

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

29. veljače 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odstupanje predviđeno u članku 90. stavku 2. – Oporezivi iznos – Smanjenje oporezivog iznosa – Potpuno ili djelomično neplaćanje cijene – Prekluzivni rok za zahtijevanje naknadnog smanjenja oporezivog iznosa PDV-a – Dan od kojeg počinje teći prekluzivni rok – Pravo poreznog obveznika na kamate”

U predmetu C-314/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vrhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 4. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 11. svibnja 2022., u postupku

Consortium Remi Group AD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: Z. Csehi (izvjestitelj), predsjednik vijeća, M. Ilešić i D. Gratsias, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Stefanova-Kamisheva, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 12. svibnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite, M. Koleva i S. Petkov,

– za bugarsku vladu, T. Mitova, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, D. Drambozova i J. Jokubauskaitis, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 7. rujna 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje 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 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Consortium Remi Group AD i Direktora na Direkcija „Obžalovane i današno-osiguritelna praksa” Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Varni pri Nacionalnoj agenciji za javne prihode, Bugarska) (u daljnjem tekstu: direktor) o njegovu odbijanju da društvu Consortium Remi Group odobri ispravak iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je ono uplatilo za potraživanja koje dužnici nisu podmirili.

Pravni okvir

Pravo Unije

Akt o uvjetima pristupanja Republike Bugarske Europskoj uniji

3 U skladu s člankom 2. Akta o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji i prilagodbi Ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 2005., L 157, str. 203.):

„Od dana pristupanja odredbe izvornih ugovora i akata koje su donijele institucije i Europska središnja banka prije pristupanja obvezujuće su za Bugarsku i Rumunjsku i u tim se državama primjenjuju pod uvjetima utvrđenima u tim ugovorima i u ovom Aktu.” [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

4 Člankom 63. Direktive o PDV-u određuje se:

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

5 Člankom 73. te direktive propisuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka 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.”

6 Članak 90. navedene direktive glasi kako slijedi:

„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.”

7 U skladu s člankom 185. navedene direktive:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika 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 ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

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

8 U članku 273. prvom stavku Direktive o PDV-u propisuje se:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje 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.”

Bugarsko pravo

9 U skladu s člankom 115. zakona za danak vrhu dobivenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, DV br. 63 od 4. kolovoza 2006.) koji je stupio na snagu 1. siječnja 2007., u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZDDS):

„U slučaju promjene oporezivog iznosa ili odbijanja isporuke za koju je račun bio izdan dobavljač je dužan izdati potvrdu o tom računu.

2. [...] Potvrda se mora izdati u roku od pet dana od događaja iz stavka 1., a kad se ona odnosi na isporuku za koju je račun izdan uz navođenje PDV-a obračunanog na plaćanje predujma, u roku od pet dana od datuma povrata, naknade ili drugog naplatnog podmirenja predviđenog iznosa predujma, za iznos vraćen, nadoknaćen ili podmiren na drugi naplatan način.

(3) Obavijest o terećenju izdaje se u slučaju povećanja oporezivog iznosa dok se knjižno odobrenje izdaje u slučaju smanjenja oporezivog iznosa ili odbijanja transakcije.

(4) Osim bitnih elemenata iz članka 114., u potvrdi o računu obvezno se moraju navesti:

1. broj i datum računa za koji je potvrda izdana;

2. razlog izdavanja te potvrde;

(5) Potvrda se mora izdati u najmanje dva primjerka: jednom za dobavljača i drugom za primatelja.

[...]

7. [...] Potvrda o računu može sadržavati samo bitne elemente iz članka 114. stavka 1. točaka 12., 14. i 15., osim kad se odnosi na transakciju čije se mjesto izvršenja nalazi na državnom području države članice, na transakciju unutar Zajednice i na prodaju robe na daljinu.”

10 Članak 116. ZDDS-a glasi kako slijedi:

„(1) Nije dopušteno unositi ispravke i dopune u račune i pripadajuće potvrde. Dokumente koji su nepravilno izdani ili ispravljeni moraju se poništiti i izdati novi.

(2) Nepravilno izdanim dokumentima smatraju se i izdani računi i pripadajuće potvrde na kojima PDV nije naveden iako je to trebao biti.

(3) Nepravilno izdanim dokumentima smatraju se i izdani računi i pripadajuće potvrde na kojima je PDV naveden iako to ne bi trebao biti.

(4) Kad su dokumenti koji su nepravilno izdani ili ispravljeni uzeti u obzir u ra?unovodstvenoj evidenciji dobavlja?a ili primatelja, da bi ih se poništilo, potrebno je za svaku stranku sastaviti zapisnik u kojem se navodi:

1. razlog poništenja;
2. broj i datum poništenog dokumenta;
3. broj i datum izdavanja novog dokumenta;
4. potpis osoba koje su sastavile zapisnik za svaku od stranaka.

(5) Izdavatelj pohranjuje sve primjerke poništenih dokumenata a oni se knjiže u ra?unovodstvu dobavlja?a i primatelja u skladu s Uredbom o primjeni [ovog] zakona.”

