

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

3. srpnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Oporezivi iznos – Smanjenje – Načelo porezne neutralnosti – Ugovor o financijskom leasingu raskinut zbog neplaćanja dospjelih obroka – Rješenje o ponovnom razrezu poreza – Područje primjene – Oporezive transakcije – Isporuka robe uz naknadu – Plaćanje ‚naknade‘ zbog raskida do isteka ugovora – Nadležnost Suda”

U predmetu C-242/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 26. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 5. travnja 2018., u postupku

„UniCredit Leasing” EAD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP),

SUD (prvo vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „UniCredit Leasing” EAD, I. Dimitrova i M. Rajkov, *advokati*,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP), N. Kalistratov, u svojstvu agenta,
- za bugarsku vladu, E. Petranova i T. Mitova, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, J. Marinova i P. Mihajlova, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

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 „UniCredit Leasing” EAD (u daljnjem tekstu: UniCredit) i Direktora na Direkcija „Obžalovane i današno-osiguritelna praksa” – Sofija pri Centralno upravljenju na Nacionalna agencija za prihode (NAP) (Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji pri Nacionalnoj agenciji za javne prihode (NAP), Bugarska) (u daljnjem tekstu: Direktor) u vezi s odbijanjem potonjeg da društvu UniCredit odobri ispravak iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog u vezi s neplaćenim dospjelim obrocima ugovora o financijskom leasingu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Akt o pristupanju 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 Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”.

5 Članak 14. te direktive glasi:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

(a) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade;

(b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka dogovora, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

3. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.”

6 U članku 63. navedene direktive navodi se:

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

7 U članku 73. iste 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.”

8 Članak 90. Direktive o PDV-u glasi:

„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.”

9 U članku 273. navedene direktive određuje se:

„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.”

Bugarsko pravo

10 U skladu s člankom 6. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., na snazi od 1. siječnja 2007., u daljnjem tekstu: ZDDS):

„(1) ‚Isporuka robe’ u smislu ovog zakona znači prijenos prava vlasništva ili drugog stvarnog prava na robu.

(2) Za potrebe ovog zakona ‚isporukom robe’ također se smatra:

[...]

3. (izmijenjeno u DV-u br. 101 iz 2013., na snazi od 1. siječnja 2014.) Stvarno stavljanje na raspolaganje robe prilikom izvršenja ugovora o financijskom leasingu u kojem se izričito predviđa prijenos prava vlasništva nad tom robom; ova odredba također se primjenjuje kad se ugovorom o financijskom leasingu predviđa samo mogućnost prijenosa vlasništva na robu i kad je iznos dugovanih naknada na temelju navedenog ugovora, bez kamata na temelju članka 46. stavka 1. točke 1., jednak uobičajenoj cijeni robe na datum stavljanja na raspolaganje [...]”.

11 Člankom 115. ZDDS-a propisuje se:

„(1) U slučaju promjene oporezivog iznosa ili obustave isporuke za koju je račun bio izdan,

dobavlja? je dužan izdati potvrdu o tom ra?unu.

(2) (dopunjeno u DV-u br. 97 iz 2016., na snazi od 1. sije?nja 2017.) Potvrda se mora izdati u roku od pet dana od doga?aja iz stavka 1., a kad se ona odnosi na isporuku za koju je ra?un izdan uz navo?enje PDV-a zara?unatog na pla?anje predujma, u roku od pet dana od datuma povrata, naknade ili drugog naplatnog poravnania predvi?enog iznosa predujma, za iznos povra?en, nadokna?en ili poravnat na drugi naplatan na?in.

(3) Obavijest o tere?enju izdaje se u slu?aju pove?anja oporezivog iznosa, dok se knjižno odobrenje izdaje u slu?aju smanjenja oporezivog iznosa ili prekida transakcije.

(4) Osim klju?nih elemenata iz ?lanka 114., u potvrdi koja se odnosi na ra?un obvezno se moraju navesti:

1. broj i datum ra?una za koji je potvrda izdana;
2. razlog izdavanja te potvrde;

(5) Potvrda se izdaje u najmanje dva primjerka: jednom za dobavlja?a i drugom za primatelja.

(6) U slu?aju otkaza ili raskida ugovora o financijskom leasingu iz ?lanka 6. stavka 2. to?ke 3., dobavlja? mora izdati knjižno odobrenje koje odgovara razlici izme?u oporezivog iznosa koji se odnosi na isporuku u smislu ?lanka 6. stavka 2. to?ke 3. i iznosa koji mu preostaje na temelju tog ugovora koji je izuzet od PDV-a na temelju ovog zakona.

(7) (novo, DV br. 94 iz 2012., na snazi od 1. sije?nja 2013.) Potvrda koja se odnosi na ra?un mo?e sadržavati samo klju?ne elemente iz ?lanka 114. stavka 1. to?aka 12., 14. i 15., osim kad se odnosi na transakciju ?ije je mjesto izvršenja na državnom podru?ju države ?lanice, transakciju unutar Zajednice i prodaju robe na daljinu.”

12 U ?lanku 116. ZDDS-a navodi se:

„(1) Nije dopušteno unijeti ispravke i dopune ra?una i s njima povezanih potvrda. Dokumente koji su nepravilno izdani ili ispravljeni treba poništiti i izdati nove.

