

62016CC0246

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 8. lipnja 2017. (1)

Predmet C-246/16

Enzo Di Maura

protiv

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Financijski sud provincije Siracusa, Italija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Propisi o porezu na dodanu vrijednost – Ograničenje prava smanjenja osnovice za razrezivanje u slučaju neplaćanja ugovornog partnera (članak 11. dio C stavak 1. druga rečenica Šeste direktive 77/388/EEZ odnosno članak 90. stavak 2. Direktive 2006/112/EZ) – Margina prosudbe država članica pri prenošenju – Proporcionalnost razdoblja pretfinanciranja koje provodi poduzetnik”

I. Uvod

1.

U poslovnim transakcijama često se događa da klijent ne podmiri svoje račune pravodobno ili ih uopće ne podmiri. To već samo po sebi nije ugodno za nekog poduzetnika, osobito kad ti nepodmireni iznosi dosegnu određenu razinu. Posebno je neugodno kad se, unatoč tome što su ti računi neplaćeni, duguje porez koji se temelji na iznosu računa i koji bi trebao platiti klijent.

2.

To se događa jer država u okviru propisa o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) već dobiva „svoj” porez od poduzetnika, iako ga nositelj poreznog opterećenja (primatelj usluge) još uopće nije platio poduzetniku. Posljedica je da poduzetnik, dok ne primi plaćanje od klijenta, mora pretfinancirati porez na dodanu vrijednost i time državi dati zajam bez kamata. U ovom slučaju radi se o neplaćenom računu iz 2004.

3.

U skladu s tim vjerojatno sve države članice predviđaju odgovarajući ispravak PDV-a koji poduzetnik već duguje. Međutim, u Italiji je to dosad bilo moguće tek nakon zaključenja stečajnog postupka s obzirom na primatelja usluge. U drugim zemljama u obzir se uzima pokretanje stečajnog postupka. Sam poduzetnik na oba slučaja može utjecati samo uvjetno. S obzirom na to, doista može proći nekoliko godina da bi se pretfinanciranje moglo završiti.

4.

Stoga se u ovom, sad već drugom, postupku iz Italije (2) Sud bavi jednim od najvažnijih pitanja neizravne naplate PDV-a u okviru vladavine prava. Posljedično, Sud prvi put mora odlučiti (3) koliko dugo države članice mogu na proporcionalan način obvezati privatnog poduzetnika da na vlastiti trošak prefinansira porez koji, s gospodarskog stajališta, ne bi trebao plaćati. Mora li neki poduzetnik doista čekati dvije, deset ili još više godina na naknadu nastalog i već plaćenog PDV-a? Je li poduzetnik pritom obavezan voditi sudski postupak, koji s gospodarskog stajališta može biti potpuno besmislen, kako bi mogao dokazati da će dosad neizvršeno plaćanje dogovorene naknade izostati i u konačnici?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5.

Pravni je okvir Unije koji se u ovom predmetu primjenjuje na sporno porezno razdoblje članak 11. dio C stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (4) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Sadržaj tog propisa istovjetan je trenutno važećem članku 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (5) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

6.

Člankom 90. Direktive o PDV-u (prije članak 11. dio C stavak 1. Šeste direktive) uređena je izmjena oporezivog iznosa:

„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.”

B. Talijansko pravo

7.

Člankom 26. stavkom 2. (u verziji koja je bila važeća u mjerodavnom razdoblju) Decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, „Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto“ (Uredba br. 633 Predsjednika Republike od 26. listopada 1972. „Uvođenje i uređenje poreza na dodanu vrijednost“) uređeno je sljedeće:

„Ako prihod za koji je izdan račun nakon registracije predviđene u člancima 23. i 24. uslijed poništenja, otkaza, povlačenja, prestanka, raskida i slično ili zbog potpunog ili djelomičnog neplaćanja na temelju neuspješnih stečajnih ili ovršnih postupaka ili uslijed primjene ugovorom predviđenih popusta ili rabata izostane u cijelosti ili djelomično ili ako se umanjí oporezivi iznos, dobavljač predmeta ili pružatelj usluge ima pravo odbiti porez koji odgovara promjeni u skladu s člankom 19. na način da ga registrira u skladu s člankom 25. Stjecatelj ili primatelj koji je postupak već registrirao u skladu s člankom 25. u takvom slučaju mora neovisno o svojem pravu na naknadu iznosa koji je plaćen kao odšteta dobavljaču ili pružatelju usluge registrirati promjenu u skladu s člankom 23. ili člankom 24.”

8.