11 U ?lanku 128. Dana?no-osiguriteljnija procesualen kodeksa (Zakonik o postupku u podru?ju poreza i doprinosa za socijalno osiguranje) (DV br. 105 od 29. prosinca 2005., na snazi od 1. sije?nja 2006.) u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: DOPK) propisuje se:

„Neopravdano pla?ene ili napla?ene iznose za poreze, obvezne doprinose za socijalno osiguranje, kazne i nov?ane kazne koje izri?u slu?be za prihode kao i iznose koje [Nacionalnata agencija za prihode (Nacionalna agencija za javne prihode)] može vratiti na temelju poreznog zakonodavstva ili zakonodavstva o socijalnom osiguranju nadokna?uju slu?be za prihode koje provode povrat dospjelih javnih dugova koje je prikupila Nacionalna agencija za prihode. Mogu?e je provo?enje prijeboja sa zastarjelim dugovanjem kad je du?nikovo potraživanje dospjelo prije nego što je za njegovo dugovanje nastupila zastara.”

12 U skladu s ?lankom 129. DOPK-a:

„(1) Prijeboj ili povrat mogu se izvršiti na inicijativu poreznog tijela ili na pisani zahtjev zainteresirane stranke. Zahtjev za smanjenje ili povrat poreza ispituje se ako je podnesen u roku od pet godina od 1. sije?nja godine koja slijedi godinu nastanka ?injenice na temelju koje se traži povrat, osim ako zakonom nije druk?ije propisano.

[...]

(3) [...] Rješenje o prijeboju ili povratu izdaje se u roku od 30 dana od primitka zahtjeva ako se prije isteka tog roka ne odredi nikakav nadzor. Nad poreznim dugovanjima ili dugovanjima može se provesti nadzor ?ak i u slu?aju prijeboja ili povrata i ?ak i kad je protiv rješenja iz prve re?enice podnesena žalba. Ako je protiv rješenja podnesena žalba, do pravomo?nosti sudske odluke može se izdati rješenje o ponovnom razrezu poreza.

[...]

(7) Protiv rješenja o prijeboju ili povratu žalba se može podnijeti prema pravilima o podnošenju žalbi protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza.”

13 ?lankom 110. Zakona za zadal?eniata i dogovorite (Zakon o obveznim odnosima i ugovorima) (DV br. 275 od 22. studenoga 1950.), u verziji primjenjivoj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZZD), odre?uje se:

„Protekom zastare od pet godina prestaju sva potraživanja za koja se zakonom ne određuje drukčije.

[...]”

14 U skladu s člankom 116. ZZD-a:

„Zastara se prekida:

- (a) kada dužnik prizna potraživanje;
- (b) podnošenjem tužbe, prigovora ili zahtjeva za mirenje; ako se tužba, prigovor ili zahtjev za mirenje ne prihvate, smatra se da zastara nije bila prekinuta;
- (c) donošenjem mjera prisilnog izvršenja.

[...]”

15 Članak 117. ZZD-a glasi kako slijedi:

„Od prekida roka zastare počinje teći novi zastarni rok.

Ako je potraživanje utvrđeno sudskom odlukom, novi rok zastare je pet godina u svim slučajevima.

[...]”

16 Člankom 120. ZDDS-a propisuje se:

„Zastara se ne primjenjuje po službenoj dužnosti.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 Djelatnost društva Consortium Remi Group je izgradnja zgrada i objekata. Registrirano je za potrebe PDV-a 16. lipnja 1995., a izbrisano iz registra PDV-a 7. ožujka 2019. zbog sustavnog neispunjenja obveza propisanih ZDDS-om. Presudom Okražen sada Varna (Okružni sud u Varni, Bugarska) od 18. rujna 2020. društvo Consortium Remi Group proglašeno je nesolventnim i nad njim je pokrenut postupak u slučaju nesolventnosti.

18 Za razdoblje od 2006. do 2010. i za 2012. društvo Consortium Remi Group izdalo je račune petorima društvima, to jest društvima Promes OOD, Orkid Sofia Hills EOOD, Valentin Stoyanov EOOD, Sunshine Coast Investment EOOD i Mosstroy-Varna AD (u daljnjem tekstu: društva dužnici). U tim računima bio je iskazan PDV i bio je plaćen za većinu razdoblja oporezivanja. Međutim, zbog toga što te račune nisu platila društva dužnici, ukupan iznos potraživanja Consortiuma Remi Group na ime PDV-a za navedene račune iznosi 618 171,16 bugarskih leva (BGN) (oko 309 085 eura).

19 Rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 31. siječnja 2011. utvrđene su obveze Consortiuma Remi Group na temelju ZDDS-a za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. srpnja 2010., uključujući PDV iskazan na računima izdanim društvu Sunshine Coast Investment. Consortium Remi Group osporio je to rješenje pred sudom, ali je prvostupanjski sud presudom odbio njegovu tužbu, što je potvrđeno presudom Vrhoven administrativen sada (Vrhovni upravni sud, Bugarska).

20 Zahtjevom od 7. veljače 2020. podnesenim na temelju članka 129. stavka 1. DOPK-a (u

daljnjem tekstu: zahtjev za prijebom), Consortium Remi Group zatražio je od bugarske porezne uprave na temelju članka 128. stavka 1. DOPK-a prijebom svojih dugova na ime PDV-a u iznosu od 618 171,16 BGN, uvećanih za zatezne kamate, koji je jednak PDV-u koji je prijavljen i plaćen na temelju račun izdanih društvima dužnicima. U prilogu svojega zahtjeva za prijebom Consortium Remi Group podnio je „popis iznosa neplaćenih naknada”.