(2) Nepravilno izdanim dokumentima tako?er se smatraju izdani ra?uni i s njima povezane obavijesti na kojima PDV nije naveden iako bi trebao biti.

(3) Nepravilno izdanim dokumentima tako?er se smatraju izdani ra?uni i s njima povezane obavijesti na kojima je PDV naveden iako 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 otkaza
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) Sve primjerke poništenih dokumenata ?uva izdavatelj te ih se knjiži u ra?unovodstvu dobavlja?a i primatelja u skladu s Uredbom o primjeni zakona.”

13 U ?lanku 9. prijelaznih i završnih odredaba ZDDS-a propisuje se:

„(1) Kad na temelju ugovora o financijskom leasingu roba stvarno bude stavljena na raspolaganje prije stupanja na snagu ovog zakona, sva naknadna pla?anja (mjese?nih rata povrata) prilikom izvršenja tog ugovora dugovana nakon stupanja na snagu [ZDDS-a] smatraju se pojedina?nim transakcijama ?iji oporezivi doga?aj nastaje na datum pla?anja ili, ako je on raniji, na datum na koji je pla?anje dospjelo.

(2) Stavak 1. primjenjuje se samo ako u roku od jednog mjeseca od stupanja na snagu [ZDDS-a] porezni obveznik (dobavlja?) podru?noj upravi Nacionalne agencije za prihode pri kojoj je registriran dostavi popis koji obavezno sadržava sljede?e informacije:

1. primatelja na temelju ugovorâ iz stavka 1.;
2. broj i iznos mjese?nih rata na temelju svih ugovora za koje je porezni dokument izdan, ali koje nisu bile pla?ene;
3. broj i iznos mjese?nih rata na temelju svih ugovora za koje ?e oporezivi doga?aj u smislu stavka 1. nastati nakon stupanja na snagu ovog zakona.

(3) Za ugovore koji nisu na popisu dostavljenom u skladu sa stavkom 2. smatra se da na datum stupanja na snagu [ZDDS-a] porezni obveznik izvršava transakciju u smislu ?lanka 6. stavka 2. to?ke 3. ?iji je oporezivi iznos ekvivalentan iznosu dugovanih mjese?nih rata nakon stupanja na snagu [ZDDS-a] bez PDV-a koji se na njih duguje.”

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

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

15 ?lanak 129. DOPK-a glasi:

„(1) Kompenzacija ili povrat mogu se izvršiti na inicijativu poreznog tijela ili na pisani zahtjev zainteresirane stranke. Zahtjev za kompenzaciju ili povrat ispituje se ako je predan u roku od pet godina od 1. sije?nja one godine koja slijedi nakon godine nastanka oporezivog doga?aja na temelju kojeg se povrat traži, osim ako zakonom nije druk?ije propisano.

[...]

(3) (dopunjeno DV br. 108 iz 2007.) Rješenje o kompenzaciji ili povratu izdaje se u roku od 30 dana od primitka zahtjeva ako se prije isteka tog roka ne odredi nikakav nadzor. ?ak i u slu?aju kompenzacije ili povrata, uklju?uju?i slu?aj kad je protiv rješenja iz prve re?enice podnesena žalba, porezna dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje mogu biti

predmet nadzora. Ako je protiv rješenja podnesena žalba, do pravomoćnosti sudske odluke moguće je izdati rješenje o ponovnom razrezu poreza. [...]

Protiv rješenja o kompenzaciji ili povratu žalba se može podnijeti prema pravilima o podnošenju žalbi protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza.”

16 U članku 133. DOPK-a određuje se:

„(1) Porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koji su utvrđeni u konačnom rješenju o ponovnom razrezu poreza protiv kojeg nije uloženi pravni lijek može se izmijeniti na inicijativu službe za prihode ili na zahtjev osobe nad kojom se nadzor provodi.

(2) Dugovanje se mijenja zbog sljedećih razloga:

1. kad se pojave nove okolnosti ili novi pisani dokazi ključni za utvrđivanje poreznih dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koje osoba ili služba koja je izdala rješenje o ponovnom razrezu poreza nije mogla znati prije:

a) izdavanja rješenja o ponovnom razrezu poreza, kad protiv tog rješenja nije podnesena žalba;

b) konačnosti rješenja o ponovnom razrezu poreza, kad je protiv tog rješenja podnesena žalba.

2. kad sud pred kojim se vodi postupak utvrdi da su pisana objašnjenja koja je podnijela treća osoba, zaključci stručnjaka i pisane izjave na temelju kojih je utvrđeno porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje lažni ili da su primatelj rješenja, njegov zastupnik ili služba za prihode koja je sudjelovala u utvrđivanju poreza ili obveznih doprinosa za socijalno osiguranje ili je ispitala žalbu protiv rješenja o promjeni počinili kazneno djelo.

3. kad se utvrđenje dugovanja temelji na dokumentu za koji je propisno u sudskom postupku utvrđeno da je lažan, da sadržava lažne informacije ili da je krivotvoren;

4. kad se utvrđenje dugovanja temelji na sudskom aktu ili aktu drugog državnog tijela koji je naknadno poništen;

5. kad je izdano drugo proturječno rješenje o ponovnom razrezu poreza u odnosu na ista dugovanja za isto razdoblje i za istog poreznog obveznika koje je postalo konačno. [...]

