

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

8. svibnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 90. i 273. – Dužnikovo potpuno ili djelomično neplaćanje iznosa dugovanog poreznom obvezniku s osnove transakcije koja podliježe PDV-u – Oporezivi iznos – Smanjenje – Načela fiskalne neutralnosti i proporcionalnosti”

U predmetu C-127/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 18. siječnja 2018., koju je Sud zaprimio 16. veljače 2018., u postupku

A-PACK CZ s. r. o.

protiv

Odvolací finanční úředitelství,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. siječnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A-PACK CZ s. r. o., R. Cholenský i F. Hejl, *advokáti*,
 - za Odvolací finanční úředitelství, T. Rozehnal, u svojstvu agenta,
 - za Češku vladu, M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
 - za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk – Szaładzińska, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, M. Salyková, J. Jokubauskaitė i R. Lyal, u svojstvu agenata,
- odluživši, 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 fiskalne neutralnosti i proporcionalnosti, kao 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.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva A-PACK CZ s. r. o. i Odvolací finanční editelství (Uprava za financije nadležna za žalbe, Češka Republika) u vezi s odbijanjem te Uprave da tom društvu odobri ispravak iznosa plaćenog pretporeza koji se odnosi na tražbine koje nisu naplaćene i koje se smatraju nenaplativima zbog insolventnosti dužnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 73. Direktive 2006/112 propisuje:

„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 i 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 Člankom 273. navedene direktive određeno je:

„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.”

Češko pravo

6 Pravo ispravljanja iznosa poreza u slučaju postojanja tražbina prema dužnicima protiv kojih je otvoren postupak u slučaju insolventnosti uvedeno je u Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost Zakonom br. 47/2011 (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), čije obrazloženje navodi:

„Riječ je o uvođenju nove mogućnosti ispravka iznosa pretporeza u slučaju postojanja tražbina prema dužnicima (kupcima) protiv kojih je pokrenut postupak zbog insolventnosti, i to zbog nepovoljnog razvoja gospodarske situacije. Ovaj prijedlog je odgovor na trenutnu gospodarsku situaciju i predstavlja mjeru borbe protiv krize u cilju pružanja pomoći poduzećima čiji je dotok novca smanjen zbog nenaplativih tražbina prema insolventnim poduzećima.

Zbog posljedica svjetske financijske krize sve je više poduzeća protiv kojih je otvoren stečajni postupak i koja više nisu u stanju ispunjavati obveze prema svojim vjerovnicima (dobavljaćima).

Brojni dobavljači (vjerovnici) više nisu u stanju u potpunosti naplatiti svoje tražbine od kupaca (dužnika). Ova okolnost ima nepovoljan utjecaj na gospodarski položaj do tada 'zdravih' poduzeća.

Na temelju te odredbe vjerovnik (dobavljač) će imati pravo na ispravak iznosa pretporeza ako mu kupac (dužnik) nije platio za isporuena dobra ili za pruženu uslugu te ako je steajni sudac protiv kupca pokrenuo postupak u slučaju insolventnosti. [...]

Ovaj prijedlog je u potpunosti u skladu s člancima 90. i 185. [Direktive 2006/112]. Sličan propis je na snazi u najmanje 12 država članica Europske unije. Ovaj pravni režim postoji, u različitim oblicima, u sljedećima državama članicama: Belgija, Luksemburg, Danska, Njemačka, Francuska, Portugal, Irska, Austrija, Italija, Grčka, Latvija i Velika Britanija."

7 Članak 44. stavak 3. Zakona o PDV-u o ispravku iznosa poreza s obzirom na tražbine prema dužnicima protiv kojih je pokrenut postupak u slučaju insolventnosti propisuje sljedeće:

„Vjerovnik može zatražiti ispravak iznosa pretporeza najranije u tijeku poreznog razdoblja tijekom kojeg su ispunjeni uvjeti određeni stavkom 1. On ne može napraviti ispravak [...] ako je dužnik prestao biti porezni obveznik.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 A-PACK CZ je češko poduzeće koje je obveznik PDV-a nad kojim je jednim klijentom, društvom Delpharmea Nutraceuticals, a. s., 27. svibnja 2009. pokrenut postupak u slučaju insolventnosti.