21 Međutim, taj je zahtjev odbijen jer je podnesen nakon isteka prekluzivnog roka propisanog u članku 129. stavku 1. DOPK-a. Osim toga, zaključeno je da Consortium Remi Group nije pružio dokaz potpunog ili djelomičnog neplaćanja potraživanja na ime PDV-a obraćunog društvima dužnicima.

22 Tijekom faze upravnog postupka u kojem je pobijao odluku kojom je navedeni zahtjev odbijen, Consortium Remi Group dostavio je odluku o otvaranju postupka nesolventnosti donesenu za društva dužnike te dokaze kojima se dokazuje da su stečajni upravitelji društava dužnika priznali ta potraživanja i da se ona nalaze u registru priznatih potraživanja utvrđenih u okviru tih postupaka nesolventnosti.

23 Odluka o odbijanju zahtjeva za prijebom potvrđena je u cijelosti odlukom koju je direktor donio 22. svibnja 2020.

24 Consortium Remi Group podnio je Administrativni sadu Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska) tužbu protiv odluke o odbijanju zahtjeva za prijebom koju je direktor potvrdio, a taj sud odbio. Podnio je kasacijsku žalbu protiv te presude Vrhoven administrativni sadu (Vrhovni upravni sud), sudu koji je uputio zahtjev, ističući da u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u oporezivi iznos PDV-a treba smanjiti u slučajevima kada porezni obveznik nije primio cijelu ili dio dugovane naknade nakon što je izvršena isporuka dobara ili usluga, da navedena odredba ima izravan učinak te da je stoga treba primijeniti jer joj se protive nacionalne odredbe.

25 Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da bugarsko pravo ne sadržava odredbe kojima se omogućuje smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju neplaćanja jer se u članku 115. ZDDS-a takav ispravak predviđa samo u slučaju odbijanja isporuke.

26 Pozivajući se na obrazloženje Suda u presudama od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 21. do 27.) i od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, t. 62. i 65.), sud koji je uputio zahtjev smatra da se, kao što to tvrdi Consortium Remi Group, mogućnost povrata PDV-a u slučaju neplaćanja cijene ne može isključiti u potpunosti i to neovisno o odstupanju iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u. To je osobito slučaj kada porezni obveznik dokaže da, uzimajući u obzir okolnosti, adresatova obveza plaćanja račun možda neće biti izvršena.

27 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, odstupanje iz članka 90. stavka 2. te direktive nije uzeto u obzir u posebnom propisu u Bugarskoj, kako u dijelu koji se odnosi na način na koji se ispravlja oporezivi iznos kada obveza plaćanja potraživanja PDV-a možda neće biti ispunjena tako i kada je riječ o uvjetima u kojima se može zahtijevati povrat plaćenog PDV-a.

28 U tim je okolnostima Vrhoven administrativni sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se načelu neutralnosti i članku 90. Direktive o PDV-u u slučaju odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. te direktive nacionalna odredba, kao što je članak 129. stavak 1. druge rečenica [DOPK-a], kojom se utvrđuje prekluzivni rok za podnošenje zahtjeva za prijeboj ili povrat poreza koji je porezni obveznik obračunao za isporuku dobara ili pružanje usluga ako je primatelj isporuke ili usluge ne plati u potpunosti ili djelomično?

2. Je li, neovisno o odgovoru na prvo pitanje, za priznavanje prava na smanjenje oporezivog iznosa predviđenog člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u u okolnostima glavnog predmeta nužan preduvjet da, prije nego što podnese zahtjev za povrat, porezni obveznik ispravi u pogledu iskazanog PDV-a račun koji je izdao zbog toga što primatelj računa nije u potpunosti ili djelomično platio cijenu isporuke ili usluge?

3. Kako, ovisno o odgovorima na oba prethodno navedena pitanja, treba tumačiti članak 90. stavak 1. [Direktive o PDV-u] u pogledu utvrđivanja trenutka nastanka razloga za smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene i nepostojanja nacionalnog propisa zbog odstupanja od članka 90. stavka 1.?

4. Kako treba primijeniti razmatranja iz presuda od 27. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887, t. 21. do 27.) i od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, ECLI:EU:C:2019:558, t. 62. i 65.) ako bugarskim pravom nisu predviđeni posebni uvjeti za primjenu odstupanja na temelju članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u?

5. Protivi li se načelu neutralnosti i članku 90. Direktive o PDV-u praksa porezne uprave prema kojoj u slučaju neplaćanja nije dopušten ispravak obračunanog poreza prije nego što se primatelj robe ili usluge, ako je porezni obveznik, obavijesti o poništenju poreza kako bi se ispravio prvobitni odbitak koji je primijenio?

6. Dopušta li tumačenje članka 90. stavka 1. [Direktive o PDV-u] da se smatra da iz eventualnog prava na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja proizlazi pravo na povrat PDV-a koji je platio dobavljač, uvećan za zatezne kamate, i od kojeg trenutka?”

Nadležnost Suda

29 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi članici isključivo od dana njezina pristupanja Europskoj uniji (presuda od 17. prosinca 2020., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, t. 16. i navedena sudska praksa).

