

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

ATANASIOSA RANTOSA

od 12. svibnja 2022.(1)

Predmet C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

protiv

Republike Slovenije

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputilo Vrhovno sodišće (Vrhovni sud, Slovenija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 203. – Povratni leasing (sale and lease back) – članak 226. – Podaci koje račun obvezno mora sadržavati – Mogućnost izjednačavanja pisanog ugovora s računom”

I. Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 203. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2).
2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Raiffeisen leasing, d. o. o. (u daljnjem tekstu: Raiffeisen) i Republike Slovenije (Republika Slovenija), koju zastupa Ministarstvo za finance (Ministarstvo financija, Slovenija) u pogledu oporezivanja porezom na dodanu vrijednost (PDV) koji je nastao na temelju ugovora o financijskom leasingu koji se smatra „računom” u smislu članka 203. Direktive o PDV-u jer sadržava vrijednost PDV-a.
3. Unatoč posebnim činjeničnim okolnostima u pogledu provedbe transakcije povratnog leasinga (*sale and lease back*)(3), ovaj se predmet odnosi na relativno jednostavno pitanje. Može li se i pod kojim uvjetima pisani ugovor između dvije ugovorne strane, kao što je to ugovor o financijskom leasingu nekretnine u kojem je navedena vrijednost PDV-a, sam po sebi smatrati „računom” u smislu Direktive o PDV-u, pri čemu, s jedne strane, nastaje obveza izdavatelja tog računa da plati PDV i, s druge strane, pravo primatelja navedenog računa na odbitak ulaznog PDV-a?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. U uvodnoj izjavi 46. Direktive o PDV-u određuje se:

„Upotreba elektroničkog izdavanja računa trebala bi omogućiti nadležnim poreznim tijelima provođenje njihovih aktivnosti nadzora. Stoga je primjereno, s ciljem osiguranja urednog funkcioniranja unutarnjeg tržišta, sastaviti popis podataka koji moraju biti iskazani na računima, [...]”.

5. Članak 203. te direktive propisuje „PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.”

6. U poglavlju 3., naslovljenom „Ispostavljanje računa”, koji se nalazi u glavi XI. navedene direktive, nalaze se odjeljak 2., naslovljen „Definicija računa”, koji obuhvaća članke 218. i 219., odjeljak 3., naslovljen „Izdavanje računa”, koji je na datum nastanka činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku obuhvaćao članke 220. do 225. i odjeljak 4., naslovljen „Sadržaj računa”, koji obuhvaćao članke 226. do 231.

7. Člankom 218. iste direktive predviđa se:

„Za potrebe ove Direktive, države članice prihvaćaju dokumente ili poruke na papiru ili u elektroničkom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz ovog poglavlja.”

8. Članak 219. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

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

9. U skladu s člankom 226. točkom 7. i 9. te direktive:

„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:

[...]

7. datum na koji je obavljena isporuka robe ili dovršena usluga ili datum na koji je obavljena isplata iz točke 4. i 5. članka 220., ako se taj datum može odrediti te ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,

[...]

9. primijenjena stopa PDV-a. [...]”

B. Slovensko pravo

10. U skladu s člankom 67. stavkom 1. Zakona o davku na dodano vrednost (Zakon o PDV-u; u daljnjem tekstu: ZDDV-1):

„Da bi ostvario pravo na odbitak, 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.q ovog zakona.

[...]"

11. ?lanak 76. ZDDV-1 predvi?a:

„1. PDV mora platiti:

[...]

9. svaka osoba koja na ra?unu iska?e PDV.

[...]"

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

12. Društvo RED, d. o. o. (u daljnjem tekstu: RED) bilo je vlasnik zemljišta na kojem se nalazi zgrada u Rožnoj Dolini, u op?ini Ljubljana (Slovenija) (u daljnjem tekstu zajedno: predmetna nekretnina).

13. Kako bi osiguralo financiranje nove zgrade na tom zemljištu, društvo RED je s društvom Raiffeisen ugovorilo transakciju povratnog leasinga (*sale and lease back*) koja se provodi u dvije faze.

14. Prvim ugovorom od 19. studenoga 2007., ta su se društva dogovorila, s jedne strane, da ?e društvo Raiffeisen kupiti predmetnu nekretninu od društva RED i, s druge strane, da ?e društvo RED pla?ati društvu Raiffeisen mjese?ne obroke leasinga sve do otplate vrijednosti zemljišta i novoizgra?ene zgrade (ukupni iznos od 1 294 786,56 eura; u daljnjem tekstu: ugovor o financijskom leasingu). Iako je u tom ugovoru navedeno da PDV iznosi 110 056,86 eura, društvo Raiffeisen nije ispostavilo nikakav poseban ra?un društvu RED. Usto, društvo Raiffeisen nije ni prijavilo ni platilo navedeni PDV. Na temelju tog ugovora, društvo RED je, smatraju?i da navedeni ugovor predstavlja ra?un u smislu ?lanka 203. Direktive o PDV-u, iskoristilo pravo na odbitak tog PDV-a zbog ?ega ga je navelo u svojoj prijavi PDV-a.

15. Drugim ugovorom od 22. studenoga 2007., društva RED i Raiffeisen zaklju?ila su ugovor o kupoprodaji predmetne nekretnine, u kojem su navedeni prodajna cijena i PDV. Društvo RED izdalo je ra?un s PDV-om društvu Raiffeisen. Nakon sklapanja tog ugovora i na temelju njega, društvo Raiffeisen iskoristilo je pravo na odbitak PDV-a.

16. Budu?i da društvo RED nije ispunilo svoje obveze iz ugovora o financijskom leasingu u propisanom roku, društva Raiffeisen i RED sporazumno su 21. listopada 2011. raskinula taj ugovor. Nakon toga društvo Raiffeisen prodalo je predmetnu nekretninu drugom kupcu po cijeni koja je uklju?ivala PDV.

17. U okviru postupka poreznog nadzora 25. srpnja 2014. društvu RED dostavljena je pravomo?na odluka Finan?ne uprave Republike Slovenije (Porezna uprava Republike Slovenije; u daljnjem tekstu: FURS) kojom mu je uskra?eno pravo na odbitak PDV-a(4).

18. Posljedi?no, s obzirom na to da je FURS-ovom odlukom isklju?en rizik od gubitka poreznih prihoda, društvo Raiffeisen steklo je pravo na ispravak prijave PDV-a koji je obra?unan na temelju ugovora o financijskom leasingu.

19. Me?utim, unato? tom ispravku, FURS je, me?u ostalim(5), naložio društvu Raiffeisen da plati kamate na porezni dug u iznosu od 50 571,88 eura jer je u okviru postupka poreznog nadzora utvr?eno da društvo Raiffeisen nije platilo PDV u skladu s ugovorom o financijskom leasingu za

razdoblje od 3. siječnja 2008. do 25. srpnja 2014. To nije, FURS smatra da, s obzirom na to da je u ugovor o financijskom leasingu izričito navedena vrijednost PDV-a, ugovor treba smatrati „računom” u smislu članka 76. stavka 1. točke 9. ZDDV-1 (odredba kojom se prenosi članak 203. Direktive o PDV-u) i da se obveza društva Raiffeisen da plati PDV-a treba smatrati nastalom u trenutku njegova zaključenja. Dakle, na temelju tog dokumenta društvo RED moglo je iskoristiti pravo na odbitak PDV-a.

20. Društvo Raiffeisen osporilo je FURS-ovu odluku naknadnim podnošenjem upravnog pravnog sredstva ministarstvu financija, a zatim tužbe Upravnom sodišću (Upravni sud, Slovenija). Ta su dva pravna sredstva odbijena. Potom je podnijelo reviziju sudu koji je uputio zahtjev, Vrhovnom sodišću (Vrhovni sud, Slovenija).

21. U prilog svojoj tužbi, društvo Raiffeisen tvrdi, među ostalim, da se ugovor o financijskom leasingu ne može smatrati „računom” u smislu Direktive o PDV-u jer ne sadržava sve bitne sastojke računa (odnosno, primijenjenu stopu PDV-a ili datum isporuke robe). Prema tome, prema mišljenju društva Raiffeisen, formalni uvjeti koji bi društvu RED omogućili da ostvari pravo na odbitak ulaznog PDV-a nisu bili ispunjeni, tako da nije postojao nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda.

22. Sud koji je uputio zahtjev 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 koji su propisani Direktivom o PDV-u, osobito kada mjesto pružanja usluge nije navedeno(6). To tumačenje potkrijepljeno je kako tekstom članka 203. Direktive o PDV-u tako i ciljem koji se njome nastoji postići, a to je sprječavanje rizika od gubitka poreznih prihoda.

23. S obzirom na navedeno, taj sud tvrdi da se ugovor, kao transakcija prema obveznom pravu, može razlikovati od računa i da predstavlja samo pravnu osnovu za transakciju koja podliježe PDV-u, pri čemu se račun u svakom slučaju mora izdati u trenutku nastanka događaja oporezivog PDV-om (odnosno po isporuci robe ili usluga)(7).

24. Prema tome, navedeni sud želi znati može li se ugovor smatrati računom u smislu članka 203. Direktive o PDV-u samo ako iz tog ugovora proizlazi izričito i objektivno prepoznatljiva namjera ugovornih strana 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.

25. U tim je okolnostima Vrhovno sodišće (Vrhovni sud) odlučilo prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

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

2. Odnosno, u slučaju nijeznog odgovora, 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 o PDV-u?

3. Odnosno, konkretnije, 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 o PDV-u ako iz tog ugovora proizlazi izričito 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?”

26. Pisana o?itovanja podnijeli su društvo Raiffeisen, slovenska vlada i Komisija.

IV. Analiza

27. Svojim trima pitanjima, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 203. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da se (pisani) ugovor o financijskom leasingu koji su zaklju?ile dvije osobe koje su obveznici PDV-a i nakon ?ijeg zaklju?enja nije izdan ra?un s PDV-om može smatrati „ra?unom” u smislu te odredbe na na?in da prodavatelju (davatelj leasinga) nastane obveza pla?anja PDV-a, a kupcu (primatelj leasinga) mogu?nost da odbije ulazni PDV.

28. U slu?aju potvrdnog odgovora, sud koji je uputio zahtjev ?eli znati, s jedne strane, koje podatke taj ugovor mora obvezno sadržavati da bi se smatrao takvim ra?unom, osobito uzimaju?i u obzir podatke koji se navode u ?lanku 226. Direktive o PDV-u, i, s druge strane, je li relevantno ispitati proizlazi li iz navedenog ugovora objektivna namjera prodavatelja robe ili pružatelja usluga kao ugovorne strane (davatelj leasinga) da se radi o ra?unu zbog kojeg kupac (primatelj leasinga) može pretpostaviti da na temelju tog istog ugovora može odbiti ulazni PDV.

29. Društvo Raiffeisen tvrdi da se ugovor o financijskom leasingu, kao što je to onaj o kojem je rije? u glavnom postupku, može smatrati ra?unom u smislu ?lanka 203. Direktive o PDV-u samo ako sadržava izri?itu odredbu u tom smislu i ako su ispunjeni svi uvjeti iz poglavlja 3. („Ispostavljanje ra?una”) glave XI. Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, slovenska vlada isti?e da se takav pisani ugovor može smatrati ra?unom ?ak i ako ne sadržava sve podatke iz tog poglavlja ako su u tom ugovoru navedeni davatelj i primatelj leasinga, opis transakcije, vrijednost isporuke robe ili usluga i iznos PDV-a koji primatelj leasinga mora platiti, ako iz njega proizlazi izri?ita i objektivno prepoznatljiva namjera davatelja leasinga kao ugovorne strane da se radi o ra?unu zbog ?ega primatelj leasinga može pretpostaviti da na temelju tog ugovora može odbiti ulazni PDV te ako bilo iz izri?ite ugovorne odredbe bilo iz drugih ugovornih odredbi, odnosno okolnosti transakcije, proizlazi da nije predvi?eno izdavanje ra?una kao zasebnog dokumenta(8).

A. Pojam „ra?un”

30. Najprije treba podsjetiti na to da se ?lankom 218. Direktive o PDV-u predvi?a da „za potrebe [te direktive], države ?lanice [kao ra?un] prihva?aju dokumente ili poruke na papiru ili u elektroni?kom obliku ako udovoljavaju uvjetima iz [poglavlja 3. glave XI. navedene direktive]”. Usto, ?lanak 219. iste direktive izjedna?uje s ra?unom „svaki dokument ili poruk[u] koja izmjenjuje i dopunjuje prvotni ra?un te se poziva izri?ito i nedvojbeno na njega”.

31. Iz toga slijedi da bi se dokument smatrao ra?unom prema tim odredbama nije važno da ima odre?eni oblik ili da je na njemu na bilo koji na?in naveden izraz „ra?un” jer se ra?un može sastojati i od više dokumenata(9). Stoga se ništa ne protivi tomu da ugovor o financijskom leasingu, kao što je onaj o kojem je rije? u glavnom postupku, može predstavljati ra?un, pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz poglavlja 3. glave XI. Direktive o PDV-u.

32. U tom pogledu, s jedne strane, kad je rije? o pravilima o izdavanju ra?una, ?lanak 220. stavak 1. Direktive o PDV-u odre?uje da se ra?un mora izdati, me?u ostalim, za svaku isporuku robe ili usluga jednog poreznog obveznika drugome(10).

33. S druge strane, kad je rije? o pravilima koja se odnose na sadržaj ra?una, on je ure?en odredbama iz odjeljka 4. navedenog poglavlja 3. koji je, na datum nastanka ?injenica o kojima je rije? u glavnom postupku obuhva?ao ?lanke 226. do 231. To?nije, ?lankom 226. Direktive o PDV-u predvi?eno je da, ne dovode?i u pitanje posebne odredbe te direktive, u svrhu PDV-a na

računima koji se izdaju u skladu s člankom 220. i 221. potrebni su samo podaci navedeni u toj odredbi(11) (u daljnjem tekstu: obvezni podaci).

34. Na temelju teksta prethodno navedenih odredbi može se zaključiti da se samo dokumenti koji sadržavaju obvezne podatke mogu koristiti kao račun za potrebe PDV-a. Primjerice, Sud je pojasnio da države članice ne mogu vezivati korištenje pravom na odbitak PDV-a uz poštovanje uvjeta u vezi sa sadržajem računa koji nisu izričito propisani odredbama Direktive o PDV-u(12). Ti su obvezni podaci dakle na obvezujući i iscrpan način utvrđeni člankom 226. te direktive(13).

35. Međutim, takav pristup, unatoč svojoj prednosti u području pravne sigurnosti i dosljednosti, u određenim situacijama može dovesti do zanemarivanja primarne uloge koju Direktiva o PDV-u daje „računima”. Naime, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 46. te direktive, račun se sastavlja, među ostalim, da bi se „omogućilo nadležnim poreznim tijelima provođenje njihovih aktivnosti nadzora”. U tom pogledu, Sud je naveo da je svrha podataka koje račun obvezno mora sadržavati omogućiti poreznim tijelima nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a(14). Osim toga, kako bi ta vrsta nadzora bila moguća, porezni obveznici, na temelju članka 244. te direktive, moraju pohraniti sve račune koje su primili kao i kopije svih računa koje su izdali.

36. Prema tome, s obzirom na cilj olakšavanja poreznim tijelima provedbe poreznog nadzora plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a, valja ispitati može li se ugovor o financijskom leasingu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku smatrati „računom” na temelju članka 203. Direktive o PDV-u(15).

B. Račun kao dokaz plaćanja poreza koji se treba platiti na temelju članka 203. Direktive o PDV-u

37. Na temelju računa mora se moći utvrditi je li PDV ispravno plaćen. Kako bi se u ovom slučaju utvrdilo može li se na temelju ugovora, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, izvršiti takva provjera, potrebno je ispitati sadržaj članka 203. Direktive o PDV-u, na temelju kojeg je FURS smatrao da je društvo Raiffeisen trebalo platiti PDV.

38. Prema doslovnom tumačenju, u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun. U tom pogledu, Sud je pojasnio da PDV iskazan na račun treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (16).

39. Stoga je obveza plaćanja PDV-a u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u neovisna o obvezi plaćanja tog PDV-a zbog transakcije koja podliježe PDV-u u smislu članka 2. te direktive. Naime, suprotno slučaju poreznog duga koji eventualno nastaje zbog transakcije koja podliježe PDV-u, Sud je presudio da porezni dug iz članka 203. navedene direktive dopijeva isključivo zato što je PDV naveden na račun, a da stoga nije relevantno, kad je riječ o nastanku tog duga, mjesto isporuke usluga za koje je izdan račun(17), podatak koji je međutim izričito predviđen člankom 226. iste direktive kao obvezni podatak na račun.

40. Prema istoj logici, u okviru sustavnog tumačenja Direktive o PDV-u, utvrđujem da, iako se članak 203. Direktive o PDV-u odnosi na „račun”, za razliku od članka 178. točke (a) te direktive koji se odnosi na način ostvarivanja prava na odbitak PDV-a u slučaju isporuke robe ili usluga, navedeni članak 203. izričito ne propisuje da taj račun mora ispuniti sve uvjete iz članka 220. do 236. te članka 238., 239. i 240. Osim toga, ako bi ti formalni uvjeti za ispostavljanje računa bili relevantni, izdavatelj računa mogao bi jednostavno zaobići obvezu plaćanja PDV-a tako da u navedeni račun propusti navesti bilo koji od podataka koji se zahtijeva člankom 226. Direktive o PDV-u.

41. Naime, Sud je presudio da se tom odredbom nastoji ukloniti rizik od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati iz prava na odbitak(18). čak i ako je ostvarivanje navedenog prava na odbitak ograničeno samo na poreze koji odgovaraju transakciji koja podliježe PDV-u, rizik od gubitka poreznih prihoda nađelno nije u potpunosti uklonjen sve dok primatelj računa s neopravdano iskazanim PDV-om i dalje može iskoristiti taj račun za ostvarivanje prava na odbitak, u skladu s člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u(19). U tom pogledu, podsjećam na to da, u skladu s člankom 178. te direktive, kako bi se ostvarilo pravo na odbitak iz članka 168. točke (a) navedene direktive u pogledu isporuke robe ili usluga, porezni obveznik mora imati račun koji je u skladu s odgovarajućim odredbama Direktive o PDV-u(20). Prema tome, rizik od gubitka poreznih prihoda može biti posljedica toga da primatelj računa koji ispunjava sve formalne uvjete utvrđene u toj direktivi ima pravo na odbitak ulaznog PDV-a, iako mu je PDV neopravdano naplaćen jer predmetna transakcija ne podliježe PDV-u.

42. U tom pogledu, podsjećam na to da je Sud također pojasnio da, u skladu s načelom neutralnosti PDV-a, ako je porez neopravdano obračunan, isti se mora moći ispraviti ako izdavatelj računa dokaže svoju dobru vjeru ili ako pravodobno ukloni rizik od smanjenja poreznih prihoda koji je mogao nastati kao rezultat prava na odbitak(21).

43. U ovom slučaju, s obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da ako bi se ugovor o financijskom leasingu trebao smatrati „računom” u smislu članka 203. Direktive o PDV-u, društvo Raiffeisen je u trenutku sklapanja ugovora o financijskom leasingu trebalo stvarno platiti ukupan iznos PDV-a koji duguje na temelju tog ugovora, odnosno iznos od 110 056,86 eura. Samo bi se na takav način uklonio rizik od gubitka poreznih prihoda – što je cilj te odredbe – s obzirom na to da takav gubitak nije mogao nastati zbog toga što je društvo RED iskoristilo svoje pravo na odbitak. Usto, činjenica da su te dvije stranke odlučile raskinuti ugovor o financijskom leasingu gotovo četiri godine kasnije opravdava zahtjev za ispravkom PDV-a kako bi se izvršio povrat na temelju *pro rata temporis* izračuna.

44. S obzirom na prethodno navedeno, ističem, s jedne strane, kad je riječ o mogućnosti poreznih tijela da provjere je li PDV ispravno plaćen u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, na temelju dokumenta koji predstavlja račun mora se moći utvrditi točna vrijednost PDV-a koju je izdavatelj tog dokumenta naplatio primatelju tog dokumenta, bez obzira na to što izdavatelj istog dokumenta nije ni prijavio ni platio taj PDV.

45. S druge strane, iz sudske prakse navedene u točki 41. ovog mišljenja proizlazi, među ostalim, da je svrha članka 203. Direktive o PDV-u neodvojivo povezana s rizikom od gubitka poreznih prihoda koji proizlazi iz ostvarivanja prava na odbitak. Stoga, također po toj osnovi, valja ispitati bitne zahtjeve dokumenta koji predstavlja račun sa stajališta provjere postojanja prava na odbitak ulaznog PDV-a.

C. Račun kao dokaz prava na odbitak ulaznog PDV-a

46. Kad je riječ o pravu na odbitak ulaznog PDV-a, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda,

pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije(22).

47. Sud je u tom pogledu više puta presudio da pravo na odbitak PDV-a iz članka 167. i onih koji ga slijede u Direktivi o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu se ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije(23).

48. Svrha režima odbitaka jest u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su načelno same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u(24).

49. U tom pogledu, valja razlikovati materijalne i formalne uvjete u vezi s ostvarivanjem prava na odbitak PDV-a.

50. Kad je riječ o formalnim uvjetima u vezi s korištenjem tim pravom, iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da ono ovisi o posjedovanju računa izdanog u skladu s člancima 220. do 236. i člancima 238., 239. i 240. te direktive.

51. Kad je riječ o materijalnim uvjetima koji se zahtijevaju za nastanak prava na odbitak PDV-a, iz članka 178. točke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da se robom ili uslugama na koje se poziva radi ostvarenja tog prava mora koristiti porezni obveznik u svrhe svojih vlastitih oporezivih transakcija, a da tu robu i usluge mora isporučiti drugi porezni obveznik(25).

52. Sud je presudio da temeljno načelo neutralnosti PDV-a zahtijeva da se odbitak pretporeza odobri ako su zadovoljeni materijalni uvjeti, čak i ako porezni obveznik nije udovoljio određenim formalnim uvjetima(26).

53. 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 neupotrebljivost tog prava(27).

54. S obzirom na te okolnosti, 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. Direktive o PDV-u, ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni(28). Naime, Sud je odgovorio na pitanje jesu li, s jedne strane, računi koji sadržavaju samo podatke „pravne usluge pružene od [određenog datuma] do današnjeg dana” ili „pravne usluge pružene do današnjeg dana” sukladni sa zahtjevima iz članka 226. točaka 6. i 7. te direktive te mogu li nacionalna porezna tijela odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što ti uvjeti nisu ispunjeni, pri čemu nadležna tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom(29). Tako je Sud utvrdio da se članku 178. točki (a) navedene direktive protivi to da nacionalna porezna tijela mogu odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što porezni obveznik posjeduje račun koji ne ispunjava uvjete propisane člankom 226. iste direktive, pri čemu nadležna tijela raspolažu svim potrebnim informacijama za provjeru jesu li ispunjeni materijalni uvjeti u vezi s korištenjem tim pravom(30). U tom se pogledu porezna uprava ne može ograničiti na ispitivanje samog računa. Ona mora uzeti u obzir i dodatne informacije koje dostavi porezni obveznik.

55. Sud je u istom smislu presudio da članak 167., članak 178. točka (a), članak 220. točka 1. i članak 226. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis ili praksa na temelju koje nacionalna tijela uskraćuju poreznom obvezniku pravo na odbitak iznosa dugovanog ili plaćenog poreza za usluge koje su mu pružene od iznosa PDV-a koji je dužan

platiti, zato što je prvotni račun, koji je imao u trenutku odbijanja poreza, sadržavao pogrešan datum završetka pružanja usluga i zato što naknadno ispravljeni račun i odobrenje, kojim je poništen prvotni račun, nisu bili označeni uzastopnim brojevima, ako su materijalni uvjeti za odbitak ispunjeni i porezni obveznik je, prije nego li je tijelo o kojem je riječ donijelo odluku, tom tijelu dostavio ispravljeni račun, na kojem je naveden točan datum završetka tih usluga, čak i ako ne taj račun i odobrenje kojim se poništava prvotni račun nisu označeni uzastopnim brojevima(31).

56. U glavnom predmetu stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da uzme u obzir sve informacije koje sadržava predmetni ugovor o financijskom leasingu kako bi provjerio jesu li ispunjeni materijalni uvjeti prava na odbitak PDV-a društva RED. U tim okolnostima valja istaknuti da porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a mora dokazati da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom. Porezna tijela stoga mogu od samog poreznog obveznika zahtijevati dokaze koje smatraju nužnima za ocjenu treba li odobriti traženi odbitak(32).

57. U ovom slučaju, prema mišljenju društva Raiffeisen, ugovor o financijskom leasingu ne može se smatrati „računom” jer taj dokument ne sadržava primijenjenu stopu PDV-a i datum isporuke robe, dva podatka koja su izričito predviđena člankom 226. Direktive o PDV-u. Iz toga zaključujem da su svi ostali obvezni podaci stoga bili uključeni u ugovor o financijskom leasingu i da ih ne treba analizirati.

58. S jedne strane, kad je riječ o primijenjenoj stopi PDV-a, nesporno je da je to važan podatak računa, koji je predviđen člankom 226. točkom 9. Direktive o PDV-u. Međutim, s obzirom na to da je među strankama iz glavnog postupka nesporno da je ukupan iznos PDV-a koji se plaća, što je propisano člankom 226. točkom 10. te direktive, naveden u ugovoru o financijskom leasingu, na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri je li ta stopa PDV-a mogla biti lako izvedena iz izračuna ukupnog iznosa PDV-a, ili iz odredbe predmetnog ugovora, koja upućuje na regulatorni okvir koji se primjenjuje i u kojem je navedena primijenjena stopa PDV-a.

59. S druge strane, kad je riječ o datumu isporuke robe, podsjeća se na to da se člankom 226. točkom 7. Direktive o PDV-u zahtijeva da račun sadržava datum na koji je, među ostalim, obavljena isporuka robe ili dovršena usluga. Sud je već pojasnio da datum pružanja usluga na spomenutom računu omogućava da se provjeri kada je nastao oporezivi događaj i stoga da se utvrdi koje se porezne odredbe, s obzirom na vremensko važenje, moraju primijeniti na transakciju na koju se odnosi taj dokument(33). U tom pogledu valja se, prema potrebi, uvjeriti da dokumenti priloženi ugovoru sadržavaju detaljniji prikaz isporuke(34).

60. U ovom slučaju, valja provjeriti je li na temelju ugovora o financijskom leasingu tijelo moglo utvrditi je li riječ o „isporuci robe” ili „pružanju usluga”, a zatim omogućuje li taj ugovor da se odredi vrijeme isporuke.

61. S jedne strane, kad je riječ o pitanju kvalifikacije transakcije povratnog leasinga, Sud je već odlučio da ako ugovor o leasingu nekretnine predviđa bilo prijenos vlasništva na primatelja leasinga po isteku valjanosti tog ugovora bilo da primatelju leasinga omogućuje raspolaganje bitnim odrednicama prava vlasništva nad tom nekretninom (što se čini da je slučaj u ovom predmetu), s obzirom na to da je većina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad tom nekretninom prenesena na primatelja leasinga, a diskontirani iznos obroka je praktički istovjetan tržišnoj vrijednosti robe, transakciju nastalu iz takvog ugovora treba smatrati stjecanjem kapitalnog dobra(35).

62. S druge strane, što se tiče datuma isporuke te robe, ističem da je Sud istaknuo da se pojam „isporuke robe” ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predviđenima mjerodavnim nacionalnim pravom, nego uključuje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od jedne strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je ona vlasnik tog dobra(36).

63. Iako je na nacionalnom sudu da u svakom pojedinom slučaju, ovisno o predmetnim činjenicama, utvrdi dovodi li transakcija koja se izvršava na nekom dobru do prijenosa prava da se dobrom raspolaže na način kako to čini vlasnik, Sud mu ipak može dati korisne naznake u tom pogledu(37).

64. U tom je kontekstu Sud već utvrdio da je za transakcije povratnog leasinga (*sale and lease back*), poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, značajno da kombinirano i istodobno, s jedne strane, porezni obveznik (u ovom slučaju društvo RED) dodjeljuje pravo vlasništva financijskoj ustanovi (društvo Raiffeisen), a ona, s druge strane, poreznom obvezniku dodjeljuje pravo na leasing nekretnine. Stoga je važno utvrditi treba li, u kontekstu glavnog predmeta, razmatrati dodjelu prava vlasništva i prava na leasing nekretnine odvojeno ili zajedno(38).

65. U tom je pogledu Sud presudio da je riječ o jedinstvenoj usluzi kada su dva ili više elemenata ili radnje koje izvrši porezni obveznik tako usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nedjeljivu uslugu čije bi razdvajanje bilo umjetno(39). Na nacionalnom sudu je da ocijeni upućuju li svi elementi koji su mu podneseni na postojanje jedinstvene transakcije, bez obzira na njezinu definiciju u ugovoru(40).

66. U ovom slučaju, iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje proizlazi da su transakcije povratnog leasinga (*sale and lease back*) o kojima je riječ u glavnom postupku isključivo financijske transakcije provedene s ciljem povećanja likvidnosti društva RED te da je nekretnina o kojoj je riječ u glavnom postupku ostala u posjedu potonjeg, koji ju je koristio na neprekinut i trajan način za potrebe svojih oporezivih transakcija. Čini se da te činjenice navode na zaključak, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da svaka od tih transakcija čini jedinstvenu transakciju s obzirom na to da je osnivanje prava vlasništva na nekretnini o kojoj je riječ u glavnom postupku neodvojivo povezano s leasingom nekretnine koji se odnosi na isto dobro(41).

67. Prema tome, moglo bi se smatrati da je ugovor o financijskom leasingu sadržavao dovoljno informacija u vezi s datumom isporuke, u smislu sudske prakse navedene u točki 62. ovog mišljenja.

68. S obzirom na prethodna razmatranja, ugovor o financijskom leasingu koji sadržava dovoljno informacija koje poreznim tijelima omogućuju nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak PDV-a, iznimno bi se mogao smatrati „razunom” u smislu Direktive o PDV-u.

V. Zaključak

69. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputilo Vrhovno sodišče (Vrhovni sud, Slovenija) odgovori na sljedeći način:

članak 208. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se pisani ugovor može iznimno smatrati računom u smislu te direktive, čak i ako ne sadržava sve podatke propisane u poglavlju 3. („Ispostavljanje računa”) glave XI. navedene direktive, ako taj dokument sadržava dovoljno informacija koje poreznim tijelima omogućuju nadzor plaćanja poreza koji se treba platiti i, ovisno o slučaju, postojanja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost.

1 Izvorni jezik: francuski

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)

3 Ovo je treći predmet koji je u tijeku pred Sudom u pogledu transakcije koja se smatra „povratnim leasingom”. Vidjeti također presude od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, u daljnjem tekstu: presuda NLB Leasing, EU:C:2015:440) i od 27. ožujka 2019., Mydibel (C-201/18, u daljnjem tekstu: presuda Mydibel, EU:C:2019:254).

4 Sud koji je uputio zahtjev ne navodi razloge za uskraćivanje prava na odbitak PDV-a, a posebno je li do toga došlo zbog raskida ugovora o financijskom leasingu. Osim toga, kao što je to Europska komisija ispravno istaknula, iz opisa činjeničnog okvira zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi je li društvu RED ukinuto pravo na odbitak PDV-a za ukupni iznos od 110 056,86 eura, koji je bio naveden u ugovoru o financijskom leasingu, ili je društvo RED imalo pravo na odbitak PDV-a za mjesečne obroke koje je bilo dužno plaćati prema tom ugovoru u razdoblju od gotovo četiri godine tijekom kojeg je ugovor o financijskom leasingu bio na snazi.

5 Usto, kad je riječ o transakciji iz drugog ugovora o kupoprodaji predmetne nekretnine, prema FURS-ovu mišljenju, ta je transakcija izuzeta od PDV-a, stoga se društvo Raiffeisen, iako je izdan račun u kojem je naveden PDV koji se na kraju nije dugovao, nije moglo pozvati na pravo na odbitak. Slijedom toga, društvo Raiffeisen bilo je dužno platiti dodatni PDV u iznosu od 44 200 eura uz kamate u iznosu od 11 841,97 eura. Prema FURS-ovu mišljenju, činjenica da je predmetna nekretnina prodana drugom kupcu u transakciji koja podliježe PDV-u nije relevantna jer se radi o kasnijem događaju.

6 Vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2009., Stadeco (C 566/07, u daljnjem tekstu: presuda Stadeco, C2009380, t. 26. i 27.).

7 Vidjeti članak 63. Direktive o PDV-u.

8 Komisija je odlučila odgovoriti na pitanja primjenom različitih odredbi Direktive o PDV-u na činjenice glavnog spora. Kad se radi o članku 203. navedene direktive, ona pojašnjava da se toj odredbi protivi to što porezna uprava od pružatelja usluga zahtijeva plaćanje PDV-a samo zato što je primatelj usluge neosnovano odbio taj PDV na temelju ugovora koji je zaključio s pružateljem usluga jer potonji nije izdao račun za pružanje usluga.

9 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C–516/14, u daljnjem tekstu: presuda Barlis, EU:C:2016:690, t. 44.) i mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott u istom predmetu (EU:C:2016:101, t. 90. i 91.).

10 Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive [o PDV-u] o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu (SL 2017., L 348, str. 7. i ispravci SL 2018., L 125, str. 15., SL 2018., L 225, str. 1. i SL 2019., L 245, str. 9.), dodala je novu odredbu,

članak 219.a, koja nije primjenjiva *rationae temporis* na činjenice o kojima je riječ u glavnom postupku. U stavku 1. te odredbe predviđa se da „[i]spostavljanje računa podliježe pravilima koja se primjenjuju u državi članici u kojoj se smatra da je isporuka robe ili usluga obavljena, u skladu s odredbama glave V. [Direktive o PDV-u]”.

11 Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 40.)

12 Vidjeti presudu Barlis (t. 25. i navedena sudska praksa).

13 Podsjećam na to da u skladu s člankom 221. Direktive o PDV-u, kad je riječ o računima izdanim za isporuku robe ili usluga, osim onih iz članka 220. te direktive, države članice mogu propisati manje obveza od onih navedenih, među ostalim, u članku 226. navedene direktive.

14 Presuda Barlis (t. 27.)

15 Vidjeti po analogiji presudu Barlis (t. 27.) i mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott u istom predmetu (EU:C:2016:101, t. 30., 32. i 46.).

16 Presuda Stadeco (t. 26.), i presude od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11; u daljnjem tekstu: presuda LVK, EU:C:2013:55, t. 42 i izreka), od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 26.) i od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 26.)

17 Presuda Stadeco (t. 27.)

18 Vidjeti među ostalim presudu LVK (t. 36.) i od 18. ožujka 2021., P. (Kartice za gorivo) C-48/20, EU:C:2021:215, t. 26.

19 Vidjeti u tom smislu presudu Stadeco (t. 29.).

20 Odnosno, članci 220. do 236. i članci 238., 239. i 240. Direktive o PDV-u.

21 Presude Stadeco (t. 37.) i LVK (t. 37.) te mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, t. 43.)

22 Vidjeti presudu Barlis (t. 37. i navedena sudska praksa).

23 Vidjeti presudu Barlis (t. 38. i navedena sudska praksa).

24 Vidjeti presudu Barlis (t. 39. i navedena sudska praksa).

25 Vidjeti presudu Barlis (t. 40. i navedena sudska praksa).

26 Vidjeti presudu Barlis (t. 42. i navedena sudska praksa).

27 Vidjeti presudu Barlis (t. 42. i navedena sudska praksa).

28 Vidjeti presudu Barlis (t. 43.). Vidjeti u tom smislu presudu od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), u vezi s obvezom čuvanja računa u skladu s Direktivom o PDV-u.

29 Vidjeti presudu Barlis (t. 24.).

30 Vidjeti presudu Barlis (t. 24.).

31 Presuda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 45. i izreka).

32 Presuda Barlis (t. 46.) Valja pojasniti da su države članice ovlaštene propisati sankcije u slučaju nepoštovanja formalnih uvjeta u vezi s korištenjem pravom na odbitak PDV-a. Na temelju članka 273. Direktive o PDV-u države članice imaju mogućnost donošenja mjera kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriječile utaju, pod uvjetom da te mjere ne prekoračuju ono što je nužno za postizanje takvih ciljeva i ne dovode u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti presudu Barlis(t. 47.)).

33 Presuda Barlis (t. 30.)

34 Vidjeti u tom smislu presudu Barlis (t. 34.).

35 Presuda NLB Leasing (t. 26. do 32.)

36 Presuda Mydibel (točka 34. i navedena sudska praksa)

37 Vidjeti u tom smislu presude NLB Leasing (t. 25.) i Mydibel (t. 35.).

38 Vidjeti u tom smislu presudu Mydibel (t. 36. i 37.).

39 Vidjeti u tom smislu presudu Mydibel (t. 38. i navedena sudska praksa).

40 Vidjeti u tom smislu presudu Mydibel (t. 39. i navedena sudska praksa).

41 Vidjeti u tom smislu presudu Mydibel (t. 40.)