9 U svojoj poreznoj prijavi za četvrto tromjesečje poreznog razdoblja 2011., A-PACK CZ je zatražio povrat iznosa od 539 822 čeških kruna (CZK) (oko 21 000 eura) na temelju, među ostalim, ispravka iznosa PDV-a zbog nenaplaćenih tražbina tog društva za isporuke dobara i pružanje usluga u razdoblju od 30. listopada 2008. do 2. veljače 2009.

10 Odlukom od 17. travnja 2012. Finanční úřad pro Prahu 9 (Financijski ured br. 9 za grad Prag, češka Republika) ograničio je iznos koji potražuje A-PACK CZ na 41 211 CZK (oko 1600 eura) zbog toga što se člankom 44. stavkom 3. Zakona o PDV-u ne dopušta ispravak iznosa poreza ako dužnik više nije porezni obveznik, što je Delpharmea Nutraceuticals prestao biti 3. studenoga 2011.

11 A-PACK CZ je protiv te odluke podnio upravnu žalbu Upravi za financije nadležnoj za žalbe, koja ju je odbila.

12 A-PACK CZ je Městský soud v Praze (Gradski sud u Pragu, češka Republika) podnio zahtjev za poništenje te odluke o odbijanju, koji je taj sud odbio.

13 U tim je okolnostima A-PACK CZ podnio kasacijsku žalbu Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, češka Republika) protiv te posljednje odluke o odbijanju. A-PACK CZ tvrdi da je uvjet koji se odnosi na dužnikov status poreznog obveznika, predviđen člankom 44. stavkom 3. Zakona o PDV-u, ne samo protivan članku 90. Direktive 2006/112, nego predstavlja i zabranjenu državnu potporu.

14 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se argumenti društva A-PACK CZ koji se odnose na postojanje zabranjene državne potpore ne mogu prihvatiti. Nasuprot tomu, sudu koji je uputio zahtjev se uvjet koji se odnosi na zadržavanje dužnikova statusa poreznog obveznika, propisan ?lankom 44. stavkom 3. Zakona o PDV-u, ?ini protivnim ?lanku 90. Direktive 2006/112 jer može onemogućiti ispravljanje oporezivog iznosa koji se odnosi na vjerovnika poreznog obveznika, pri ?emu to nije opravdano neizvjesnošću o konačnosti neplaćanja.

15 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se ?lanak 90. stavak 2. [Direktive 2006/112] tumačiti, imajući u vidu načelo fiskalne neutralnosti i načelo proporcionalnosti, na način da dopušta državama ?lanicama da odstupanjem postave uvjete koji u određenim slučajevima isključuju smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan, je li nacionalno zakonodavstvo suprotno svrši ?lanka 90. [Direktive Vijeća 2006/112] ako ne dopušta obveznicima poreza na dodanu vrijednost da naprave ispravak iznosa poreza kada je nastala obveza obračuna poreza na oporezivu isporuku drugom poreznom obvezniku koji ju je djelomično platio ili je uopće nije platio i koji je posljedice prestao biti obveznik poreza na dodanu vrijednost?”

O prethodnim pitanjima

16 Ovim dvama pitanjima, koja treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 90. Direktive 2006/112, tumačen s obzirom na načela fiskalne neutralnosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje predviđa da porezni obveznik ne može ispraviti iznos oporeziv PDV-om u slučaju da njegov dužnik u potpunosti ili djelomično ne plati iznos dugovan s osnove transakcije koja podliježe tom porezu ako navedeni dužnik više nije obveznik PDV-a.

17 Na temelju ustaljene sudske prakse Suda, ?lanak 90. stavak 1. Direktive 2006/112, koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države ?lanice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedice, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive 2006/2012, prema kojem je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (vidjeti osobito presudu od 6. prosinca 2018., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

18 Točno je da se ?lankom 90. stavkom 2. navedene direktive omogućuje državama ?lanicama da odstupe od tog pravila u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije.

19 Međutim, kao što je to Sud već presudio, ta mogućnost odstupanja u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja temelji se na ideji da neplaćanje protučinidbe u određenim okolnostima i zbog postojeće pravne situacije u dotičnoj državi ?lanici može biti teško provjeriti ili ono može biti samo privremeno (vidjeti u tom smislu presude od 3. srpnja 1997., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.; od 23. studenoga 2017., *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 17.; i od 22. veljače 2018., *T-2*, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 37.).

20 Iz toga slijedi da primjena takve mogućnosti odstupanja mora biti opravdana kako mjere koje su poduzele države ?lanice za njezinu provedbu ne bi poremetile cilj poreznog usklađivanja

koji se nastoji postići Direktivom 2006/112 (vidjeti u tom smislu presude od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.; od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 18; i od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 38.) i kako se ne bi državama članicama dopustilo da jednostavno isključe smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja (vidjeti u tom smislu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 20. i 21.).

21 Taj je zaključak potvrđen teleološkim tumačenjem članka 90. stavka 2. Direktive 2006/112. Naime, iako je važno da se države članice mogu boriti protiv neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja račun, takva se mogućnost odstupanja ne može proširiti izvan te neizvjesnosti, a osobito ne na pitanje može li se propustiti provođenje smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja (presude od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 22. i od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 40.).

22 Usto, priznati državama članicama mogućnost isključenja svakog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om 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 konačnog opterećenja teretom poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje i same podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.).

23 U ovom slučaju zahtjev koji predviđa nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, a koji ispravak iznosa oporezivog PDV-om čini ovisnim o okolnosti da dužnik nije prestao biti porezni obveznik PDV-a, ne može biti opravdan nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti o konačnosti predmetnog neplaćanja.

24 Naime, kao što to, uostalom, u osnovi tvrdi i Europska komisija u svojem pisanom očitovanju, okolnost da je dužnik prestao biti porezni obveznik u okviru postupka u slučaju insolventnosti predstavlja, upravo suprotno, dokaz koji potkrepljuje konačnost neplaćanja.

25 Što se tiče pitanja može li se, kao što to tvrdi češka vlada u svojem pisanom očitovanju, pozivajući se, među ostalim, na točku 33. presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40), takav zahtjev ipak smatrati sukladnim članku 90. stavku 2. Direktive 2006/112, zbog toga što služi osiguranju pravilnog prikupljanja PDV-a, sprežavanju utaje i uklanjanju rizika od gubitaka poreznih prihoda, valja istaknuti da ispunjavanje takvih ciljeva ne može ići protiv svrhe i strukture te odredbe i opravdati odstupanje od članka 90. stavka 1. te direktive iz razloga koji se ne odnose na neizvjesnost o konačnosti neplaćanja.

26 Isto tako, iako članak 273. Direktive 2006/112, na kojeg se također pozvala češka vlada u prilog svojem tumačenju, dopušta državama članicama da propišu obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da takve mjere načelno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja, jer moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive 2006/112 te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 33. i navedenu sudsku praksu), koja predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije u tom području.

27 U ovom slučaju iz spisa koji je podnesen Sudu ne proizlazi da bi dopuštenje vjerovniku poreznom obvezniku, poput društva A-PACK CZ, da smanji iznos oporeziv PDV-om dok je suočen sa situacijom u kojoj njegov insolventni dužnik, koji je u međuvremenu prestao biti porezni obveznik, ne plaća dug, predstavljao poseban rizik za utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza.

Nadalje, činjenica isključivanja svake mogućnosti smanjenja oporezivog iznosa u takvoj situaciji i prebacivanje na vjerovnika tereta iznosa PDV-a koji on nije primio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti u svakom slučaju prekoračuje strogo nužne granice za postizanje ciljeva predviđenih člankom 273. Direktive 2006/112.

28 Uzimajući u obzir sve prethodno navedeno, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 90. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje predviđa da porezni obveznik ne može ispraviti iznos oporeziv PDV-om u slučaju da njegov dužnik u potpunosti ili djelomično ne plati iznos dugovan s osnove transakcije koja podliježe tom porezu ako navedeni dužnik više nije obveznik PDV-a.

Troškovi

29 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 (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje predviđa da porezni obveznik ne može ispraviti iznos oporeziv porezom na dodanu vrijednost (PDV) u slučaju da njegov dužnik u potpunosti ili djelomično ne plati iznos dugovan s osnove transakcije koja podliježe tom porezu ako navedeni dužnik više nije obveznik PDV-a.

Potpisi

* Jezik postupka: češki