

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 19. prosinca 2013.(1)

Predmet C-107/13

„FIRIN“ OOD

protiv

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri
Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bugarska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak plaćenog
pretporeza – Ispravak odbitka plaćenog pretporeza kada isporuka nije izvršena“

I – Uvod

1. Pred Sud se ponovno iznose pitanja koja su se pred bugarskim sudovima javila kao posljedica uskrate odbitka plaćenog pretporeza u vezi s navodnom utajom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Posebnost je ovog predmeta u tome što je odbitak plaćenog pretporeza proveden na temelju plaćanja na račun nakon kojeg nije uslijedila nikakva isporuka.

2. Sud se do sada još nije bavio pitanjem odbitka plaćenog pretporeza u ovakvoj situaciji. Stoga on u predmetnom slučaju ne treba samo, kao i inače, donijeti odluku o tome u kojoj je mjeri primjenjiva sudska praksa Suda u području uskrate odbitka plaćenog pretporeza u pretpostavci utaje PDV-a – koju je katkad teško dokazati – već i dati odgovor na pitanje tumačenja od opće važnosti za propise o PDV-u koje do sada nije bilo razmotreno.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3. Pravo na odbitak plaćenog pretporeza uređeno je člankom 168. točkom (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost(2) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u):

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

a. PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je

za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;“

4. U skladu s ?lankom 167. Direktive o PDV?u, pravo odbitka pla?enog pretporeza nastaje „kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti“. Prema ?lanku 63., obveza obra?una PDV?a nastaje „po isporuci robe ili usluga“. Me?utim, ?lanak 65. propisuje sljede?e posebno pravilo:

„Kad se provodi pla?anje na ra?un prije isporuke robe ili usluga, obveza obra?una PDV?a nastaje po primitku pla?anja i na primljeni iznos.“

5. Direktiva o PDV?u u odre?enim slu?ajevima predvi?a ispravak obveze obra?una PDV?a i prava na odbitak pla?enog pretporeza. Ispravak obveze obra?una PDV?a ure?en je ?lankom 90. stavkom 1.:

„(1) U slu?aju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomi?nog nepla?anja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovaraju?i iznos u skladu s uvjetima koje utvr?uju države ?lanice.“

6. Prema ?lanku 184. Direktive o PDV?u, „po?etni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo“. U tom smislu ?lanak 185. Direktive o PDV?u predvi?a:

„(1) Ispravak se posebno obavlja ako nakon obra?una PDV?a do?e do promjena ?imbenika korištenih za odre?ivanje iznosa odbitka, primjerice u slu?aju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

(2) Odstupaju?i od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomi?no nepla?ene ili u slu?aju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili kra?e imovine ili u slu?aju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz ?lanka 16.

U slu?aju transakcija koje u cijelosti ili djelomi?no ostanu nepla?ene ili u slu?aju kra?e države ?lanice mogu zahtijevati ispravak.“

7. Osim toga, Direktiva o PDV?u u ?lanku 192a. i prate?im ?lancima sadrži pravila o „osobama koje su odgovorne za pla?anje PDV?a poreznim tijelima“. Prema osnovnom pravilu iz ?lanka 193., PDV je dužan platiti onaj „porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga [...]“.

8. U vezi s tim, uvodna izjava 44. Direktive o PDV?u predvi?a:

„Države ?lanice trebaju imati mogućnost definiranja osobe osim one odgovorne za pla?anje PDV?a kao osobe koja je solidarno i posebno odgovorna za njegovo pla?anje.“

9. Stoga ?lanak 205. Direktive o PDV?u dodatno propisuje:

„U slu?ajevima iz ?lanaka 193. do 200. i ?lanaka 202., 203. i 204., države ?lanice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV?a solidarno odgovorna druga osoba.“

B – Bugarsko pravo

10. U skladu s ?lankom 177. bugarskog Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), osoba koja je registrirana kao porezni obveznik i koja je preuzimatelj oporezive isporuke odgovara za porez koji duguje, a nije platila druga osoba

registrirana kao porezni obveznik kada je iskorišteno pravo na odbitak pretporeza koji je izravno ili neizravno vezan za PDV koji se duguje, a nije plaćen.