S druge strane, članak 101. stavak 5. Testo Unico delle Imposte sui Redditi (konsolidirani tekst o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: TUIR) sadržava sljedeći propis:

„Gubitak predmeta u skladu sa stavkom 1. [...] i neispunjivanje drugih tražbina, osim onih koje se mogu odbiti u skladu s [...], mogu se odbiti ako proizlaze iz sigurnih i određenih imbenika te, u pogledu neispunjivanja tražbina, u svakom slučaju kad se nad dužnikom pokrene stežni postupak ili kad sklopi sporazum o restrukturiranju dugova koji je potvrdio sud. [...] Za potrebe ovog stavka smatra se da je od donošenja odluke o pokretanju stežnog postupka, odluke kojom se nalaže službena prisilna likvidacija ili [...] nad dužnikom pokrenut stežni postupak.”

9.

Osim toga, sud koji je uputio zahtjev naveo je da je točno da je članak 26. stavak 2. Uredbe br. 633/72 izmijenjen Zakonom br. 208 od 28. studenoga 2015. na način da se odbitak PDV-a u slučaju izostanka plaćanja cijene dopušta izričito nakon pokretanja stežnog postupka. Međutim, taj propis vrijedi samo za stežne postupke koji su pokrenuti nakon 31. prosinca 2016.

III. Glavni postupak

10.

E. Di Maura (u daljnjem tekstu: tužitelj) izdao je 2004., očitito nakon odgovarajuće isporuke ili pružene usluge 2004., račun u iznosu od 35000 eura, koji primatelj računa, društvo Sertenko srl, nije platio jer je presudom od 30. studenoga 2004. proglašen nesolventnim. Na temelju te presude tužitelj je 31. prosinca 2004. umanjio svoj oporezivi iznos za taj iznos na način da je izmijenio izvorni račun i umanjio porez koji odgovara toj promjeni.

11.

Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) ipak je za poreznu godinu 2004. naložila naknadno plaćanje poreza na dohodak, regionalnog poreza na gospodarsku djelatnost i PDV-a te plaćanje sankcija. Naime, dotična osoba u skladu s člankom 26. stavkom 2. Uredbe br. 633/72 može u slučaju nesolventnosti dužnika ostvariti povrat poreza koji je unaprijed platio poreznoj upravi samo ako je sa sigurnošću utvrđeno da nema raspoloživih iznosa i da stoga ne može namiriti svoju tražbinu.

12.

Tužitelj je pred Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Financijski sud provincije Siracusa, Italija) podnio tužbu za poništenje poreznog rješenja. Tužitelj smatra da je članak 26. Uredbe br. 633/72 potrebno tumačiti na način da je umanjivanje oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja usluga moguće već ako postoji stežni postupak jer postupci u predmetima nesolventnosti obično vrlo dugo traju. Nadalje, člankom 101. stavkom 5. TUIR-a vjerovnika se oslobađa obveze da dokaže konačnost gubitka tako što se odbitak prijavljenih tražbina prema poduzetnicima nad kojima je pokrenut stežni postupak dopušta izričito nakon pokretanja postupka.

13.

U postupku pred financijskim sudom porezna uprava potvrdila je prigovore tužitelja u pogledu poreza na dohodak i regionalnog poreza na gospodarsku djelatnost u skladu s člankom 101. stavkom 5. TUIR-a, ali ne i u pogledu PDV-a. Porezna uprava smatra da izostanak umanjivanja

PDV-a proizlazi iz pripremnih akata ?lanka 26. Uredbe br. 633/72. Iz toga slijedi da se uvjet neuspješnosti odnosi na ste?ajni postupak.

14.

Dokaz o neuspješnosti ste?ajnog postupka postoji samo nakon što se zaklju?i podjela imovine i istekne rok za o?itovanja o planu podjele ili nakon što, u slu?aju nepostojanja plana podjele, istekne rok za žalbu na odluku o obustavi ste?ajnog postupka. To tuma?enje ?lanka 26. Uredbe br. 633/72 u skladu je s praksom koju primjenjuje porezna uprava i s nacionalnom sudskom praksom.

15.

Financijski sud provincije Siracusa odlu?io je prekinuti postupak i pokrenuti prethodni postupak.

IV. Postupak pred Sudom

16.

Financijski sud provincije Siracusa, pred kojim se vodi postupak, uputio je Sudu sljede?a pitanja:

„1.

Je li, s obzirom na ?lanak 11. dio C stavak 1. i ?lanak 20. stavak 1. to?ku (b) drugu re?enicu Direktive 77/388/EEZ o smanjenju porezne osnovice i ispravku PDV-a obra?unanog za oporezive transakcije u slu?aju potpunog ili djelomi?nog nepla?anja naknade koju su dogovorile ugovorne strane, propisivanje ograni?enja koja poreznom obvezniku onemogu?uju ili prekomjerno ote?avaju ostvarivanje povrata poreza za djelomi?no ili u cijelosti nepla?enu naknadu, pa i u vremenskom smislu, s obzirom na nepredvidivost trajanja ste?ajnih postupaka, u skladu s na?elima proporcionalnosti i djelotvornosti zajam?enima UFEU-om i na?elom neutralnosti koje vrijedi pri primjeni PDV-a?