30 Iz toga, među ostalim, proizlazi da Sud nije nadležan tumačiti direktive Unije koje se odnose na PDV kad razdoblje za koje se naplaćuje porez o kojem je riječ prethodi pristupanju dotične države članice Europskoj uniji (presuda od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 31.).

31 Naime, s obzirom na to da je obveza ispravljanja neodvojivo povezana s obvezom obračuna PDV-a koji se prethodno duguje ili je plaćen, kao i s pravom na odbitak koje iz toga proizlazi, pojava okolnosti koje u načelu mogu zasnovati tu obvezu nakon pristupanja države članice Uniji ne omogućava Sudu da tumači Direktivu o PDV-u ako je do isporuke robe ili pružanja usluga na koje se odnosi došlo prije pristupanja (presuda od 27. lipnja 2018., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, t. 31.).

32 U ovom slučaju glavni postupak odnosi se na razdoblje oporezivanja PDV-om od 2006. do 2010. i na razdoblje oporezivanja za 2012. Slijedom toga, Sud nije nadležan odlučiti o prethodnim

pitanjima u dijelu u kojem se ona odnose na isporuke roba i usluga izvršene 2006., prije pristupanja Republike Bugarske Uniji 1. siječnja 2007.

O prethodnim pitanjima

Prvo, treće i četvrto pitanje

33 Najprije treba podsjetiti na to da kako bi sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, Sud može uzeti u obzir odredbe prava Unije na koje se nacionalni sud koji je uputio zahtjev nije pozvao u tekstu svojih prethodnih pitanja, tako što će, osobito iz obrazloženja odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, izvesti one elemente prava Unije koje je potrebno tumačiti uzimajući u obzir predmet spora (presuda od 2. ožujka 2023., Åklagarmyndigheten, C-666/21, EU:C:2023:149, t. 22. i navedena sudska praksa).

34 U ovom slučaju, iako se u tekstu svojih prethodnih pitanja sud koji je uputio zahtjev pozvao samo na načelo porezne neutralnosti, taj element ne sprečava uzimanje u obzir drugih općih načela prava Unije koja mogu biti relevantna za odgovor na ta pitanja.

35 Stoga valja smatrati da svojim prvim, trećim i četvrtim prethodnim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, uzimajući u obzir odstupanje iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u, članak 90. stavak 1. te direktive u vezi s načelima porezne neutralnosti, proporcionalnosti i djelotvornosti tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se propisuje prekluzivni rok za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik i, u slučaju negativnog odgovora, od kojeg datuma takav rok treba početi teći kada o tome ne postoje posebne nacionalne odredbe.

36 Valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa da se, u slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos umanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice. Ta odredba obvezuje države članice da umanje osnovicu PDV-a i, posljedično, iznos PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili cijeli iznos naknade. Navedena odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojem je porezna osnovica određena iznosom stvarno primljene naknade, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (presuda od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, t. 24. i 25.).

37 Člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u određuje se pak da u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja naknade države članice mogu odstupiti od obveze umanjivanja oporezivog iznosa PDV-a predviđene člankom 90. stavkom 1. te direktive.

38 U tom pogledu Sud je već presudio da nacionalnu odredbu koja, u nabranju slučajeva u kojima se oporezivi iznos smanjuje, ne obuhvaća slučaj neplaćanja cijene transakcije treba shvatiti kao rezultat ostvarivanja mogućnosti države članice da odstupi od obveze koja joj je dodijeljena člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u (presuda od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 60. i navedena sudska praksa).

39 U ovom slučaju, kako iz odluke kojom se upućuje zahtjev, tako i iz usmenih očitovanja bugarske vlade, proizlazi da se nacionalnim zakonodavstvom, nabranjujući u članku 115. stavku 1. ZDDS-a situacije u kojima je ispravljen oporezivi iznos, ne propisuje nikakav ispravak u slučajevima neplaćanja cijene transakcije na koju se primjenjuje PDV.

40 Stoga se u dijelu koji se odnosi na razdoblje o kojem je riječ u glavnom postupku mora

smatrati da je Bugarska ostvarila svoju mogućnost odstupanja od obveze smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja, tako da se porezni obveznik ne može pozvati na takvo pravo (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 61.).

41 Ipak, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ta mogućnost izuzeća, koja je strogo ograničena na slučajeve potpunog ili djelomičnog neplaćanja, poiva na ideji da neplaćanje naknade može u određenim okolnostima i zbog postojeće pravne situacije u dotičnoj državi biti teško provjerljivo ili samo privremeno (presuda od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, t. 27. i navedena sudska praksa).

42 Iz toga slijedi da primjena takve mogućnosti izuzeća mora biti opravdana kako mjere koje su poduzele države članice za njezinu provedbu ne bi poremetile cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Direktivom o PDV-u i kako se takvom mogućnosti ne bi državama članicama dopustilo da jednostavno isključe umanjene osnovice PDV-a u slučaju neplaćanja (presuda od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, t. 28. i navedena sudska praksa).

43 Naime, priznati državama članicama mogućnost da u slučaju konačnog neplaćanja isključe bilo kakvo umanjene osnovice PDV-a bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a, iz kojeg osobito proizlazi da poduzetnika, u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od tereta poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti koje i same podliježu plaćanju PDV-a (presuda od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, t. 31. i navedena sudska praksa).