III – Glavni postupak i postupak pred Sudom

11. U glavnom postupku riječ je o rješenju o odmjeravanju poreza kojim je tužitelju Firinu OOD (u daljnjem tekstu: Firin) uskraćeno pravo na odbitak plaćenog pretporeza na temelju računa koji je izdao Agra Plani EOOD (u daljnjem tekstu: Agra Plani).

12. Ta dva društva sklopila su 2010. ugovor o kupoprodaji više od 10.000 tona pšenice, unatoč tome što Agra Plani prema bugarskom pravu nije bila ovlaštena trgovati žitaricama. Agra Plani bila je obvezna isporučiti pšenicu najkasnije 31. prosinca 2012., a Firin je bio obvezan unaprijed joj platiti kupoprodajnu cijenu u iznosu od 3,6 milijuna bugarskih leva (oko 1,8 milijuna eura). Nakon što je društvu Agra Plani platio 4,17 milijuna bugarskih leva, Firin je zahtijevao odbitak plaćenog pretporeza.

13. Agra Plani taj je iznos odmah prenijela društvu York Skay EOOD kao prividni zajam, a ono je isti dan iznos od 3,6 milijuna bugarskih leva prenijelo natrag društvu Firin kao prividno povećanje kapitala. Članovi društva Firin bili su društvo York Skay EOOD i jedna fizička osoba koja je također bila jedini član društva Agra Plani.

14. Nakon što Agra Plani nije platila PDV na temelju ugovora o kupoprodaji, nije isporučila pšenicu te je usto u travnju 2011. Po službenoj dužnosti izbrisana iz registra poreznih obveznika, bugarska porezna uprava zahtjevala je od Firina povrat pretporeza koji je on odbio na temelju ugovora o kupoprodaji. To tijelo smatra da početno pravo na odbitak temeljem plaćanja na račun prestaje ako nakon toga nije uslijedila ugovorena isporuka. Ono usto pretpostavlja da se radi o fiktivnom poslu i fiktivnom optjecaju novca, zbog čega je Firin znao da PDV koji se duguje temeljem ugovora o kupoprodaji neće biti plaćen.

15. Administrativni sud Veliko Tarnovo, pred kojim se vodi postupak o uskrati prava na odbitak plaćenog pretporeza, na temelju članka 267. UFEU-a uputio je Sudu sljedeća pitanja:

1. U slučaju kao što je onaj koji je predmet glavnog postupka, kada je porez na dodanu vrijednost koji se odnosi na plaćanje računa za jasno određenu buduću isporuku robe bio odmah i u stvarnosti proveden, opravdava li zajedničko tumačenje odredbi članka 168. točke (a), članka 65., članka 90. stavka 1. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u zaključak da je, u slučaju neizvršenja glavne obaveze u skladu s uvjetima isporuke zbog objektivnih i/ili subjektivnih razloga, potrebno uskratiti pravo na odbitak u trenutku njegovog korištenja?

2. Slijedi li iz takvog zajedničkog tumačenja i s obzirom na načelo neutralnosti PDV-a to da je u takvoj situaciji važna (ili nevažna) objektivna mogućnost dobavljača da ispravi PDV i/ili poreznu osnovicu iskazanu na računu na način predviđen nacionalnim zakonodavstvom i kako takav ispravak može utjecati na uskratu odobravanja početnog odbitka?

3. Ovlašćuje li tumačenje odredbi članka 205. zajedno s člankom 168. točkom (a) i člankom 193., uzimajući također u obzir uvodnu izjavu 44. Direktive o PDV-u, države članice da uskrate odbitak PDV-a primatelju isporuke primjenjuju pritom samo ona mjerila koja su one same unijele u svoja nacionalna zakonodavstva, a na temelju kojih je porezni obveznik osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje PDV-a, kada je u tom slučaju krajnji porezni rezultat različit od onoga koji bi nastao prilikom strogog poštovanja pravila koja je donijela država članica?