2.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li u skladu s gore navedenim na?elima propis kojim se, poput ?lanka 26. stavka 2. Uredbe br. 633/1972 u verziji koja je bila na snazi prije izmjena uvedenih ?lankom 1. stavcima 126. i 127. Zakona br. 208 od 28. prosinca 2015., pravo na povrat poreza podvrgava dokazu da je prethodno bezuspješno proveden ste?ajni postupak, to jest da se povrat, u skladu sa sudskom praksom i praksom poreznih tijela države ?lanice Unije, provodi isklju?ivo nakon neuspješne i kona?ne podjele imovine ili, ako imovine nema, nakon što se donese kona?na odluka o obustavi ste?ajnog postupka, ?ak i ako su takvi postupci neisplativi s obzirom na iznos tra?bine, mogu?nost njezine naplate i troškove ste?ajnog postupka te s obzirom na to da bi se ti uvjeti, u svakom slu?aju, mogli ispuniti tek godinama nakon pokretanja ste?ajnog postupka?”

17.

U pogledu tih pitanja u postupku pred Sudom Talijanska Republika, Ujedinjena Kraljevina i Europska komisija podnijele su pisana o?itovanja.

V. Pravna ocjena

A. Dva prethodna pitanja

1. Opća razmatranja

18.

Svojim dvama prethodnim pitanjima, koja treba zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u konačnici pita pod kojim uvjetima države članice mogu iskoristiti mogućnost predviđenu člankom 11. dijelom C stavkom 1. drugom rečenicom Šeste direktive (sada članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u) da odstupe od članka 11. dijela C stavka 1. prve rečenice Šeste direktive (sada članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u) (6). Konkretno, želi saznati omogućuje li pravo Unije talijanskom zakonodavcu da ispravak oporezivog iznosa podvrgne dokazu da je prije toga neuspješno proveden stečajni postupak, čak i ako on u određenim okolnostima može trajati dulje od jednog desetljeća.

19.

Članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u ne sadržava uvjete na temelju kojih se može ograničiti članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u. Stoga se odgovor na gore postavljeno pitanje može zaključiti samo na temelju načela propisa o PDV-u.

20.

Zbog toga će se najprije pojasniti značenje članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u (t. 21. i sljedeće). Nakon toga razmotrit će se izuzeće iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u (t. 32. i sljedeće). Pritom će obrazložiti zašto tekst treba tumačiti na ograničavajući način. Za ograničavanje mogućnosti ispravka treba osobito uzeti u obzir načelo neutralnosti (vidjeti u tom pogledu t. 40. i sljedeće), položaj poduzetnika u okviru propisa o PDV-u i njegova temeljna prava (vidjeti u tom pogledu t. 45. i sljedeće). Nakon toga obrazložiti će kriterije za proporcionalnu primjenu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom pogledu t. 53. i sljedeće).

2. Značenje članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u

21.

U polaznoj točki trebala bi postojati suglasnost, unatoč navodima Ujedinjene Kraljevine i Talijanske Republike. Točno je da PDV plaća poduzetnik kao osoba koja je dužna plaćati porez. Međutim, postoji ustaljena praksa Suda prema kojoj je PDV neizravni porez na potrošnju koji snosi krajnji potrošač (7). Poduzetnik koji je porezni obveznik djeluje „samo” kao osoba koja ubire porez za račun države (8).

22.

PDV-om kao općim porezom na potrošnju treba se oporezivati sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošne koristi (9). To postaje jasno u odredbi članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u („u zamjenu za plaćanje”), u odredbi članka 65. Direktive o PDV-u (nastanak poreza na prethodno primljeni iznos) i osobito u odredbi članka 73. Direktive o PDV-u. U skladu s njom oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio dobavljač.

23.

U skladu s tim Sud (10) je više puta izričito odlučio da „iznos koji služi kao porezna osnovica za PDV koji se plaća poreznim tijelima ne [može] biti viši od naknade koju je krajnji potrošač doista platio i na čijoj je osnovi obračunan PDV koji je u konačnici platio”. Ako poduzetnik ne primi

plaćanje od krajnjeg potrošača, on zbog toga, materijalno gledajući, ne duguje PDV. Razlog opterećenja PDV-om nije relevantan jer poduzetnik u konačnici nije izvršio isporuku ili drugu uslugu u zamjenu za plaćanje u smislu članka 2. Direktive o PDV-u.

24.

Međutim, u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u obveza obračuna PDV-a nastaje već po isporuci robe ili pružanju usluga. Nije odlučujuće je li primatelj i platio naknadu (takozvano naćelo dugovanja). Ta tehnika nastanka poreza oćigledno se temelji na pretpostavci da će se dogovorena naknada obićno i platiti pravodobno nakon isporuke ili druge usluge.

25.