17 Članak 134. DOPK-a glasi:

„(1) (dopunjeno DV br. 94 iz 2015., na snazi od 1. siječnja 2016.) Služba za prihode koja utvrdi razlog za promjenu u skladu s člankom 133. stavkom 2. dužna je obavijestiti područnog direktora i obrazložiti postojanje razloga. Nakon provjere postojanja razloga za promjenu, područni direktor može povjeriti ili odlučiti delegirati nadzor kojim se omogućuje promjena već utvrđenih poreznih dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje.

(2) Zainteresirana osoba može podnijeti pisani zahtjev područnom direktoru zajedno s dokazima na koje se poziva.

(3) Promjena je dopuštena ako je odluka kojom se nalaže nadzor izdana ili je u roku od tri mjeseca od saznanja za razlog za promjenu i prije isteka roka iz članka 109. podnesen zahtjev za promjenu.

(4) U roku od trideset dana od podnošenja zahtjeva iz stavka 2. područni direktor obrazloženom odlukom nalaže ili odbija nadzor. Primjerak odluke o odbijanju šalje se osobi koja je

podnijela zahtjev u roku od sedam dana od donošenja odluke, a najkasnije petnaest dana nakon isteka roka iz prve rečenice ovog stavka.

(5) (izmijenjeno DV br. 30 od 2006., na snazi od 1. ožujka 2007.) Zainteresirana osoba može podnijeti upravnu tužbu protiv odluke o odbijanju u roku od petnaest dana od primitka odluke, a protiv prešutnog odbijanja u roku od 30 dana od isteka roka za odgovor upravnom sudu nadležnom za razmatranje žalbi protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza. Upravna tužba podnosi se preko područnog direktora. Sud o tužbi odlučuje rješenjem koje se ne može pobijati.

(6) Ako se utvrdi da je porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje bilo utvrđeno u iznosu višem ili nižem od dugovanog, u odnosu na razliku izdaje se rješenje o ponovnom razrezu poreza. Ako je iznos preplaćen, on se nadoknađuje ili se povrat izvršava rješenjem o ponovnom razrezu poreza.”

18 U članku 87. Zakona za zadalženijata i dogovorite (Zakon o obveznim odnosima i ugovorima) (u daljnjem tekstu: ZZZ) predviđa se:

„(1) Ako dužnik dvostranoobveznog ugovora ne ispunji svoje obveze zbog razloga koji mu se mogu pripisati, vjerovnik može raskinuti ugovor ako zahtijeva ispunjenje u razumnom roku i ako dužnika obavijesti da će se istekom tog roka ugovor smatrati raskinutim. Ako je ugovor sklopljen u pisanom obliku, obavijest se mora dati u pisanom obliku. [...]”

19 Članak 88. ZZZ-a glasi:

„(1) Raskid ima retroaktivan učinak osim za ugovore s uzastopnim ili periodičnim obvezama. Vjerovnik ima pravo na naknadu štete prouzročene neispunjenjem ugovora. [...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Dana 6. veljače 2006. društvo „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (u daljnjem tekstu: Bulus ili davatelj leasinga), čiji je pravni sljednik društvo UniCredit, sklopilo je s društvom „Vizatel” OOD (u daljnjem tekstu: primatelj leasinga) ugovor o financijskom leasingu s opcijom kupnje, na temelju kojeg se davatelj leasinga obvezuje kupiti zemljište koje je odredio primatelj leasinga, izgraditi građevinu na tom zemljištu i tu građevinu zajedno sa zemljištem ustupiti primatelju leasinga na korištenje.

21 Taj ugovor sklopljen je na razdoblje od jedanaest godina koje je počelo teći od početka mjeseca koji slijedi nakon mjeseca stvarne predaje stvari koja je predmet ugovora u zamjenu za mjesečnu naknadu za leasing. Njime je bilo predviđeno da davatelj leasinga može prijevremeno raskinuti ugovor u slučaju da primatelj leasinga ne plati najmanje tri naknade za leasing te zahtijevati isplatu naknade štete koja je jednaka iznosu svih naknada za leasing koje nisu bile plaćene tijekom trajanja leasinga.

22 Predmet ugovora je 5. prosinca 2006. predan primatelju leasinga te je 28. prosinca davatelj leasinga izdao račun s PDV-om za prvi dospjeli obrok. Bugarsko porezno tijelo je rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 14. veljače 2008. utvrdilo dugovanje PDV-a društva Bulus utvrđeno na temelju oporezivog iznosa koji je jednak iznosu svih dugovanih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora koje je potom prebilo s poreznim potraživanjem koje je potomje društvo imalo prema Državnoj riznici.

23 Iako je davatelj leasinga nastavio izdavati račune s PDV-om do 29. listopada 2010. te potom od 4. kolovoza 2011. do 31. kolovoza 2012., primatelj leasinga prestao je od travnja 2009. podmirivati dugovane dospjele obroke. Zbog skrivljenog neispunjenja primatelja leasinga svojih

obveza društvo Bulus jednostrano je raskinulo ugovor o financijskom leasingu po?evši od 6. lipnja 2015.