4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan, dopušta li provedba članka 205. Direktive o PDV-u postojanje nacionalnih pravnih pravila kao što su ona u glavnom postupku i jesu li

navedena pravna pravila u skladu s načelima djelotvornosti i proporcionalnosti kada ta pravila uspostavljaju solidarnu odgovornost za plaćanje PDV-a temeljeći se na pretpostavci da uvjeti provedbe nisu izravno odredive objektivne činjenice, već pravni pojmovi građanskog prava, a u sporovima o njima konačno je odlučeno na temelju drugih procesnih pravila?

16. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su bugarska porezna uprava, Republika Bugarska, Republika Estonija, Talijanska Republika i Komisija.

IV – Pravna ocjena

17. Sud koji je uputio zahtjev postavlja četiri prethodna pitanja koja se odnose na dva različita područja koja uređuje Direktiva o PDV-u. S jedne strane, u prvom, drugom i trećem prethodnom pitanju riječ je o uskrati prava na odbitak plaćenog pretporeza, osobito uvjetima koji se odnose na to pravo, a uređeni su člankom 167. i pratećim člancima odnosno člankom 184. i pratećim člancima Direktive o PDV-u. S druge strane, četvrto, a djelomično i treće prethodno pitanje odnose se na solidarnu odgovornost poreznog obveznika za tu u poreznu obvezu u skladu s člankom 205. Direktive o PDV-u.

18. Valja naglasiti da uskratu prava na odbitak plaćenog pretporeza treba strogo razlikovati od odgovornosti za tu u poreznu obvezu. Naime, za odbitak plaćenog pretporeza i za odgovornost vrijede različiti uvjeti i odredbe Direktive o PDV-u.

19. Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u tom je zahtjevu sam naveo da bugarska porezna uprava poreznog obveznika Firina *nije* smatrala solidarno odgovornim za poreznu obvezu Agre Plani, već mu je uskratila pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud može odbiti odlučiti o upućenom pitanju ako je posve očit da zatraženo tumačenje nema nikakve veze s činjeničnim stanjem u glavnom postupku(3). Na toj su osnovi upućena prethodna pitanja nedopuštena u mjeri u kojoj se ona odnose na solidarnu odgovornost poreznog obveznika za tu u poreznu obvezu jer iz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku nije razvidna relevantnost tih pitanja za glavni postupak. Slijedom navedenog, ne treba odgovoriti na četvrto ni treće prethodno pitanje u mjeri u kojoj se ona također odnose na tumačenje članka 205. Direktive o PDV-u.

20. Kada je riječ o pravu na odbitak plaćenog pretporeza, sud koji je uputio zahtjev svojim prvim, drugim i trećim prethodnim pitanjem u biti pita treba li to pravo uskratiti kada u slučaju plaćanja na račun u smislu članka 65. Direktive o PDV-u isporuka nije izvršena (o tome pod B) i je li važno to što dobavljač i dalje duguje PDV za neizvršenu isporuku (o tome pod C). Kako bih sudu koji je uputio zahtjev mogla dati koristan odgovor(4), najprije ću razmotriti pitanje u kojim okolnostima uopće nastaje pravo na odbitak plaćenog pretporeza na temelju plaćanja na račun (o tome pod A).

A – Nastanak prava na odbitak kod plaćanja na račun

21. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Prema tome, nastanak Firinova prava na odbitak plaćenog pretporeza u odnosu na ugovor o kupoprodaji koji je sklopio s društvom Agri Plani, koje je sporno u glavnom postupku, pretpostavlja nastanak obveze poreznog tijela da Agri Plani obračuna PDV. U skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, obveza obračuna PDV-a načelno nastaje tek po isporuci robe, koju pak Agri Plani nije izvršila.

22. Međutim, kada se plaćanje na račun provodi u odnosu na oporezivu transakciju, tada, u skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u, uz obvezu obračuna PDV-a nastaje i pravo na odbitak već po primitku plaćanja na račun od poreznog obveznika. Takvo plaćanje na račun ne mora biti

ograničeno na dio protučinidbe, već se može – kao u predmetnom slučaju – sastojati od cjelokupne protučinidbe(5). Prema sudskoj praksi Suda, primjena članka 65. Direktive o PDV-u dodatno pretpostavlja da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj odnosno budući isporuku roba ili usluga budu prethodno poznati i stoga osobito da robe ili usluge u trenutku plaćanja račun budu precizno određeni(6).

23. Obrazloženje zahtjeva za prethodnu odluku polazi od toga da je, neovisno o kasnijim plaćanjima, protučinidba dobavljača u stvarnosti bila raspoloživa Agri Plani te je stoga došlo do plaćanja na račun u smislu članka 65. Direktive o PDV-u. Osim toga, osobito prvo prethodno pitanje navodi na to da su u predmetnom slučaju ispunjeni uvjeti ustanovljeni navedenom sudskom praksom u odnosu na određnost isporuke. Sud koji je uputio zahtjev temeljem toga zaključuje da Firin nažalost ima pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

24. Međutim, sud koji je uputio zahtjev mora uzeti u obzir da se članak 65. Direktive o PDV-u ne može primijeniti ni onda kada izvršenje isporuke u trenutku plaćanja na račun neizvjesno.

25. Tako je Sud u jednom slučaju odbio primjenu ove odredbe, među ostalim, i zbog toga što je kupac imao pravo u svakom trenutku jednostrano raskinuti ugovor(7). Zbog tog prava na raskid nije bilo sigurno da će se kasnije zaista izvršiti oporeziva isporuka.

26. Usto, članak 65. predstavlja odstupanje od općeg pravila sadržanog u članku 63. Direktive o PDV-u te ga stoga, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, treba usko tumačiti(8). Naime, prema članku 62. točki 1. Direktive o PDV-u, ispunjavanjem oporezivog događaja tek su stvoreni zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze poreznih vlasti za obračun PDV-a. Slijedom toga, obveza obračuna PDV-a može nastati istodobno s nastankom oporezivog događaja ili nakon njega, ali nažalost ne prije(9). Predmetni oporezivi događaj iz članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u koji je potrebno razmotriti nastupa tek kada je izvršena isporuka robe. Ako članak 65. Direktive o PDV-u u slučaju plaćanja na račun predviđa nastanak obveze obračuna PDV-a prije nastanka oporezivog događaja, a time i nastanka razloga za oporezivanje, tada se mora očekivati da će prema normalom tijeku događaja biti izvršena i oporeziva isporuka. Ako s tim u vezi postoje konkretne sumnje, tada članak 65. Direktive o PDV-u nije primjenjiv.

27. Takve dvojbe mogle bi postojati u glavnom postupku.

28. S jedne strane, to vrijedi s obzirom na to da je Sud koji je uputio zahtjev u obrazloženju zahtjeva za prethodnu odluku ugovor o kupoprodaji dijelom opisao kao „fiktivni“. Stoga je moguće da od samog početka nije bilo ozbiljne namjere dostave pšenice.

29. S druge strane, s tim u vezi treba razmotriti okolnost da Agri Plani nije bila zakonski ovlaštena za isporuku pšenice te je stoga moguće da je ugovor o kupoprodaji bio ništetan. Istina je da načelo porezne neutralnosti zabranjuje općenito razlikovanje između dopuštenih i nedopuštenih transakcija(10). Međutim, zakonska zabrana isporuke može u trenutku plaćanja račun nametnuti pitanje o tome hoće li isporuka ikada uslijediti.