44 U vezi s tim valja podsjetiti na to da, s jedne strane, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u ispunjava pretpostavke za izravan učinak (presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 51. i navedena sudska praksa) i, s druge strane, da je cilj navedene mogućnosti odstupanja samo omogućiti državama članicama da se bore protiv nesigurnosti povezane s naplatom dugovanih iznosa te se njome ne uređuje pitanje može li se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om izvršiti u slučaju konačnog neplaćanja (presuda od 11. lipnja 2020., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, t. 24. i navedena sudska praksa).

45 Ipak, kao što je to u bitnome nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 41. i 56. svojeg mišljenja, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u može biti izravno primjenjiv ako država članica, kao u ovom slučaju, ne dopušta nikakvo smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja bez uzimanja u obzir stupnja neizvjesnosti u pogledu konačnosti tog neplaćanja.

46 Što se tiče vremenskog ograničenja prava na smanjenje oporezivog iznosa iz članka 90. te direktive, valja istaknuti, kao prvo, da iz sudske prakse Suda proizlazi da bi mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a bez takvog ograničenja bila protivna načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

47 Usto, Sud je presudio, kada je riječ o sustavu odbitka PDV-a, za što je naglasio da se mora dosljedno tumačiti s člankom 90. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 35.) da se prekluzivni rok – nije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika koji je propustio zatražiti odbitak ulaznog PDV-a te time izgubio pravo na odbitak – ne može smatrati nespojivim sa sustavom uspostavljenim Direktivom o PDV-u sve dok se, s jedne strane, taj rok primjenjuje na isti način na istovjetna prava u području poreza koja se temelje na unutarnjem pravu i na ona koja se temelje na pravu Unije (načelo ekvivalentnosti) te sve dok, s druge strane, u praksi ne

onemogućava ili pretjerano otežava ostvarivanje prava na odbitak PDV-a (načelo djelotvornosti) (presuda od 12. travnja 2018., Volkswagen, C-533/17, EU:C:2018:249, t. 37. i navedena sudska praksa).

48 Slijedom toga, kada je riječ o nacionalnom propisu o kojem je riječ u glavnom postupku koji određuje prekluzivni rok po isteku kojeg nije dopušten zahtjev za povrat poreza, dovoljno je istaknuti, poput nezavisne odvjetnice u točki 44. svojega mišljenja, da se članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u ne protivi takvo vremensko ograničenje prava na smanjenje oporezivog iznosa.

49 Kao drugo, iako se postojanje roka zastare čiji istek dovodi do toga da vjerovnik više ne može tražiti smanjenje iznosa oporezivog PDV-om koji se odnosi na određene tražbine ne može smatrati nespojivim s Direktivom o PDV-u, određivanje datuma od kojeg taj rok počinje teži obuhvaćeno je nacionalnim pravom, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

50 Što se tiče, konkretnije, načela djelotvornosti, iz sudske prakse Suda može se zaključiti da se izvršavanju prava na smanjenje PDV-a ne može valjano suprotstaviti rok koji je počeo teći od dana izdavanja prvotnih računa i koji je za određene transakcije istekao prije ispravka ako obveznik nije pokazao postojanje nepažnje i ako ne postoji zlouporaba ili udruživanje u svrhu počinjenja prijevare (vidjeti u tom smislu rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

51 U tom pogledu valja smatrati, kao što je to i nezavisna odvjetnica istaknula u točki 50. svojeg mišljenja, da, s obzirom na načelo neutralnosti PDV-a, iz kojeg proizlazi da je poduzetnik, koji osigurava pretfinanciranje PDV-a ubirući ga za račun države, u potpunosti oslobođen od tereta tog poreza u okviru svojih gospodarskih aktivnosti koje podliježu PDV-u, početak prekluzivnog roka za korištenje prava na smanjenje oporezivog iznosa na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u mora imati dostatnu vezu s datumom od kojeg porezni obveznik koji postupi s dužnom pažnjom može koristiti to pravo.

52 Ipak, u slučaju nepostojanja nacionalnih odredaba o načinima korištenja prava na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, kao u glavnom postupku, načela proporcionalnosti i pravne sigurnosti zahtijevaju da porezni obveznik može odrediti početak prekluzivnog roka s razumnom vjerojatnosti.

53 U tom pogledu valja istaknuti da bi se neizvjesnost povezana s konačnošću neplaćanja mogla uzeti u obzir i odobravanjem smanjenja oporezivog iznosa PDV-a ako vjerovnik prije okončanja stečajnog postupka ili likvidacije svojega dužnika dokaže razumnu vjerojatnost da dug neće biti plaćen te da će se oporezivi iznos procijeniti na više ako se plaćanje ipak izvrši. Dakle, na nacionalnim je tijelima da, uz poštovanje načela proporcionalnosti i pod nadzorom suda, odrede dokaze za vjerojatno produljeno trajanje neplaćanja koje porezni obveznik treba podnijeti s obzirom na posebnosti primjenjivog nacionalnog prava. Takav način bio bi djelotvoran i za postizanje zadanog cilja, a istodobno je manje ograničavajući za vjerovnika, koji osigurava pretfinanciranje PDV-a ubirući ga za račun države (presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2017:829, t. 48. i navedena sudska praksa).