24 U tim je okolnostima društvo Bulus od bugarskog poreznog tijela zatražilo povrat PDV-a utvr?enog u rješenju o ponovnom razrezu poreza od 14. velja?e 2008. Me?utim, njegov je zahtjev odbijen odlukom nadležne službe za prihode, što je Direktor potvrdio.

25 Društvo Bulus podnijelo je Administrativen sadu Sofija (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) tužbu protiv te odluke, koju je taj sud odbio.

26 Društvo UniCredit, pravni sljednik društva Bulus, podnijelo je žalbu protiv te presude pred Varhovnim administrativnim sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska). Ono osobito tvrdi da je Administrativen sad Sofija (Upravni sud u Sofiji) povrijedio pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost u slu?aju raskida ugovora zajam?eno ?lankom 90. Direktive o PDV-u.

27 Sud koji je uputio zahtjev smatra da pravo na ispravak osnovice poreza na dodanu vrijednost, kad se taj oporezivi iznos odre?uje rješenjem o ponovnom razrezu poreza koje je postalo kona?no, a ne ra?unom, nije primjenjivo s obzirom na to da je rije? o upravnom aktu kojim se utvr?uje porezno dugovanje. Osim toga, ?ak i pod pretpostavkom da se to pravo na ispravak primjenjuje, trebalo bi razlikovati, s jedne strane, razdoblje tijekom kojeg je primatelj leasinga podmirivao dospelje obroke i za koje nije potrebno ispraviti osnovicu poreza na dodanu vrijednost i, s druge strane, razdoblje tijekom kojeg primatelj leasinga više nije podmirivao dospelje obroke do raskida ugovora zbog djelomi?nog nepla?anja i zbog kojeg je ponovno uspostavljanje situacije koja je prethodila sklapanju prema nacionalnom pravu nemogu?e. Isto tako, pod pretpostavkom da se radi o slu?aju djelomi?nog nepla?anja, a ne o raskidu ugovora u smislu ?lanka 90. Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev naglašava da nijedna odredba bugarskog prava ne ure?uje na?ine smanjenja oporezivog iznosa utvr?enog rješenjem o ponovnom razrezu poreza u slu?aju djelomi?nog ili potpunog nepla?anja.

28 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita se o mogu?nosti ispravka osnovice poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od raskida ugovora u roku predvi?enom tim ugovorom s obzirom na to da nije utvr?eno, s jedne strane, da je predmet ugovora bio predan davatelju leasinga prije isteka roka tog ugovora i, s druge strane, da su dugovanja primatelja leasinga bila kona?no podmirena uzimaju?i u obzir odredbu tog ugovora kojom se u slu?aju raskida zbog skrivljenog neispunjenja predvi?a pla?anje naknade davatelju leasinga.

29 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Dopušta li se odredbom ?lanka 90. stavka 1. [Direktive o PDV-u] u slu?aju raskida ugovora o financijskom leasingu smanjenje oporezivog iznosa i povrat PDV-a koji je kona?nim rješenjem o ponovnom razrezu poreza utvr?en na temelju oporezivog iznosa koji se sastoji od iznosa mjese?nih obroka naknade za leasing za ?itavo vrijeme predvi?enog trajanja ugovora?

2. U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: na koje se slu?ajeve navedene u ?lanku 90. stavku 1. [Direktive o PDV-u] davatelj leasinga može pozivati protiv države ?lanice u slu?aju raskida ugovora o financijskom leasingu zbog djelomi?nog nepla?anja dugovanih naknada za leasing, kako bi ishodio smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost razmjerno dugovanim, ali u razdoblju od prestanka pla?anja do trenutka raskida ugovora nepla?enim naknadama za leasing, s obzirom na to da taj raskid nema retroaktivan u?inak i da se to potvr?uje i odredbom samog ugovora?

3. Može li se tuma?enjem ?lanka 90. stavka 2. [Direktive o PDV-u] zaklju?iti da u slu?aju kao

što je ovaj stvarno postoji iznimka od stavka 1. navedenog ?lanka?

4. Dopušta li tumačenje ?lanka 90. stavka 1. [Direktive o PDV-u] zaključak da pojam ,otkaza' koji je primijenjen u toj odredbi obuhvaća slučajeve u kojima, u okviru ugovora o zatvorenom financijskom leasingu, davatelj leasinga od njegova primatelja više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je prvonavedeni taj ugovor raskinuo zbog toga što ga drugonavedeni skrivljeno nije izvršavao, ali u kojima on u skladu s ugovorom ima pravo na naknadu štete koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing koje bi dospjele do kraja razdoblja leasinga?"

Nadležnost Suda

30 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi ?lanici isključivo od dana njezina pristupanja Europskoj uniji (presude od 15. rujna 2011., Szaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 27. i od 21. studenoga 2018., Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 34.).

31 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 ?lanice Europskoj uniji (presuda od 27. lipnja 2018., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, t. 18.).

32 Nasuprot tomu, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije kad su ?injenice u glavnom postupku nastupile djelomično nakon datuma pristupanja države ?lanice Uniji (presuda od 15. travnja 2010., CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, t. 15.) ili kad je uzrok njihova nastupanja u ugovoru zaključenom nakon pristupanja države ?lanice Uniji te kad je ta situacija nastavila proizvoditi učinke nakon tog datuma (vidjeti po analogiji u odnosu na ugovor o koncesiji presudu od 15. prosinca 2016., Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, t. 22. i 23. i u odnosu na uspostavljanje prava plodouživanja ugovorom presudu od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 38. i 40.).

33 U predmetnom slučaju ugovor o financijskom leasingu zaključen je u veljači 2006. i obveza plaćanja PDV dospjela je u trenutku stvarne predaje predmeta ugovora u prosincu 2006. ?injenice u glavnom postupku i razdoblje naplate stoga prethode pristupanju Republike Bugarske Uniji 1. siječnja 2007.

34 Međutim, radilo se o ugovoru s uzastopnim ?inidbama kojim se od primatelja leasinga tijekom jedanaest godina poevši od 28. prosinca 2006. zahtijevalo plaćanje naknada za leasing koje su podlijegale PDV-u. Prema tome, situacija proizašla iz tog ugovora nastavila je proizvoditi učinke nakon datuma pristupanja Republike Bugarske Uniji.

35 Stoga, uzimajući u obzir specifična obilježja tog ugovora i postojanost njegovih pravnih učinaka nakon datuma pristupanja te države ?lanice Uniji, Sud je nadležan odgovoriti na prethodna pitanja koja se odnose na porezne posljedice njegova izvršenja.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime omogućuje, u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu, smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za ?itavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno te stoga ?ini „konačan upravni akt” kojim se

utvrđuje porezno dugovanje.

37 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. te direktive, koji se odnosi na slučajevima otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države članice na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost i, stoga, iznosa PDV-a koji porezni obveznik dužuje svaki put kad nakon zaključenja transakcije nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojemu 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 (presuda od 6. prosinca 2018., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 29. i navedena sudska praksa).

38 Također valja podsjetiti na to da iako države članice mogu na temelju članka 273. Direktive o PDV-u propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, tim mjerama se načelno ne može odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. Njima se naime mora 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 (presuda od 6. prosinca 2018., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 31. i 33.).

39 Iz toga, dakle, slijedi da su formalnosti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost ograničeni na one kojima se može opravdati da se, nakon što je transakcija zaključena, 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 (presuda od 6. prosinca 2018., *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 34.).

40 Međutim, izdavanje rješenja o ponovnom razrezu poreza poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne može predstavljati formalnost za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprežavanje utaje u smislu članka 273. Direktive o PDV-u.

41 Stoga izdavanje rješenja o ponovnom razrezu poreza poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne može samo po sebi opravdati to da se porezni obveznik u slučaju raskida ugovora više ne može pozivati na svoje pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost.

42 S obzirom na načela navedena u ovoj presudi to vrijedi čak i ako je, kao što to isti sud koji je uputio zahtjev, rješenje o ponovnom razrezu poreza u skladu s nacionalnim propisima postalo „konačno” odnosno ako ga više nije moguće pobijati.

43 Iz toga slijedi da na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu omogućuje smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno i stoga čini „konačan upravni akt” kojim se utvrđuje porezno dugovanje u skladu s nacionalnim pravom.

Drugo, treće i četvrto pitanje

Dopuštenost četvrtog pitanja

44 Bugarska vlada tvrdi da četvrto pitanje nije dopušteno. S jedne strane, odredba kojom se predviđa naknada štete u slučaju raskida ugovora zbog skrivljenog neispunjenja bila bi ništava jer je u suprotnosti s javnim poretom u nacionalnom pravu. S druge strane, to pitanje odnosi se na

ugovor o zatvorenom financijskom leasingu, dok ugovor o kojem je riječ u glavnom postupku podrazumijeva upravo opciju kupnje.

45 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova koja je određena člankom 267. UFEU-a, isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sud. Posljedično, kada se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je na temeljno obavezan donijeti prethodnu odluku (presuda od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 47.).

46 Iz toga slijedi da pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 23. siječnja 2019., M.A. i dr., C-661/17, EU:C:2019:53, t. 50.).

47 Osim toga, Sud je u više navrata presudio da nije dužan, u okviru zahtjeva za prethodnu odluku, dati tumačenje nacionalnih odredbi i odlučiti o tome je li tumačenje nacionalnog suda pravilno, s obzirom na to da su za takvo tumačenje isključivo nadležni nacionalni sudovi (presude od 16. veljače 2017., IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, t. 21. i od 14. lipnja 2017., Online Games i dr., C-685/15, EU:C:2017:452, t. 45.).

48 Naposljetku, nesporno je da u okviru članka 267. UFEU-a Sud nije nadležan primijeniti pravna pravila Unije na određeni predmet. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši potrebne pravne kvalifikacije za rješavanje glavnog postupka. Nasuprot tomu, na Sudu je da mu pruži sve potrebne informacije kako bi ga usmjerio u donošenju te ocjene, preinakom, prema potrebi, pitanja koje mu je upućeno (presuda od 2. srpnja 2015., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, t. 25. i navedena sudska praksa).