30. Budući da se ove dvije okolnosti odnose na činjenice, odnosno tumačenje nacionalnog prava, na sudu koji je uputio zahtjev je da ih pojasni u okviru glavnog postupka. Ako se u predmetnom slučaju ne može primijeniti članak 65. Direktive o PDV-u jer u trenutku plaćanja na račun postoje konkretne sumnje u buduće izvršenje isporuke, tada, prema članku 167. u vezi s člankom 63. Direktive o PDV-u, u trenutku plaćanja na račun još nije nastalo pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Međutim, za potrebe davanja odgovora na upućena pitanja u nastavku ću poći od pretpostavke da je za društvo Firin nastalo takvo pravo.

B – Uskrata prava na odbitak plaćenog pretporeza kod neizvršenja isporuke

31. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati postoji li pravo na odbitak plaćenog pretporeza u slučaju plaćanja na račun koje dovodi do primjene članka 65. Direktive o PDV-u kada nakon toga nije izvršena oporeziva isporuka.
32. S tim u vezi sudionici u postupku istaknuli su da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, treba uskratiti korištenje pravom na odbitak kada je na temelju objektivnih elemenata utvrđeno da se tim pravom koristi radi utaje ili zlouporabe. To je tako kad sam porezni obveznik utaji porez ili kad je znao ili je morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a(11).
33. Međutim, pitanju treba li pravo na odbitak plaćenog pretporeza uskratiti zbog ponašanja čiji je cilj utaja logično prethodi pitanje nastaje li uopće takvo pravo prema opće važećim propisima – odnosno, potpuno neovisno o utaji koju tek treba dokazati. Stoga u predmetnom slučaju treba najprije pojasniti treba li u svakom slučaju ispraviti pravo na odbitak plaćenog pretporeza na temelju članka 184. i pratećih članaka kada u slučaju plaćanja na račun u skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u ne uslijedi isporuka robe.
34. Prema članku 185. stavku 1. Direktive o PDV-u, ispravak odbitka posebno se obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika primjenjivanih za određivanje iznosa odbitka. Kao što sam to već pobliže objasnila u okviru predmeta TETS Haskovo, ovdje je, međutim, ostalim, riječ o tome jesu li se kasnije zaista ostvarila očekivanja na kojima se temelji pravo na odbitak(12).
35. Jedan od čimbenika koji se u ovom predmetu treba uzeti u obzir prilikom određivanja odbitka plaćenog pretporeza jest, kod plaćanja na račun prema članku 65. Direktive o PDV-u – kako je to već objašnjeno(13) – i očekivanje da će se prema redovitom tijeku događaja izvršiti i oporeziva isporuka. Ako se utvrdi da to očekivanje više ne može postojati jer je izvjesno da oporeziva isporuka neće biti izvršena, tada su se izmijenili čimbenici mjerodavni za odbitak plaćenog pretporeza. Stoga, prema članku 185. stavku 1. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak treba nađelno ispraviti kada se više ne može očekivati da će isporuka biti izvršena. Sud koji je uputio zahtjev to treba pojasniti u glavnom postupku.
36. Iznimka iz članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u nije u suprotnosti s ispravkom. Ondje su navedeni različiti slučajevi u kojima se ispravak ne obavlja. Međutim, nije navedeno neizvršavanje isporuke nakon izvršenog plaćanja na račun.
37. Stoga je na prvo prethodno pitanje u nađelu potrebno odgovoriti tako da je, u slučaju plaćanja na račun koje je dovelo do primjene članka 65. Direktive o PDV-u, potrebno ispraviti odbitak plaćenog pretporeza kada na kraju nije izvršena oporeziva isporuka.