54 To utvrđenje vrijedi tim više u kontekstu stečajnih postupaka ili postupaka likvidacije, u kojima se izvjesnost o konačnosti nenaplativosti tražbine u načelu može steći tek nakon proteka dugog razdoblja. Takvim rokom poduzetnici koji podliježu tom zakonodavstvu – kada su suoženi s neplaćanjem nekog računa – u svakom slučaju mogu doći u likvidnosno nepovoljniji položaj u odnosu na svoje konkurente iz drugih država članica, a što bi očitog moglo poremetiti cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Direktivom o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 15.

listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2017:829, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

55 U ovom slu?aju, iako su isporuke roba i usluga o kojima je rije? u glavnom postupku izvršene tijekom 2007. do 2010. i u 2012., Consortium Remi Group podnio je zahtjev za povrat iz kojeg proizlazi smanjenje oporezivog iznosa PDV-a tek tijekom 2020. Me?utim, kako iz spisa kojim raspolaže Sud tako i iz odgovora stranaka iz glavnog postupka na pitanja postavljena na raspravi proizlazi da su od društava dužnika prva dva bila izbrisana iz trgova?kog registra prije dana podnošenja tog zahtjeva, u 2012. i u 2017., a tre?e tijekom postupka o kojemu je rije? u glavnom postupku te da se, naposljetku, nad posljednjim dvama vode postupci nesolventnosti koji su otvoreni prije podnošenja navedenog zahtjeva.

56 Slijedom toga je na sudu koji je uputio zahtjev, jedinom nadležnom za odlu?ivanje o ?injenicama, da odredi datum od kojega je Consortium Remi Group uz dostatnu pažnju mogao isticati svoje pravo na smanjenje oporezivog iznosa u slu?aju potpunog ili djelomi?nog nepla?anja, osobito s obzirom na mogu?u nenaplativost svojih potraživanja.

57 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo, tre?e i ?etvrto pitanje treba odgovoriti da ?lanak 90. Direktive o PDV-u u vezi s na?elima porezne neutralnosti, proporcionalnosti i djelotvornosti treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi propis države ?lanice kojim se propisuje prekluzivni rok za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a u slu?aju potpunog ili djelomi?nog nepla?anja, ?ije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika, pod uvjetom da taj rok po?inje te?i tek od dana kada je taj porezni obveznik uz dostatnu pažnju mogao isticati svoje pravo na smanjenje. U slu?aju nepostojanja nacionalnih odredaba o na?inima korištenja tog prava, porezni obveznik mora mo?i odrediti po?etak takvog prekluzivnog roka s razumnom vjerojatnosti.

Drugo i peto prethodno pitanje

58 Uzimaju?i u obzir sudsku praksu koja se navodi u to?ki 33. ove presude, valja razumjeti da svojim drugim i petim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 90. stavak 1. i ?lanak 273. Direktive o PDV-u u vezi s na?elima porezne neutralnosti i proporcionalnosti tuma?iti na na?in da im se protivi, kada o tome ne postoje posebne nacionalne odredbe, zahtjev porezne uprave kojim se smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slu?aju potpunog ili djelomi?nog nepla?anja ra?una koji je izdao porezni obveznik uvjetuje time da potonji prethodno ispravi prvotni ra?un i time da prethodno priop?i svojem dužniku svoju namjeru poništavanja PDV-a, ako je rije? o obvezniku tog poreza.

59 Uvodno, kada je rije? o uvjetu prema kojem smanjenje oporezivog iznosa ovisi o tome da porezni obveznik ispravi prvotno izdane ra?une, valja istaknuti da, protivno argumentu koji su istaknuli direktor i Europska komisija, takav uvjet ne proizlazi iz ?lanka 203. Direktive o PDV-u.

60 Naime, prema sudskoj praksi Suda, ta odredba primjenjuje se samo kada je PDV pogrešno obra?unan i stoga ne obuhva?a situacije u kojima je na ra?unu iskazan to?an PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potroša?ima pogrešno obra?unan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 21. i 23.).

61 Nasuprot tomu, zahtjev za ispravak prvotnog računa kao i zahtjev kojim se smanjenje 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 su obuhvaćeni i člankom 90. stavkom 1. i člankom 273. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 24. i do 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 35.).

62 U tom pogledu valja podsjetiti na to da u skladu s člankom 273. Direktive o PDV-u, države članice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, osobito pod uvjetom da se ta mogućnost ne koristi za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3. navedene direktive.

63 Budući da, izvan granica koje određuju, odredbe članka 90. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice moraju propisati, te odredbe daju im marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima u svrhu smanjenja oporezivog iznosa (presuda od 11. lipnja 2020., SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, t. 35. i navedena sudska praksa).

64 Međutim, mjere koje države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive o PDV-u na temeljno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos PDV-a, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. One nadalje moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive o PDV-u te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a, što je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije u tom području (presuda od 6. listopada 2021., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, t. 60. i navedena sudska praksa).

65 Usto, ako je povrat PDV-a s obzirom na uvjete pod kojima se mogu podnijeti zahtjevi za povrat poreza nemoguć ili pretjerano težak, navedeno načelo neutralnosti PDV-a i načelo proporcionalnosti mogu posljedično zahtijevati da države članice predvide instrumente i postupovna pravila potrebna kako bi se poreznom obvezniku omogućio povrat neopravdano obraćanog poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

66 Slijedom toga, 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 formalnostima koje traži odnosna država članica (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2021., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, t. 61. i navedenu sudsku praksu).