Međutim, ako se materijalnopravno oporezuje samo stvarni trošak primatelja za robu ili usluge, ali se tehnika oporezivanja temelji na dogovorenom trošku, ta je dva sustava potrebno uskladiti u nekom trenutku. To se osigurava člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u tako ćto na odgovarajući naćin treba ispraviti poćetnu poreznu obvezu za poduzetnika koji pruća uslugu.

26.

U tom pogledu u skladu je s ustaljenom praksom Suda da se člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u izražava temeljno naćelo Direktive o PDV-u, prema kojemu je oporezivi iznos odrećen iznosom stvarno primljene protućinidbe, odakle logićno slijedi da porezna uprava ne moćže na ime PDV-a primiti većić iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (11).

27.

Stoga je članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u nućni pandan tehnici oporezivanja (takozvanom naćelu dugovanja) utvrćenoj člankom 63. Direktive o PDV-u (12). Njime se državu ćlanicu obvezuje na odgovarajuće umanjeње oporezivog iznosa (13).

28.

U skladu s tim Sud je u svojoj presudi Goldsmiths odlućio da se odstupanje od tog temeljnog naćela iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u mora opravdati kako se mjerama koje su donijele države ćlanice na temelju članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u ne bi ponićštio cilj usklaćivanja poreza (14).

29.

Međutim, Sud je u presudi Almos Agrárkűlkereskedelmi naveo i da se porezni obveznici, na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, ne mogu osloniti na pravo na smanjenje svojeg iznosa oporezivog PDV-om u slućaju neplaćanja cijene ako je odnosna država ćlanica odabrala primijeniti iznimku predvićenu člankom 90. stavkom 2. navedene direktive (15).

30.

Na tome se u bitnome temelje navodi Ujedinjene Kraljevine i Talijanske Republike. Ako je doista toćno da bi se ispravak mogao iskljućiti u cijelosti, ispravak koji bi se proveo tek nakon zakljućenja višegodišnjeg stećajnog postupka bio bi dopućen a fortiori, u skladu s navodima Ujedinjene Kraljevine. Međutim, ne ćini se da je Sud svojom presudom u predmetu Almos Agrárkűlkereskedelmi doista ćelio odustati od svoje presude u predmetu Goldsmiths, koju smatram odgovarajućom.

31.

Stoga treba odlučiti dopušta li se člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u doista u potpunosti da država članica neograničeno odstupi od članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ili se odstupanja moraju opravdati.

3. Izuzeće iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u

a) Opća razmatranja

32.

Tekstom članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta se da u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja odstupe od stavka 1. Tako države članice mogu predvidjeti izuzeće od načela ispravka. Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda izuzeće treba usko tumačiti. (16)

33.

Čak i ako se tekstom članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u dopušta da države članice u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja mogu odstupiti od umanjenja oporezivog iznosa predviđenog člankom 1., već zbog toga nije moguće da se tom formulacijom dopušta potpuno izuzeće mogući ispravka, za razliku od tvrdnji Ujedinjenog Kraljevstva i Talijanske Republike.

34.

Naime, potpuno izuzeće mogući ispravka nije isto što i odstupanje od trenutne mogući ispravka te bi bilo suprotno gore navedenom načelu poreza na potrošnju koje se provodi člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u. Potpuno izuzeće ne smatra se ni uskim tumačenjem pojma „odstupiti”.

b) Smisao i svrha izuzeća iz stavka 2.

35.

Smisao i svrha izuzeća iz stavka 2. dodatni su argument protiv toga da se njime daje ovlast za isključenje mogući ispravka u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja. Iz teksta stavka 2. može se samo pretpostaviti iz čega proizlazi ta mogućnost izuzeća. Za razliku od slučaja otkaza, odbijanja, prestanka ili smanjenja cijene nakon isporuke, koji nisu obuhvaćeni stavkom 2., potpuno ili djelomično neplaćanje samo je neizvjesnije (17).

36.

Osobito i dalje postoji pravo na plaćanje (to jest tražbina), tako da kasnija plaćanja nisu isključena. Stoga je smisleno da države članice mogu tu nesigurnost otkloniti propisima koji odstupaju od stavka 1. S obzirom na taj smisao mogućnost odstupanja država članica obuhvaća samo tu nesigurnost, ali ne i pitanje treba li provesti ispravak. Stoga se i time, suprotno mišljenju Talijanske Republike, sprječava da država članica isključi mogućnost ispravka.

37.

Ne mogu se složiti s argumentom Komisije da bi odstupanja u skladu sa stavkom 2. mogla biti opravdana kako bi se izbjegla zlouporaba. S jedne strane, zakonodavac je takvu mogućnost predvidio u članku 273., a ne u članku 90. stavku 2. Direktive o PDV-u. S druge strane, mjere koje

države članice mogu donijeti na temelju članka 273. Direktive 2006/112 kako bi osigurale pravilnu naplatu poreza i spriježile utaju ne smiju prekoračiti ono što je nužno za postizanje tih ciljeva niti dovesti u pitanje neutralnost PDV-a (18). Međutim, odgovornost bez krivnje pružatelja usluge do određenog roka (u ovom slučaju do dana zaključenja stežajnog postupka) premašuje ono što je potrebno za zaštitu prava poreznih tijela (19).