C – Povezanost s ispravkom porezne obveze

38. Svojim drugim i trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev, međutim, u biti dodatno pita ovisi li u ovom predmetu, s obzirom na nađelo porezne neutralnosti, ispravak odbitka plaćenog pretporeza o objektivnoj mogućnosti ispravka odgovarajuće porezne obveze. Naime, ako se ta porezna obveza ne ispravi, porezno će tijelo, unatoč tome što je ispravljen odbitak plaćenog pretporeza, u konačnici ubrati već iznos od onoga koji bi mu pripadao prema redovitom tijeku događaja.
39. Nađelo porezne neutralnosti ne predstavlja samo poseban izraz nađela jednakosti u okviru prava o PDV-u već također implicira da bi, putem mehanizma odbitka plaćenog pretporeza, svaki

poduzetnik trebao biti u cijelosti rasterećen PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svoje gospodarske djelatnosti(14). U ovoj bi se situaciji moglo smatrati da je porezno opterećenje poreznog obveznika u suprotnosti sa sustavom PDV-a s obzirom na to da bi dobavljač Agra Plani mogao i dalje biti obavezan plaćati PDV, dok druga ugovorna strana Firin, iako je prethodno izvršila plaćanje na račun, mora ispraviti nastali odbitak plaćenog pretporeza.

40. S tim u vezi treba uzeti u obzir da u navedenim okolnostima porezna obveza nastaje zbog dvaju razloga.

41. Kao prvo, kao što su na to ispravno upozorili sudionici u postupku, u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, dobavljač duguje PDV na temelju PDV-a koji je on sam iskazao na računu. Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, dobavljač pod određenim uvjetima može ispraviti tu poreznu obvezu(15), pri čemu ispravak nije isključen time da dobavljač u trenutku ispravka više nije registriran kao obveznik PDV-a(16). Dok se to ne dogodi, porezna obveza i dalje postoji, a pritom se, kao što je to gore navedeno, mora ispraviti odgovarajućim odbitak plaćenog pretporeza.

42. Sud je s tim u vezi već u gore navedenim presudama Stroytrans i LVK utvrdio da se s gospodarskim subjektima koji sudjeluju u transakciji ne mora nužno jednako postupati ako izdavatelj računa nije ispravio račun. Naime, izdavatelj računa duguje PDV koji je iskazao na tom računu i onda kada stvarno nije uslijedila nikakva transakcija, dok primatelj računa u takvom slučaju nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza(17).

43. Drugo, u predmetnom slučaju dobavljač duguje PDV i na temelju plaćanja na račun prema članku 193. u vezi s člankom 65. Direktive o PDV-u. Međutim, u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u, takva porezna obveza u načelu može prestati smanjenjem porezne osnovice. No, upitno je može li se to dogoditi bez povrata iznosa plaćenog na račun. To je tako jer se presuda Suda u predmetu Freemans može razumjeti(18) tako da smanjenje porezne osnovice načelno pretpostavlja da će iznositi isplaćeni poreznim obveznicima biti stvarno vraćeni(19). Stoga, ako dobavljač ne nadoknadi iznos plaćen na račun, tada se porezna obveza – suprotno onome što predviđa članak 203. Direktive o PDV-u – više ne može ispraviti, iako bi istodobno trebalo ispraviti odbitak plaćenog pretporeza.

44. S tim u vezi treba razmotriti dva različita stajališta.

45. Najprije treba utvrditi da prema sudskoj praksi načelno nema osnove za osporavanje toga da postoji porezna obveza iako se ne može zahtijevati odgovarajuće pravo na odbitak plaćenog pretporeza. U tom smislu Sud je u presudi Petroma Transports i dr. odlučio da obveza obračuna PDV-a ne ovisi o tome da se zaista ostvari pravo na odbitak plaćenog pretporeza. U skladu s tim, moguće je zaračunati PDV na transakcije i onda kada se odgovarajuće pravo na odbitak plaćenog pretporeza ne može ostvariti zbog formalnih nepravilnosti na računu(20).

46. Međutim, osim toga postavlja se pitanje pretpostavlja li ispravak odbitka plaćenog pretporeza, osobito u slučaju plaćanja na račun, ponavljanje te uplate. S jedne strane, to bi bilo u skladu s uvjetima za ispravak porezne osnovice i time porezne obveze. S druge strane, to bi osobu ovlaštenu na odbitak plaćenog pretporeza u slučaju insolventnosti njezina dobavljača pošteđelo gubitka u visini PDV-a sadržanog u njegovu plaćanju na račun.

47. Neovisno o tome vrijede li zahtjevi sadržani u presudi Freemans i u slučaju plaćanja na račun, za ispravak porezne osnovice prema članku 90. i za ispravak odbitka plaćenog pretporeza prema članku 184. i pratećim člancima Direktive o PDV-u vrijede različiti uvjeti. U tom smislu Sud se u presudi Freemans oslanjao na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, konačnu poreznu osnovicu čini stvarno primljena protuvrijedba(21). Kod prava na odbitak plaćenog

pretporeza ne postoji sli?no na?elo na temelju kojeg je odbitak pla?enog pretporeza povezan sa stvarnim izvršenjem protu?inidbe. To je razvidno ve? iz toga što ?lanak 185. stavak 2. podstavak 1. Direktive o PDV?u u na?elu isklju?uje ispravak odbitka pla?enog pretporeza ako pla?anje nije izvršeno ili nije izvršeno u cijelosti. U tom slu?aju porezni obveznik zadržava pravo na odbitak pla?enog pretporeza iako uop?e nije ništa platio.

48. Osim toga, iz na?ela porezne neutralnosti ne proizlazi potreba da se u slu?aju pla?anja na ra?un ne korigira pravo na odbitak pla?enog pretporeza dok se ne nadoknadi pla?anje na ra?un. Sud je ve? utvrdio da je na?elno u skladu s tim na?elom ako primatelj isporuke, radi o?uvanja svojih financijskih interesa, prema drugoj ugovornoj strani ima samo gra?anskopravni zahtjev na povrat isplate(22).

49. Iako je istina da je Sud u gore navedenoj presudi Reemtsma Cigarettenfabriken primatelju isporuke u odnosu na porezno tijelo priznao izravno pravo na povrat neosnovano pla?enog PDV?a u slu?aju insolventnosti druge ugovorne strane, takva situacija nije usporediva s ovom, u kojoj porezno tijelo uop?e nije primilo nikakvu uplatu PDV?a. S tim u vezi Talijanska Republika ispravno je istaknula da se u predmetnom slu?aju, uskra?ivanjem odbitka pla?enog pretporeza kada nije pla?en dugovani porez, u kona?nici samo izbjegava nastanak gubitka za porezno tijelo, ali ne to da se PDV ne ubere u skladu s poreznim sustavom. Okolnost da, suprotno tome, u ovoj situaciji navedeni gubitak trpi potencijalni primatelj isporuke, kojem se u odre?enim okolnostima ne vra?a ono što je uplatio na ra?un, opravdava se time da primatelj sam bira drugu ugovornu stranu te je stoga svjesno preuzeo rizik pla?anja na ra?un.

50. Stoga na drugo i tre?e pitanje suda koji je uputio zahtjev treba odgovoriti tako da ispravak prava na odbitak pla?enog pretporeza ne ovisi ni o ispravku odgovaraju?e porezne obveze ni o povratu ranijeg pla?anja na ra?un.

V – Zaklju?ak

51. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na pitanja Administrativen sad Veliko Tarnovo odgovori na sljede?i na?in:

1. Uvjet je nastanka obveze obra?una PDV?a u skladu s ?lankom 65. Direktive o PDV?u o?ekivanje da ?e, prema redovitom tijeku doga?aja, oporeziva isporuka biti izvršena.

2. U skladu s ?lankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV?u, odbitak pla?enog pretporeza treba ispraviti u slu?aju pla?anja na ra?un u smislu ?lanka 65. Direktive o PDV?u ako na kraju nije izvršena oporeziva isporuka. Ispravak odbitka pla?enog pretporeza ne ovisi ni o ispravku odgovaraju?e porezne obveze ni o povratu iznosa pla?enog na ra?un.