67 U tom pogledu, Sud je u nekoliko navrata presudio da zahtjev kojim se smanjenje oporezivog iznosa, kako proizlazi iz prvotnog računa, uvjetuje time da porezni obveznik posjeduje primjerak ispravka računa koji je izdao primatelj roba ili usluga u načelu može pridonijeti osiguranju pravilnog prikupljanja PDV-a, sprežavanju utaje i uklanjanju rizika od gubitka poreznih prihoda i stoga se njime nastoje ostvariti legitimni ciljevi navedeni u članku 273. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 32. i 33.).

68 Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, to utvrđenje vrijedi i za zahtjev kojim se smanjenje porezne osnovice poreznog obveznika uvjetuje njegovim prethodnim priopćenjem namjere poništenja cjelokupnog PDV-a ili njegova dijela njegovu dužniku, ako je on porezni

obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 35. i 36.).

69 Slijedom toga, zahtjevi kojima se smanjenje porezne osnovice poreznog obveznika uvjetuje ispravkom prvotnog računa poreznog obveznika zbog potpunog ili djelomičnog neplaćanja i njegovim prethodnim priopćenjem namjere poništenja PDV-a njegovu dužniku, ako je on porezni obveznik, tako da potonji bude obaviješten u svrhe ispravka prvotno izvršenog smanjenja, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, u načelu ne dovode u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 37. i od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 39.).

70 Međutim, ipak je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita žine li se takvi zahtjevi u ovom slučaju pretjerano ograničavajući za poreznog obveznika, isporučitelja roba ili usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 41.).

71 Iz elemenata spisa kojima raspolaže Sud, a koji su potvrđeni na raspravi proizlazi, s jedne strane, da bugarski propis, u verziji koja se primjenjuje na činjenice iz glavnog postupka, ne propisuje zahtjeve za ispravak prvotnog računa i informacije dužniku o poništenju poreza u slučaju neplaćanja.

72 S druge strane, prema tim istim informacijama, Consortium Remi Group izbrisan je iz registra PDV-a 7. ožujka 2019., tako da na dan podnošenja zahtjeva za prijebor o kojemu je riječ u glavnom postupku taj porezni obveznik više nije mogao izdati ispravke računa. Naime, direktor je u tom pogledu pojasnio, a da mu u tome nitko nije proturječio, da se prema relevantnim nacionalnim odredbama *ratione temporis* ispravak PDV-a ne može izvršiti ako je obveznik izbrisan iz navedenog registra.

73 Stoga valja utvrditi da, budući da je ispravak računa u praksi bugarske porezne uprave *conditio sine qua non* za dobivanje smanjenja oporezivog iznosa, neutralnost PDV-a ugrožena je ako porezni obveznik ne može ishoditi ispravak takvog računa ili mu je to iznimno teško (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2021., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, t. 63.).

74 Slijedom toga, u slučaju poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku u kojem porezni obveznik ne može izdati dokument ispravka za račun čiji iznos nije bio plaćen, načela neutralnosti PDV-a i proporcionalnosti zahtijevaju da dotična država članica poreznom obvezniku dopusti da drugim sredstvima pred nacionalnim poreznim tijelima dokaže neplaćanje tih računa na čemu se temelji njegovo pravo na smanjenje oporezivog iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 6. listopada 2021., Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, t. 65.).

75 U tim okolnostima valja smatrati da uvjetovanje prava na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju nepostojanja relevantnih nacionalnih odredaba time da je prvotni račun ispravljen nadilazi ono što je nužno za postizanje zadanog cilja članka 273. Direktive o PDV-u, naime ukloniti rizik od gubitka poreznih prihoda, ako je postalo nemoguće ispuniti taj uvjet.

76 Isto vrijedi to više za obvezu priopćavanja adresatu tog računa namjere njegova izdavatelja da poništi PDV, poput one iz petog pitanja, što proizlazi iz samog njegova teksta, kao i iz drugih utvrđenja navedenih u zahtjevu za prethodnu odluku, da je ona nužni uvjet naložen praksom bugarske porezne uprave za ispravak PDV-a obračunanog u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja.

77 Međutim, valja spomenuti da je u ovom slučaju Consortium Remi Group bio izbrisan iz registra PDV-a zbog sustavnog neispunjavanja svojih obveza koje proizlaze iz ZZDS-a i da se njegov zahtjev za prijebor odnosi na neplaćanje računa izdanih nekoliko godina prije njegova

brisanja. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita može li se poreznom obvezniku pripisati nemogućnost izdavanja ispravljenih računa.

78 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo i peto pitanje valja odgovoriti tako da članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi, kada o tome ne postoje posebne nacionalne odredbe, zahtjev porezne uprave kojim se smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik uvjetuje time da potonji prethodno ispravi prvotni račun i time da prethodno priopći svojem dužniku svoju namjeru poništavanja PDV-a, ako je riječ o obvezniku tog poreza jer porezni obveznik ne može izvršiti pravodobno takav ispravak a da mu se ta nemogućnost ne pripiše.

Šesto pitanje

79 Svojim šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da moguće pravo na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik daje pravo na povrat PDV-a koji je on platio, uvećan za zatezne kamate, te u slučaju potvrdnog odgovora od kojeg se dana može pozivati na takvo pravo.