38.

Osobito nije razvidno kako bi ograničenje ispravka porezne obveze do nastupanja određenog događaja trebalo biti primjereno za suzbijanje zlorababe PDV-a. Ako je ispravak doista izraz 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 (20), odlučujuće je samo neplaćanje naknade.

39.

Ako se ne radi o neplaćanju, nego je posrijedi besplatna isporuka ili druga besplatna usluga, ona je u propisima o PDV-u u skladu s člankom 16. ili člankom 26. Direktive o PDV-u izjednačena s isporukom ili uslugom za koju se plaća naknada. Porezna uprava u svakom slučaju može i mora primijeniti to razgraničenje. Zbog toga zlorababa na razini poduzetnika koji pruža uslugu zapravo nije moguća. Stoga bi zlorababa bila moguća samo na razini primatelja usluge koji ne plaća ako on, unatož neplaćanju, ostvari odbitak pretporeza. Međutim, ta moguća zlorababa sprječava se člankom 185. stavkom 2. Direktive o PDV-u. Njime se, u skladu s tim, omogućuje ispravak odbitka pretporeza u slučaju poduzetnika koji zbog neplaćanja nije obvezan plaćati PDV.

c) Načelo neutralnosti u propisima o PDV-u

40.

Osim toga, načelo neutralnosti poreznog prava treba uzeti u obzir i pri tumačenju članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u. Načelo neutralnosti temeljno je načelo PDV-a koje proizlazi iz naravi poreza na potrošnju (21) i koje sadržava dvije osnovne tvrdnje.

41.

Njime se, s jedne strane, u okviru naplate PDV-a zabranjuje različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije (22). To je važno u kontekstu odstupanja u oporezivanju nakon plaćanja dogovorene naknade koja su predviđena u samoj Direktivi o PDV-u (vidjeti u tom pogledu t. 56. i 57.).

42.

S druge strane, načelo neutralnosti znači da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba osloboditi od konačnog opterećenja PDV-om (23) ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija (24).

43.

Međutim, ako je poduzetnik koji pruža uslugu na temelju tehnike oporezivanja obvezan godinama dugovati PDV koji nije mogao naplatiti, to pretfinanciranje u znatnoj mjeri opterećuje poduzetnika. U tom se slučaju više se ne može govoriti o potpunoj (25) neutralnosti PDV-a.

44.

Tako se i na?elom neutralnosti u na?elu zahtijeva mogu?nost ispravka u slu?aju nepla?anja naknade. Mogu?nost ograni?enja predvi?ena u ?lanku 90. stavku 2. Direktive o PDV?u stoga je i s obzirom na na?elo neutralnosti potrebno restriktivno tuma?iti te ona, kako je Sud naveo u presudi Goldsmiths (26), podlije?e opravdanju.

d) Temeljna prava poduzetnika u okviru propisa o PDV?u

45.

Osim toga treba uzeti u obzir da je privatna osoba (što je ve?ina poreznih obveznika u okviru propisa o PDV?u) nositelj temeljnih prava ?ak i kad je du?na platiti porez. Obveza privatne osobe da za državu umjesto njezine porezne uprave prikuplja porez od tre?e osobe (primatelja usluge) intervencija je u njezina temeljna prava, kako su utvr?ena u Povelji o temeljnim pravima.

46.

Pretfinanciranje PDV?a odnosi se na slobodu izbora zanimanja, slobodu poduzetništva i temeljno pravo na vlasništvo (?lanci 15., 16. i 17. Povelje). Sud je i prije stupanja Povelje na snagu štitio slobodu izbora zanimanja i slobodu bavljenja gospodarskom djelatnoš?u u jednakoj mjeri kao i op?a pravna na?ela (27). Osim toga, postoji nejednako postupanje u skladu s ?lankom 20. Povelje s onim poduzetnicima za koje obveza obra?una PDV?a u skladu s ?lankom 66. to?kom (b) Direktive o PDV?u nastaje tek primitkom naknade (takozvano oporezivanje po pla?anju).

47.

Svako ograni?enje tih priznatih prava i sloboda mora biti proporcionalno, što vrijedi i za vrijeme prije donošenja ?lanka 52. stavka 1. Povelje. Pritom najprije treba ispitati koliko je dugo intervencija u obliku pretfinanciranja (prikupljanja i pla?anja tu?eg poreza bez primitka nov?anog iznosa od nositelja poreznog optere?enja) proporcionalna. Komisija u tom pogledu ima odgovaraju?e dvojbe i s obzirom na trajanje zaklju?enog ste?ajnog postupka u Italiji.