1 – Izvorni jezik: njema?ki

2 – SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

3 – Presuda od 11. travnja 2013., Della Rocca (C?290/12, t. 29. i navedena sudska praksa).

4 – O tom ovlaštenju Suda vidjeti presudu od 20. ožujka 1986., Tissier (35/85, Zb. 1986., str. 1207., t. 9.) i presudu od 30. svibnja 2013., Worten (C?342/12, t. 30.).

5 – Presuda od 19. prosinca 2012., Orfey (C?549/11, t. 37.) i presuda od 7. ožujka 2013., Efir (C?19/12, t. 39.)

6 – Presuda od 21. velja?e 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C?419/02, Zb. 2. 006, str. I?1685, t. 48.), presuda od 16. prosinca 2010., MacDonald Resorts (C?270/09, Zb.

2010., str. I?13179., t. 31.), presuda od 3. svibnja 2012., Lebara (C?520/10, t. 26.), presuda od 19. prosinca 2012., Orfey (C?549/11, t. 28.) i presuda od 7. ožujka 2013., Efir (C?19/12, t. 32.)

7 – Vidjeti presudu od 21. velja?e 2006., BUPA Hospitals i Goldsbrough Developments (C?419/02, Zb. 2. 006, str. I?1685., t. 51.).

8 – Presuda od 21. velja?e 2006., BUPA Hospitals i Goldsbrough Developments (C?419/02, Zb. 2006., str. I?1685., t. 45.), presuda od 19. prosinca 2012., Orfey (C?549/11, t. 27.) i presuda od 7. ožujka 2013., Efir (C?19/12, t. 32.)

9 – Presuda od 21. velja?e 2006., BUPA Hospitals i Goldsbrough Developments (C?419/02, Zb. 2006., str. I?1685., t. 46.)

10 – Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 11. lipnja 1998., Fischer (C?283/95, Zb. 1998., str. I?3369., t. 22.) i presudu od 7. ožujka 2013., GfBk (C?275/11, t. 32.).

11 – Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 18. srpnja 2013., Evita?K (C?78/12, t. 39. i prate?e to?ke te navedenu sudsku praksu).

12 – Vidjeti mišljenje od 14. lipnja 2012. izneseno u predmetu TETS Haskovo (C?234/11, t. 25. do 28.).

13 – Vidjeti to?ku 24. ovog mišljenja i prate?e to?ke.

14 – Vidjeti presudu od 15. studenoga 2012., Zimmermann (C?174/11, t. 46. do 48. i navedenu sudsku praksu).

15 – Vidjeti, me?u ostalim, presudu od 11. travnja 2013., Rusedespred (C?138/12, t. 25. do 27. i navedenu sudsku praksu).

16 – Presuda od 31. sije?nja 2013., LVK (C?643/11, t. 49.)

17 – Presuda od 31. sije?nja 2013., Stroy trans (C?642/11, t. 41. i prate?e to?ke) i presuda od 31. sije?nja 2013., LVK (C?643/11, t. 46. i prate?e to?ke)

18 – Tako Bundesfinanzhof, presuda od 2. rujna 2010., V R 34/09, t. 17. u kojoj se poziva na svoju na presudu od 18. rujna 2008., V R 56/06, t. 43. i prate?e to?ke

19 – Vidjeti presudu od 29. svibnja 2001., Freemans (C?86/99, Zb. 2001., str. I?4167., t. 35.).

20 – Vidjeti presudu od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i dr. (C?271/12, t. 41. do 43.).

21 – Vidjeti presudu od 29. svibnja 2001., Freemans (C?86/99, Zb. 2001., str. I?4167., t. 27.).

22 – Vidjeti presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, Zb. 2007., str. I?2425., t. 39.).