80 U tom pogledu, kao što se na to podsjeća u točki 42. ove presude, zajednički sustav PDV-a jamči njegovu neutralnost i njime se nastoji rasteretiti poduzetnika od opterećenja PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Iz sudske prakse navedene u točki 62. ove presude također proizlazi da, iako države članice imaju marginu prosudbe prilikom utvrđivanja uvjeta navedenih u članku 90. Direktive o PDV-u, ti uvjeti ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika.

81 Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke naplati cjelokupnu tražbinu koja proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku, u gotovini ili na istovjetan način, i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 38.).

82 Međutim, ako, u slučaju da se povrat viška PDV-a ne provede u razumnom roku, porezni obveznik nije imao pravo na zatezne kamate, time bi se negativno utjecalo na njegov položaj, uz povredu načela porezne neutralnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 39. i 41.).

83 Iz toga slijedi da, iako se člankom 90. Direktive o PDV-u ne predviđa obveza plaćanja kamata na povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a niti se precizira datum od kojeg se takve kamate duguju, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zateznih kamata (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 40. i 41.).

84 Naime, u takvoj situaciji porezni obveznik također je opterećen viškom PDV-a koji mu treba vratiti i koji uzrokuje financijske gubitke na njegovu štetu zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ. Međutim, ako, u slučaju da porezna uprava ne vrati višak u razumnom roku, porezni obveznik nije imao pravo na zatezne kamate, na njegovu bi se situaciju negativno utjecalo, time bi se povrijedilo načelo porezne neutralnosti (presuda od 12. svibnja 2021., *technoRent International i dr.*, C-844/19, EU:C:2021:378, t. 42.).

85 Kada je konkretnije riječ o pravilima primjene kamata na povrat koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a, ona su obuhvaćena postupovnom autonomijom država članica, koja je ograničena na načela ekvivalentnosti i djelotvornosti (vidjeti po analogiji presudu od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 45.).

86 Slijedom toga je na sudu koji je uputio zahtjev da odredi, s obzirom na ta načela kao i na sve posebnosti spora koji se pred njim vodi, treba li u ovom slučaju izvršiti povrat koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a i, ako utvrdi da taj povrat nije uslijedio u razumnom roku, trenutak od kojeg se iznosu tog povrata dodaju zatezne kamate (vidjeti u tom smislu rješenje od 5. listopada 2023., ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, t. 28.).

87 U ovom slučaju, kao što je to u bitnome nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 99., 100. i 102. svojega mišljenja, kada ne postoje precizna pravila propisana nacionalnim pravom, kamate na pravo na povrat zbog smanjenja oporezivog iznosa PDV-a mogu se izračunati tek od dana kada porezni obveznik smatra da je neplaćanje predmetnog potraživanja konačno, u smislu članka 90. Direktive o PDV-u, i isti će svoje pravo na odbitak PDV-a u okviru prijave za razdoblje oporezivanja koje je tada u tijeku jer je prije toga dana pravna osnova uplate PDV-a članak 63. te direktive.

88 S obzirom na prethodna razmatranja, na šesto pitanje valja odgovoriti tako da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u u vezi s načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da moguće pravo na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik daje pravo na povrat PDV-a koji je on platio, uvećan za zatezne kamate, te da se, u slučaju nepostojanja pravila primjene kamata koje se možda duguju u propisima države članice, dan od kojega porezni obveznik isti će svoje pravo na navedeno smanjenje u okviru prijave za razdoblje oporezivanja smatra početkom roka za izračun tih kamata.

Troškovi

89 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s načelima porezne neutralnosti, proporcionalnosti i djelotvornosti treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice kojim se propisuje prekluzivni rok za podnošenje zahtjeva za povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, čije propuštanje ima za posljedicu sankcioniranje nedovoljno pažljivog poreznog obveznika, pod uvjetom da taj rok počinje teći tek od dana kada je taj porezni obveznik uz dostatnu pažnju mogao isticati svoje pravo na smanjenje. U slučaju nepostojanja nacionalnih odredaba o načinima korištenja tog prava, porezni obveznik mora moći odrediti početak takvog prekluzivnog roka s razumnom vjerojatnosti.**

2. **Članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive 2006/112 u vezi s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti treba tumačiti na način da im se protivi, kada o tome ne postoje posebne nacionalne odredbe, zahtjev porezne uprave kojim se smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik uvjetuje time da potonji prethodno ispravi prvotni račun i time da prethodno priopći svojem dužniku svoju namjeru poništavanja PDV-a, ako je riječ o obvezniku tog poreza jer porezni obveznik ne može izvršiti pravodobno takav ispravak a da**

mu se ta nemogućnost ne pripíše.

3. Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 u vezi s načelom porezne neutralnosti treba tumačiti na način da moguće pravo na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja računa koji je izdao porezni obveznik daje pravo na povrat PDV-a koji je on platio, uvećan za zatezne kamate, te da se, u slučaju nepostojanja pravila primjene kamata koje se možda duguju u propisima države članice, dan od kojega porezni obveznik ističe svoje pravo na navedeno smanjenje u okviru prijave za razdoblje oporezivanja smatra početkom roka za izračun tih kamata.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski