U vezi s nužnošću razlikovanja tih triju pojmova vidjeti presudu od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 21. do 24.).

26 Vidjeti t. 14. ovog mišljenja.

27 Glede domaćih transakcija, trenutak u kojem nastaje obveza obračuna poreza predmet je složenijih pravila: vidjeti članke 63. do 68. Direktive o PDV-u.

28 Vidjeti t. 85. do 87. ovog mišljenja.

29 Moje isticanje.

30 Presuda od 20. listopada 1993. (C-10/92, EU:C:1993:846)

31 Vidjeti presudu od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 27. i 31.). Moje isticanje.

32 U skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u „[o]porezivi događaj i *obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga*” (moje isticanje).

33 U izvješčaju s rasprave u predmetu Balocchi (C-10/92) Komisijini su argumenti sažeti na sljedeći način: „Komisija ističe kao prvo da je talijansko zakonodavstvo suprotno članku 10. Direktive. Ključno pravilo utvrđeno u toj odredbi — kojom su se uskladili pojmovi oporezivog događaja i obveze obračuna PDV-a — bilo bi to da *obveza obračuna poreza nastaje tek kada je oporeziva transakcija obavljena; ranije plaćanje poreza, makar i djelomično, ne bi se moglo zahtijevati u niti u kojem slučaju*. [...] Na isti način, članak 22. Direktive, koji predviđa mogućnost zahtijevati ‚međuplaćanja‘, ovlastio bi zapravo države članice da unazad pomaknu dospelost poreza i zahtijevaju *međuplaćanja izmeću trenutka u kojem je nastala obveza obračuna poreza i trenutka predviđenog za njegovo plaćanje*” (moje isticanje).

34 Presuda od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 27. do 31.)

35 „Kada podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłaci kwotę netto VAT w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogły jednak ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.”

36 Presuda od 20. listopada 1993. (C-10/92, EU:C:1993:846). Vidjeti točke 102. do 106. ovog mišljenja.

37 Presuda od 26. ožujka 2015. (C-499/13, EU:C:2015:201)

38 Presuda od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, t. 57. i sljedeće)

39 Presuda od 26. ožujka 2015., Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, t. 57.)

40 Presuda od 26. ožujka 2015. (C-499/13, EU:C:2015:201)

41 Presuda od 26. ožujka 2015. (C-499/13, EU:C:2015:201)

42 Vidjeti t. 17. i 26. ovog mišljenja.