48.

Na?elom proporcionalnosti, koje pripada op?im na?elima prava Unije, u pogledu državnih intervencija zahtijeva se da ograni?avaju?a mjera mora biti „prikladna, nu?na i proporcionalna cilju koji se njome nastoji posti?i” (28) (29).

49.

U svakom slu?aju, ubiranje poreza od poduzetnika prije naplate naknade nije nu?no kako bi se ostvario ratio legis. Ratio legis ?ini oporezivanje potroša?a kad mu se u zamjenu za pla?anje izvrši isporuka ili druga usluga (?lanak 2. stavak 1. Direktive o PDV?u). Manje ograni?avaju?e i jednostavnije sredstvo za tu svrhu jest oporezivanje stvarno napla?enih pojedinih naknada.

50.

Osim toga, na?elom proporcionalnosti nala?e se da se od poduzetnika kao „osobe koja ubire porez na ra?un države” ne može zahtijevati više od onoga što on može platiti. Njegova (financijska) sposobnost pla?anja, u slu?aju neizravnog poreza na potrošnju, u na?elu je ograni?ena na ono što je mogao naplatiti od stvarnog nositelja poreznog optere?enja. Sve što nije mogao naplatiti mora pretfinancirati iz vlastite imovine. Me?utim, PDV?om se ne oporezuje

imovina poreznog obveznika.

51.

Smatram da je u tom pogledu nužno da se porezna obveza u slučaju neizravnog poreza temelji na trošku koji je primio pružatelj usluge jer samo pružatelj usluge objektivno može ispuniti svoju poreznu obvezu i platiti taj (naplaćeni) PDV. Od toga odstupa oporezivanje nakon samo dogovorene naknade (takozvano naćelo dugovanja) koje bi bez odredbe iz ćlanka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u bilo neproporcionalno.

52.

I zbog toga ćlanak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u obvezno treba restriktivno tumaćiti. Toćno je da države ćlanice mogu odstupiti od trenutnog ispravka predvićenog u ćlanku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u u slučaju potpunog ili djelomićnog neplaćanja. Mećutim, to u skladu s presudom Goldsmiths (30) mogu ućiniti samo na proporcionalan naćin kojim se uzimaju u obzir ćinjenica da PDV ima narav poreza na potrošnju, naćelo neutralnosti i temeljna prava poduzetnika.

4. Opravdanje odstupanja u smislu ćlanka 90. stavka 2.

a) Autonomno tumaćenje elemenata ispravka

53.

Stoga nije odlućujuće pitanje moće li država ćlanica iskljućiti ispravak u slučaju neplaćanja. Na temelju prethodnih navoda ona to ne moće ućiniti. Naprotiv, odlućujuće je dokad je odstupanje od ispravka u skladu s ćlankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u opravdano ili, obratno, otkad poreznom obvezniku treba priznati mogućnost ispravka u skladu s ćlankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u u slučaju potpunog ili djelomićnog neplaćanja.

54.

To u predmetnom slučaju prerasta u pitanje moće li talijanski zakonodavac sprijećiti ispravak sve dok se zakljućenjem stećajnog postupka (konaćno) ne utvrdi neispunjivanje traćbine (što u odrećenim okolnostima moće trajati više od deset godina) ili treba li ispravak predvidjeti već kad se plaćanje vrlo vjerojatno ne moće (pravodobno) oćekivati.

55.

To je pitanje koje se istinski odnosi na PDV i treba ga riješiti neovisno o drugim vrstama poreza ili ćak o raćunovodstvenoćpravnim ocjenama. Analogna primjena talijanskog pravnog urećenja poreza na dohodak nije nućna u skladu s propisima o PDV-u. Stoga odstupajući propis u talijanskom pravnom urećenju poreza na dohodak nije štetan. Mećutim, i porezna uprava i porezni obveznik moraju s pravnom sigurnošću moći ocijeniti otkad je potrebno najkasnije provesti ispravak dugovanog PDV-a u skladu s ćlankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

b) Jednako postupanje sa svim poduzetnicima

56.

Pri tumaženju članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u moraju se uzeti u obzir i članak 66. točka (b) te članak 194. i sljedeći u vezi s načelom jednakog postupanja (koje je u međuvremenu utvrđeno i u članku 20. Povelje o temeljnim pravima). Time se nalaže pravodobna mogućnost ispravka.

57.

U skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u države članice za određene kategorije poreznih obveznika mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje nakon „primitka plaćanja” („oporezivanje po plaćanju”). Države članice u svakom su slučaju djelomično iskoristile tu mogućnost. Nadalje, treba uzeti u obzir usluge za koje se Direktivom o PDV-u predviđa ili dopušta prijenos porezne obveze na primatelja usluge (vidjeti članak 194. i sljedeće Direktive o PDV-u). Poduzetnici koji obavljaju takve transakcije, na primjer, pružanje usluga poduzetnicima sa sjedištem u inozemstvu, ne moraju pretfinancirati PDV.

58.

Naime, poduzetnik koji u području primjene oporezivanja po dugovanju, to jest u slučaju nastanka poreza neovisno o primitku plaćanja, tijekom duljeg vremenskog razdoblja mora unaprijed platiti porez nalazi se u očitom konkurentski nepovoljnom položaju u odnosu na poduzetnika obuhvaćenog područjem primjene oporezivanja po plaćanju, koji porez mora platiti tek iz primljenih plaćanja. Isto vrijedi za poduzetnike koji obavljaju samo transakcije obuhvaćene prijenosom porezne obveze na primatelja usluge. Takav konkurentski nepovoljan položaj treba opravdati samo ako razdoblje pretfinanciranja nije predugo.

c) Usporedba: ispravak u slučaju izostanka usluge

59.

Argument u korist pravodobne mogućnosti ispravka u slučaju izostanka plaćanja naknade čini i usporedba s mogućnošću ispravka porezne obveze u slučaju potpunog izostanka usluge i naknade. Ovdje iz naše sudske prakse (31) proizlazi da se i porezna obveza iz pogrešno izdanog računa (članak 203. Direktive o PDV-u) može ispraviti, na primjer ako se na računu navodi usluga koja se plaća, a koja nije stvarno pružena.

60.

Poreznu obvezu izdavatelja računa na temelju samog ugrožavanja prihoda od poreza izdavanjem pogrešnog računa Sud je smatrao usklađenom sa sustavom PDV-a samo ako i jer je postojala mogućnost ispravka te objektivne odgovornosti (32). Ona može koristiti i izdavatelju računa koji postupi u zloj vjeri ako je uklonjeno ugrožavanje prihoda od poreza (33).

61.

Isto mora vrijediti a fortiori ako postoji točan račun, ali pružena usluga nije plaćena i isto tako nisu ugroženi porezni prihodi. S jedne strane, ugrožavanje je ovdje isključeno dok god stvarni nositelj poreznog opterećenja još nije izvršio plaćanje, zbog čega, materijalno gledajući, još nije nastala obveza plaćanja PDV-a (vidjeti t. 23.). S druge strane, isključeno je ugrožavanje neopravdanim odbitkom pretporeza primatelja usluge koji nije izvršio plaćanje jer u skladu s člankom 185. stavkom 2. drugom rečenicom Direktive o PDV-u države članice od njega mogu zahtijevati ispravak provedenog odbitka pretporeza.

d) Odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u

62.

Stoga preostaje razjasniti „samo” još konkretne uvjete za dopuštena odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u. To nije da je Sud u presudi Goldsmiths (34) zatražio opravdanje, ali u tom pogledu nije iznio konkretne zahtjeve.

63.

Člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u odstupanja od umanjenja oporezivog iznosa u skladu sa stavkom 1. predviđena su samo kako bi se uzela u obzir nesigurnost „konačnog” neplaćanja (vidjeti u tom pogledu t. 35. i sljedeće). Međutim, ta nesigurnost u slučajevima potpunog ili djelomičnog neplaćanja može se uzeti u obzir naknadnim povećanjem osnovice za razrezivanje ako ipak dođe do plaćanja.

64.

Ako kasnije (na primjer tijekom ili nakon zaključenja stečajnog postupka) ipak dođe do plaćanja u korist poduzetnika, poreznu obvezu u tom trenutku ponovno treba povećati na odgovarajući način. To proizlazi već iz članka 73. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim oporezivi iznos uključuje sve što primatelj usluge plati za transakcije. Jednako vrijedi i za odgovarajući ispravak odbitka pretporeza primatelja u skladu s člankom 185. Direktive o PDV-u.

65.

Umanjenje oporezivog iznosa uz pridržaj povećanja u slučaju da ipak dođe do plaćanja jednako je primjereno, ali manje ograničavajuće sredstvo s obzirom na odgovarajuće oporezivanje krajnjeg potrošača, od dugogodišnje obveze prethodnog financiranja osobe koja ubire porez (35) do pokretanja ili čak zaključenja stečajnog postupka.

66.

U tom pogledu ni tekst ni smisao i svrha članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u ne dopuštaju tumačenje u skladu s kojim bi se mogao isključiti ispravak do trenutka u kojem plaćanje gotovo sigurno više neće uslijediti, to jest tek nakon pokretanja ili zaključenja stečajnog postupka. Naime, za razliku od mišljenja Komisije i, vjerojatno, Ujedinjene Kraljevine, razlika između tražbina nije je neplaćanje konačno utvrđeno i tražbina kod kojih to nije slučaj u propisima o PDV-u ne može se uzeti u obzir.

67.