49 U ovom slučaju, bugarska vlada ističe da je odredba kojom se predviđa naknada štete u slučaju raskida ugovora zbog skrivljenog neispunjenja ništava jer je u suprotnosti s javnim poretком u nacionalnom pravu. Međutim, nije zadržava Suda niti da odlučiti o tumačenju nacionalnog prava niti da se uvjeri u točnost pravnog i činjeničnog okvira koji je utvrdio sud koji je uputio zahtjev.

50 Osim toga, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi, kao što to navodi bugarska vlada, da ugovor o financijskom leasingu o kojemu je riječ u glavnom postupku uključuje opciju kupnje. Međutim, na prvi pogled pogrešno navođenje u odlomku prethodnog pitanja nepostojanja opcije ne znači da je postavljeno pitanje isto hipotetske naravi. Nadalje, na Sudu je da u okviru zahtjeva za prethodnu odluku pruži koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev preoblikovanjem, prema potrebi, pitanja koje mu je upućeno.

51 U tim okolnostima četvrto je pitanje, za koje će Sud smatrati da se odnosi, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev u točki 4. svojeg rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, na ugovor o financijskom leasingu s opcijom kupnje, dopušteno.

Meritum

52 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio

zahtjev želi znati treba li članak 90. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, u situaciji poput one u glavnom postupku, postoji „raskid” ili „neplaćanje” koje može biti obuhvaćeno odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka zbog, s jedne strane, neplaćanja jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu u razdoblju od prestanka plaćanja do raskida ugovora, s obzirom na to da taj raskid nema retroaktivan učinak, i, s druge strane, zbog neplaćanja naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora.

53 Člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u omogućuje se državama članicama da u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene odstupe od pravila navedenog u točki 37. ove presude, prema kojem su dužne smanjiti oporezivi iznos u odgovarajućem iznosu svaki put kad, nakon zaključenja transakcije, porezni obveznik ne primi dio ili cijelu protuvrijedbu.

54 Kao što je Sud to već presudio, ta mogućnost odstupanja, koja je strogo ograničena na slučajeve potpunog ili djelomičnog neplaćanja, temelji se na ideji da neplaćanje protuvrijedbe u određenim okolnostima i zbog postojeće pravne situacije u dotičnoj državi članici može biti teško provjeriti ili ono može biti samo privremeno (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 17.).

55 Naime, neplaćanjem kupoprodajne cijene stranke se ne vraćaju u položaj koji su imale prije zaključenja ugovora. S jedne strane, kupac barem ostaje obveznik plaćanja cjelokupne početno dogovorene cijene u slučaju neplaćanja cijele ili dijela cijene koja se duguje u slučaju djelomičnog neplaćanja. S druge strane, prodavatelj i dalje u pravilu ima potraživanje na koje se može pozvati pred sudom (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2017., Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 29).

56 U tim uvjetima, iako se izrazi „otkaz”, „odbijanje” i „raskid” odnose na situacije u kojima je dužnikova obveza da podmiri svoje dugovanje u potpunosti ugašena odnosno konačno utvrđena, neplaćanje odlikuje neizvjesnost koja je svojstvena njegovoj nekonačnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2017., Lombard Inatlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 30. i 31.).

57 Što se tiče, kao prvo, naknada za leasing koje su duguju za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida predmetnog ugovora o financijskom leasingu, treba istaknuti da je, u ovom slučaju, davatelj leasinga raskinuo taj ugovor s učinkom od 6. lipnja 2015. Međutim, budući da raskid na temelju članka 88. ZZD-a vrijedi samo za ubuduće, dospjeli obroci ugovora o financijskom leasingu koje primatelj leasinga nije platio prije datuma njegova raskida i dalje se duguju te davatelj leasinga, u načelu, i dalje u pravilu ima potraživanje te se na njega može pozivati pred sudom.

58 Stoga se smanjenje odgovarajućeg iznosa osnovice poreza na dodanu vrijednost u slučaju raskida iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ne može primijeniti na takvo potraživanje, koje nije dovedeno u pitanje raskidom ugovora o financijskom leasingu.

59 Iz toga proizlazi da je neplaćanje dijela dospjelih obroka dugovanih za razdoblje prije raskida ugovora slučaj djelomičnog neplaćanja u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim dotične države članice mogu, kao što to proizlazi iz točaka 53. i 54. ove presude, ostvariti svoju mogućnost odstupanja od obveze smanjenja oporezivog iznosa iz stavka 2. tog članka.

60 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 15. svibnja 2014., Almos

61 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev tvrdi da bugarsko pravo ne sadržava odredbe kojima se omogu?uje smanjenje iznosa osnovice poreza na dodanu vrijednost u slu?aju nepla?anja s obzirom na to da se u ?lanku 115. ZDDS-a takav ispravak predvi?a samo u slu?aju poništenja ili raskida ugovora. Stoga se mora smatrati da je Bugarska ostvarila svoju mogu?nost odstupanja od obveze smanjenja oporezivog iznosa u slu?aju nepla?anja, tako da se davatelj leasinga ne može pozvati na takvo pravo.

62 Stoga, nesigurnost naplate dugovanih iznosa može se uzeti u obzir, u skladu s na?elom porezne neutralnosti, lišavanjem poreznog obveznika njegova prava na smanjenje oporezivog iznosa sve dok god potraživanje ne postane kona?no nenaplativo. Me?utim, to se tako?er može uzeti u obzir odobravanjem smanjenja kad porezni obveznik dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje ne?e biti pla?eno a da se u pitanje ne dovede mogu?nost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slu?aju da do pla?anja ipak do?e. Dakle, na nacionalnim je tijelima da, uz poštovanje na?ela proporcionalnosti i pod nadzorom suda, odrede dokaze za vjerojatno produljeno trajanje nepla?anja koje porezni obveznik treba podnijeti s obzirom na posebnosti primjenjivog nacionalnog prava. Takav na?in bio bi djelotvoran i za postizanje zadanog cilja, a istodobno je manje ograni?avaju?i za poreznog obveznika, koji osigurava prethodno financiranje PDV-a ubiru?i ga za ra?un države (vidjeti u tom smislu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.).

63 S tim u vezi, presu?eno je da takav zaklju?ak vrijedi tim više u kontekstu nacionalnog zakonodavstva na temelju kojega se izvjesnost o kona?nosti nenaplativosti potraživanja u praksi može ste?i tek nakon proteka desetak godina. Takvim rokom poduzetnici – kada su suo?eni s nepla?anjem nekog ra?una – u svakom slu?aju mogu do?i u likvidnosno nepovoljniji položaj u odnosu na svoje konkurente iz drugih država ?lanica, a što bi o?ito moglo poremetiti cilj poreznog uskla?ivanja koji se nastoji posti?i Direktivom o PDV-u (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 28.).

64 U ovom slu?aju, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je primatelj leasinga prestao podmirivati dugovane dospelje obroke od travnja 2009., odnosno gotovo devet godina prije datuma odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku. Me?utim, iz prethodno navedenog proizlazi da ?injenica da porezni obveznik nije naplatio iznose koji mu se duguju tijekom podužeg razdoblja pokazuje da postoji razumna vjerojatnost da dugovanje ne?e biti pla?eno te je na nacionalnim tijelima da se pod sudskim nadzorom uvjere da je to uistinu slu?aj s obzirom na dokaze podnesene u tu svrhu.

65 U tim okolnostima, mogu?nost odstupanja iz ?lanka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u koja za cilj ima samo borbu protiv nesigurnosti povezane s naplatom dugovanih iznosa ne može se primijeniti u situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku a da se u pitanje ne dovede mogu?nost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slu?aju da do pla?anja ipak do?e.

66 Što se ti?e, kao drugo, naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora, iz odluke kojom se upu?uje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je u ugovoru o financijskom leasingu propisano da davatelj leasinga može u slu?aju raskida zbog skrivljenog neispunjenja od primatelja leasinga zahtijevati isplatu naknade jednake iznosu svih nepla?enih naknada za leasing za ?itavo vrijeme trajanja ugovora, umanjene za preostalu vrijednost imovine i godišnju naknadu utvr?enu na temelju kamatne stope koja se primjenjuje za financiranje transakcije. Iz toga proizlazi da se za obroke ugovora o financijskom leasingu može smatrati da su dospjeli nakon datuma njegova raskida, osim ako se ne primjenjuju suprotne nacionalne odredbe.

67 U tom pogledu Direktor, bugarska vlada i Europska komisija istižu da plaćanje dogovoreno kao naknada štete nije stvarna naknada štete za raskid ugovora, nego naknada za transakciju koja je predmet ugovora i koja kao takva podliježe PDV-u.

68 Valja također podsjetiti na to da u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

69 Na tom temelju Sud je presudio da je, kako bi neka transakcija predstavljala transakciju uz naknadu, potrebno da između isporuke robe ili isporuke usluga i stvarno primljene protuvrijedbe poreznog obveznika postoji izravna veza. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne vrijedbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 10. siječnja 2019., A, C-410/17, EU:C:2019:12, t. 31.).

70 Osobito, utvrđeno je da unaprijed određeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se taj ugovor raskine zbog razloga koji se potonjem može pripisati, a koji odgovara iznosu koji bi taj subjekt primao tijekom ostatka navedenog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe PDV-u, iako takav raskid pretpostavlja deaktivaciju proizvoda i usluga koji su predviđeni ugovorom prije isteka dogovorenog minimalnog ugovornog razdoblja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 12., 45. i 57.).

71 U ovom slučaju, što se tiče, kao prvo, uvjeta koji se odnosi na postojanje uzajamnih vrijedbi kojima se uspostavlja izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijedbe, valja istaknuti da je isplata, na ime naknade štete zbog raskida ugovora, predmetnih dospjelih obroka ključan element ugovora jer postojanje pravne veze između stranaka ovisi o isplati spomenutih dospjelih obroka.

72 Naime, iz elemenata kojima Sud raspolaže proizlazi da je, u okviru predmetnog ugovora o financijskom leasingu, davatelj leasinga bio obvezan kupiti zemljište koje je odredio primatelj leasinga, izgraditi zgradu na tom zemljištu i tu građevinu zajedno sa zemljištem ustupiti primatelju leasinga na korištenje. Kao protuvrijedbu primatelj leasinga morao je plaćati mjesečne naknade za leasing u iznosu od 833,78 eura tijekom 132 mjeseca, odnosno jedanaest godina, za financiranje transakcije u skladu s rasporedom koji je priložen tom ugovoru. Sporazumom od 29. listopada 2010. stranke su, među ostalim, utvrdile da je završena izgradnja iznajmljene imovine.

73 Osim toga, iznos koji se duuguje u slučaju raskida ugovora prije ugovorenog roka odgovara samo, kao što je to navedeno u točki 66. ove presude, iznosu svih neplaćenih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora. Stoga su isključene godišnja naknada utvrđena na temelju kamatne stope koja se primjenjuje za financiranje transakcije i preostala vrijednost imovine koja bi dospijevala samo u slučaju izvršenja opcije kupnje. Stoga, isplata iznosa koji se duuguje u slučaju prijevremenog raskida ugovora omogućuje davatelju leasinga da primi iste prihode koje bi primao da do raskida nije došlo. Iz toga slijedi da, u okviru ugovora poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, raskid ne mijenja gospodarsku stvarnost ugovornog odnosa.

74 U tim okolnostima valja smatrati da, u ugovoru poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku, protuvrijednost iznosa koji je primatelj leasinga platio davatelju leasinga čini pravo prvonavedenoga da se koristi izvršenjem točno određenih obveza koje proizlaze iz ugovora od strane drugonavedenog, čak i ako primatelj leasinga ne želi ili ne može ostvariti to pravo zbog

razloga koji mu se može pripisati. Ako je davatelj leasinga primatelju leasinga omogućio korištenje usluga koje proizlaze iz ugovora, nije osobito važno raspolaže li od datuma raskida ugovora primatelj leasinga imovinom ili više ne raspolaže, s obzirom na to da nije odgovoran za njihov prestanak.

75 Što se tiče uvjeta kojim se zahtijeva da isplaćeni iznosi čine stvarnu protuvrijedbu za određivu uslugu, treba podsjetiti na to da su u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obveze davatelja leasinga i iznos koji se naplaćuje primatelju leasinga u slučaju prijevremenog raskida ugovora utvrđeni prilikom sklapanja tog ugovora. Osim toga, iznos koji se duguje u slučaju prijevremenog raskida odgovara ukupnom iznosu nepodmirenih mjesečnih rata koje odmah postaju dospjele a da se gospodarska stvarnost ugovornog odnosa pritom ne mijenja.

76 Iz toga proizlazi da se iznos koji se duguje u slučaju prijevremenog raskida mora smatrati sastavnim dijelom ukupnog iznosa koji se primatelj leasinga obvezao platiti za izvršenje ugovornih obveza od strane davatelja leasinga.

77 Okolnost da je bugarsko porezno tijelo PDV utvrdilo na temelju oporezivog iznosa jednakog iznosu svih dugovanih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, što čini se društvo Bulus nije osporilo, uostalom potvrđuje da predmetni iznosi čine protuvrijedbu za samostalnu i određivu uslugu.

78 Slijedom navedenog, naknadu štete za raskid ugovora poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku treba smatrati naknadom za transakciju koja je predmet ugovora o financijskom leasingu i kao takva podliježe PDV-u.

79 Stoga u slučaju neplaćanja dospelih obroka koji odgovaraju iznosu svih neplaćenih naknada za leasing od raskida ugovora do njegova isteka valja utvrditi postoji li „raskid” ili „neplaćanje” u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

80 Kao što to proizlazi iz točke 66. ove presude, za takve iznose može se smatrati da se duguju, tako da davatelj leasinga još uvijek, u načelu, ima svoje potraživanje te se na njega može pozvati pred sudom. Naime, naplata dospelih obroka koji se duguju za razdoblje nakon raskida predmetnoga ugovora je, na prvi pogled, neizvjesna.

81 Osim toga, ako porezni obveznik dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje koje odgovara dospelim obrocima koji prethode raskidu ugovora neće biti plaćeno, s obzirom na to da dugovani iznosi nisu vraćeni u gotovo devet godina, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja smatrati da u sporu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku takva vjerojatnost postoji i za obroke dospjele nakon raskida ugovora.

82 U tim okolnostima, mogućnost odstupanja iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u ne može se primijeniti na razdoblje nakon raskida ugovora a da se u pitanje ne dovede mogućnost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slučaju da do plaćanja ipak dođe.

83 Iz toga slijedi da na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 90. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neplaćanje jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida ugovora bez retroaktivnog užitka, s jedne strane, i neplaćanje naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora, s druge strane, nije slučaj neplaćanja koji može biti obuhvaćen odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka, osim ako porezni obveznik ne dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

84 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:

1. **članak 90. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se njime u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu omogućuje smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za itavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno i stoga čini „konačan upravni akt” kojim se utvrđuje porezno dugovanje u skladu s nacionalnim pravom.**

2. **članak 90. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neplaćanje jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida ugovora bez retroaktivnog užitka, s jedne strane, i neplaćanje naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora, s druge strane, nije slučaj neplaćanja koji može biti obuhvaćen odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka, osim ako porezni obveznik ne dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.**

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski