

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

6. prosinca 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Porezna osnovica – Smanjenje – Načelo porezne neutralnosti”

U predmetu C-672/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal)), odlukom od 16. studenoga 2017., koju je Sud zaprimio 28. studenoga 2017., u postupku

Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik prvog vijeća, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA, A. G. Schwalbach, *advogado*,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Caeiros i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje načela porezne neutralnosti i članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA (u daljnjem tekstu: Tratave) i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) zbog odbijanja te uprave da Trataveu odobri ispravak iznosa plaćenog pretporeza koji se odnosi na neplaćene tražbine koje se smatraju nenaplativima zbog insolventnosti dužnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 73. Direktive o PDV-u određuje:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

4 U skladu s člankom 90. te direktive:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

5 Članak 184. navedene direktive pobliže određuje da se „[p]očetni odbitak [...] ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

6 Članak 185. te direktive određuje:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine [...]

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

7 U skladu s člankom 219. Direktive o PDV-u, „[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.”

8 Članak 273. te direktive određuje:

„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.

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

Portugalsko pravo

9 Članak 78. stavak 7. točka (b) Códiga do IVA (Zakonik o PDV-u) određuje:

„Porezni obveznici mogu odbiti [...] PDV na tražbine koje se smatraju nenaplativima:

[...]

(b) u okviru stečajnog postupka, ako je proglašen stečaj.”

10 Članak 78. stavak 11. tog zakonika predviđa:

„U slučajevima iz stavka 7. i stavka 8. točke (d), stjecatelj robe ili primatelj usluge koji je porezni obveznik obavještava se o potpunom odnosno djelomičnom poništenju poreza radi ispravka početnog odbitka.”

11 Članak 98. stavak 2. Zakonika o PDV-u određuje:

„Ne dovodeći u pitanje posebne odredbe, pravo na odbitak ili povrat preplaćenog poreza može se ostvariti samo u razdoblju od četiri godine od nastanka prava na odbitak odnosno plaćanja viška poreza.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Tratave je društvo sa sjedištem u Serzedelu (Portugal) koje pruža općinske javne usluge odvodnje, pročišćavanja i konačnog zbrinjavanja otpadnih voda u okviru integriranog sustava za dekontaminaciju Vale do Ave (Portugal) te upravlja njima.

13 Tratave je obveznik PDV-a. U periodičnoj prijavi za srpanj 2010. smanjio je svoju poreznu osnovicu i ispravio iznose PDV-a koji su prethodno plaćeni i prevaljeni na njegovih osam stranaka kojima on pruža usluge, a nad kojima je pravomoćnim presudama otvoren stečaj.

14 Taj ispravak odrazio se u smanjenju PDV-a u korist Tratavea u iznosu od 59 017,35 eura.

15 Nakon te prijave nad Trataveom je proveden porezni nadzor nakon kojeg je Porezna i carinska uprava tom društvu navela da je taj ispravak nezakonit jer nisu bile podnesene potvrde o pravomoćnim presudama o otvaranju stečaja i jer ni poduzetnik nije poštovao zahtjev iz članka 78. stavka 11. Zakonika o PDV-u u pogledu toga da insolventnim dužnicima prethodno priopći svoju namjeru poništenja PDV-a kako bi oni ispravili odbitak iznosa PDV-a koji su mogli izvršiti.

16 Slijedom toga, navedena uprava je 2. rujna 2014. Trataveu dostavila rješenje o ponovnom razrezu PDV-a koje se odnosi na srpanj 2010., za iznos od 59 017,35 eura, s kompenzacijskim kamatama u visini od 9216,41 euro.

17 Tratave je 28. listopada 2014. platio te iznose.

18 Tratave je u siječnju i veljači 2015. obavijestio predmetne dužnike o svojoj namjeri poništenja iznosa PDV-a na neplaćene tražbine.

19 To je društvo 27. veljače 2015. podnijelo prigovor protiv rješenja o ponovnom razrezu od 2.

rujna 2014. Taj je prigovor odbijen.

20 Tratave je 25. lipnja 2015. podnio žalbu u upravnom postupku protiv odluke o odbijanju, koja je također odbijena 5. kolovoza 2016.

21 Tratave je 6. siječnja 2017. Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) podnio zahtjev za poništenje rješenja o ponovnom razrezu od 2. rujna 2014. i odluke o odbijanju njegove žalbe u upravnom postupku.

22 Taj je sud smatrao da zahtjev koji se odnosi na posjedovanje potvrda o pravomoćnim presudama o otvaranju stežaja nema zakonsku osnovu, a Tratave je trebao poštovati zahtjev koji se odnosi na prethodno priopćenje namjere poništenja PDV-a na neplaćene tražbine insolventnim dužnicima.

23 Navedeni sud također je utvrdio da se u svakom slučaju na taj ispravak primjenjuje četverogodišnji zastarni rok.

24 On se ipak pita o sukladnosti tog načina ispravka predviđenog nacionalnim pravom s načelom porezne neutralnosti i Direktivom o PDV-u.

25 U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se načelu neutralnosti i članku 90. [Direktive o PDV-u] nacionalna odredba poput članka 78. stavka 11. [Zakonika o PDV-u], koja se tumači na način da nije dopušten ispravak poreza u slučaju neplaćanja prije nego što se stjecatelju robe odnosno primatelju usluge koji je porezni obveznik priopći poništenje poreza radi ispravka početnog odbitka?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, protivi li se načelu neutralnosti i članku 90. [Direktive o PDV-u] nacionalna odredba poput članka 78. stavka 11. Zakonika o PDV-u [...], koja se tumači na način da nije dopušten ispravak poreza u slučaju neplaćanja ako se poništenje poreza ne priopći stjecatelju robe odnosno primatelju usluge koji je porezni obveznik u roku za odbitak poreza iz članka 98. stavka 2. Zakonika o PDV-u [...]?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo porezne neutralnosti i članak 90. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji određuje da porezni obveznik u slučaju neplaćanja ne može ispraviti poreznu osnovicu PDV-a ako nije prethodno priopćio svoju namjeru poništenja cjelokupnog PDV-a ili njegova dijela stjecatelju robe ili primatelju usluge, ako je on porezni obveznik, radi ispravka odbitka iznosa PDV-a koji je potomji mogao izvršiti.

27 Uvodno valja utvrditi da, iako nije isključeno da se ispravak porezne osnovice koji je izvršio Tratave u srpnju 2010. odnosi na iznose PDV-a dugovane prije stupanja na snagu Direktive o PDV-u, odnosno 1. siječnja 2007., u svakom slučaju nije potrebno odlučiti koji se tekst prava Unije primjenjuje s obzirom na to da su relevantne odredbe Direktive o PDV-u za ovaj predmet istovjetne onima Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ 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 1977., L 145, str. 1.), koja joj je

prethodila.

28 Valja podsjetiti da, na temelju ?lanka 73. Direktive o PDV-u, u pogledu isporuke robe ili usluga, oporezivi iznos uklju?uje sve što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? u zamjenu za isporuku od kupca ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

29 ?lanak 90. stavak 1. te direktive – koji se odnosi na slu?aj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomi?nog nepla?anja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena – obvezuje države ?lanice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedi?no, iznosa PDV?a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slu?aju kada nakon zaklju?enja transakcije nije primio dio ili potpuni iznos protu?inidbe. Ta odredba izraz je temeljnog na?ela Direktive o PDV?u, prema kojem je oporezivi iznos odre?en iznosom stvarno primljene protu?inidbe, odakle logi?no slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV?a primiti ve?i iznos od onoga koji je primio porezni obveznik (presude od 26. sije?nja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 26. i 27.; od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22. i od 20. prosinca 2017., Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, t. 32.).

30 Me?utim, ?lanak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u omogu?uje državama ?lanicama odstupanje od tog pravila u slu?aju potpunog ili djelomi?nog nepla?anja cijene transakcije (presude od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23. i od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 27.).

31 Osim toga, prema ?lanku 273. Direktive o PDV?u, države ?lanice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV?a i sprije?ile utaju, osobito pod uvjetom da se ova mogu?nost ne može upotrebljavati za odre?ivanje dodatnih obveza izdavanja ra?una, koje su ve?e od onih propisanih u poglavlju 3. te direktive (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 36.).

32 Budu?i da, izvan granica koje odre?uju, odredbe ?lanka 90. stavka 1. i ?lanka 273. Direktive o PDV-u ne odre?uju pobliže ni uvjete ni obveze koje države ?lanice moraju propisati, name?e se zaklju?ak da im te odredbe daju marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima navedenih država u svrhu smanjenja oporezivog iznosa (presude od 26. sije?nja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 23.; od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 37. i od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 42.).

33 Iz sudske prakse Suda me?utim proizlazi da mjere za spre?avanje poreznih prijevara ili utaje na?elno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u slu?aju ograni?enja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. One nadalje moraju u najmanjoj mogu?oj mjeri zahva?ati ciljeve i na?ela Direktive o PDV-u te ih se stoga ne može koristiti na na?in koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a (presude od 26. sije?nja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 28.; od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 38. i od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 43.).

34 Iz toga, dakle, slijedi da formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om moraju biti ograničeni na one uvjete u skladu s kojima mogu dokazivati da se, nakon što je transakcija zaključena, jedan dio ili cjelokupan iznos protučinidbe definitivno neće naplatiti. S tim u vezi, nacionalni sudovi dužni su provjeriti je li to slučaj s formalnim uvjetima koje traži odnosna država članica (presude od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 39. i od 12. listopada 2017., *Lombard Ingatlan Lízing*, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 44.).

35 U predmetnom slučaju, zahtjev poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odgovarajući ispravak porezne osnovice poreznog obveznika u slučaju neplaćanja uvjetuje njegovim prethodnim priopćenjem namjere poništenja cjelokupnog PDV-a ili njegova dijela njegovu dužniku, ako je on porezni obveznik, istodobno je obuhvaćen i člankom 90. stavkom 1. i člankom 273. Direktive o PDV-u (vidjeti analogijom presude od 26. siječnja 2012., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 24. i 25.).

36 Kad je riječ o poštovanju načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, valja utvrditi da taj zahtjev koji omogućuje informiranje dužnika o tome da treba ispraviti iznos pretporeza koji je eventualno mogao odbiti može pridonijeti osiguranju pravilnog prikupljanja PDV-a, sprežavanju utaje i nestanku rizika od gubitka poreznih prihoda (vidjeti analogijom presudu od 26. siječnja 2012., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 32. i 33.).

37 S tim u vezi obveza insolventnog dužnika da odredi svoje neplaćene dugove i tražbine, na koju upućuje *Tratave* kako bi istaknuo nepotrebnost zahtjeva o kojem je riječ u glavnom postupku i stoga povredu načela neutralnosti, ne može biti formalni uvjet koji može dostatno jamčiti poštovanje tih ciljeva, makar i samo zato što se ta obveza identifikacije temelji jedino na dužnikovoj inicijativi.

38 Osim toga, kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, činjenica da dobavljač robe ili pružatelj usluge mora insolventnom dužniku priopćiti namjeru prije ispravka porezne osnovice PDV-a poreznog obveznika treba omogućiti državi članici da pravodobno djeluje u okviru stečajnog postupka radi povrata PDV-a koji je taj dužnik mogao odbiti kao pretporez.

39 Usto, budući da poštovanje zahtjeva o kojem je riječ u glavnom postupku poreznom obvezniku dobavljaču robe ili pružatelju usluge omogućuje povrat čitavog PDV-a koji je preplaćen poreznoj upravi na ime neplaćenih tražbina, taj zahtjev u načelu ne dovodi u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti analogijom presudu od 26. siječnja 2012., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 37.).

40 Naposljetku, portugalska je vlada tvrdila da se na to priopćenje ne primjenjuju posebni formalni uvjeti i da ono stoga može biti izvršeno bilo kojim primjerenim sredstvom. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje isto tako proizlazi da je riječ o postupku „koji nije teško provesti” i „koji nije previše ograničavajući”.

41 Stoga se taj zahtjev ne čini pretjerano ograničavajućim za poreznog obveznika dobavljača robe ili pružatelja usluga (vidjeti analogijom presudu od 26. siječnja 2012., *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 34.), provjera čega je ipak na sudu koji je uputio zahtjev.

42 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da načelo porezne neutralnosti i članke 90. i 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji određuje da porezni obveznik u slučaju neplaćanja ne može ispraviti poreznu osnovicu PDV-a ako nije prethodno priopćio svoju namjeru poništenja cjelokupnog PDV-a ili njegova dijela stjecatelju robe

ili primatelju usluge, ako je on porezni obveznik, radi ispravka odbitka iznosa PDV-a koji je potonji mogao izvršiti.

Drugo pitanje

43 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se na?elu porezne neutralnosti i ?lanku 90. Direktive o PDV-u nacionalni propis poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku, koji u slu?aju nepla?anja ispravak porezne osnovice PDV-a uvjetuje time da je poništenje poreza priop?eno stjecatelju robe ili primatelju usluge, ako je on porezni obveznik, u ?etverogodišnjem zastarnom roku.

44 Me?utim, budu?i da je to pitanje postavljeno samo u slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na njega.

Troškovi

45 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vije?e) odlu?uje:

Na?elo porezne neutralnosti i ?lanke 90. i 273. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da im se ne protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku, koji odre?uje da porezni obveznik u slu?aju nepla?anja ne može ispraviti poreznu osnovicu poreza na dodanu vrijednost (PDV) ako nije prethodno priop?io svoju namjeru poništenja cjelokupnog PDV-a ili njegova dijela stjecatelju robe ili primatelju usluge, ako je on porezni obveznik, radi ispravka odbitka iznosa PDV-a koji je potonji mogao izvršiti.

Potpisi

* Jezik postupka: portugalski