To je povezano s tim da u smislu propisa o PDV-u ne može postojati „konačno” neplaćanje. To je isključeno već tekstem članka 73. Direktive o PDV-u. U skladu s njim oporezivi iznos uključuje i plaćanja treće strane te je neovisan o sposobnosti plaćanja odnosno postojanju dužnika (36). Osim toga, propisi o PDV-u ne temelje se na postojanju izvršive tražbine, kako je razvidno iz oporezivanja plaćanja napojnice (37), slučajnih preplaćenih iznosa ili plaćanja duga nije je plaćanje pitanje časti (38).

68.

Osim toga, i nakon zaključenja stečajnog postupka, što Komisija, čini se, smatra slučajem konačnog neispunjenja tražbine, nije isključeno da treća strana (svjesno ili slučajno) još izvrši

plaćanje poduzetniku koji je pružio uslugu. To bi tad dovelo do odgovarajućeg duga na osnovi PDV-a. Time se isto tako potvrđuje da se, sa stajališta propisa o PDV-u, ne može s konačnom sigurnošću utvrditi da isplata više neće biti izvršena. Uvijek postoji samo određena vjerojatnost, koja se posebno povećava s trajanjem neplaćanja.

69.

S obzirom na temeljna prava poduzetnika, načelo proporcionalnosti i načelo neutralnosti smatram da prefinanciranje PDV-a tijekom višegodišnjih razdoblja ne dolazi u obzir. Odlučuje se može biti samo ako tražbina na dulje vrijeme nije ostvariva. Neostvarivost pritom može postojati već u slučaju da dužnik ozbiljno i konačno odbija izvršiti plaćanje. Na primjer, ako dužnik izričito osporava postojanje same tražbine ili njezin iznos, već postoji već a vjerojatnost da tražbina na dulje vrijeme potpuno ili djelomično neće biti ostvariva.

70.

S druge strane, u slučaju neizravnog oporezivanja država ovisi o tome da poduzetnik „naplati” PDV. On u određenoj mjeri odabirom ugovornog partnera i dogovaranjem ranijeg plaćanja može utjecati na rizik neplaćanja. Ni porezna obveza poduzetnika prema državi ne može ovisiti o kvaliteti osporavanja dužnika (koja se subjektivno ocjenjuje), nego samo o objektivnim kriterijima. Međutim, kao takvi kriteriji u konačnici u obzir dolaze samo mjere koje ovise o poreznom obvezniku i koje se od njega mogu očekivati.

71.

Koje se mjere opravdano mogu očekivati od poduzetnika u svakoj državi članici prije no što on može ispraviti svoju poreznu obvezu zbog neplaćanja naknade ovisi o okolnostima u toj državi članici i Sud to ne može apstraktno predvidjeti. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev u pojedinačnom slučaju mora ocijeniti odstupanje od nacionalne obveze ispravka predviđeno u nacionalnom pravu u okviru cjelokupne ocjene, odnosno primijeniti ga u skladu s direktivom. Međutim, Sud u tom pogledu može dati smjernice sudu koji je uputio zahtjev.

72.

Tako je proporcionalno da država članica zahtijeva određene dokaze za neplaćanje koje će vjerojatno dulje trajati. Takav bi dokaz bilo pokretanje stečajnog postupka. Međutim, neplaćanje koje treba uzeti u obzir u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u može postojati znatno prije, na primjer ako dužnik u okviru postupka sudskog izvršenja osporava tražbinu. Proporcionalna bi bila i provedba primjerenog roka za neplaćanje (na primjer šest mjeseci od izdavanja računa), nakon kojeg se može utvrditi neplaćanje u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

73.

Mogućnost da porezni obveznik zahtijeva pokretanje postupka sudskog izvršenja posebno ovisi o troškovima koji iz toga proizlaze. Obveza sudske naplate eventualnih bezvrijednih tražbina u korist države, koja uzrokuje znatne troškove, načelno nije u skladu s načelom neutralnosti ni s načelom proporcionalnosti. U skladu s mišljenjem Komisije to se odnosi, prije svega, (ali ne i samo) na tražbine male vrijednosti. U tom bi slučaju mogućnost ustupa te tražbine državi umjesto plaćanja bila proporcionalnije sredstvo.

74.

S druge strane, ostvarenje prava na pojednostavnjeni i povoljni javni postupak izvršenja u obliku

postupka izdavanja platnog naloga prije ispravka oporezivog iznosa općenito se čini proporcionalnim. To u svakom slučaju na temelno vrijedi ako nema naznaka za to da je taj postupak u svakom slučaju biti neuspješan odnosno neisplativ. Međutim, nužnost zaključenja stečajnog postupka u svakom je slučaju neproporcionalna zbog njegova trajanja i činjenice da porezni obveznik na njega uopće ili gotovo uopće ne može utjecati.

B. Sažetak

75.

U konačnici se člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u dopušta državama članicama da uzmu u obzir posebne značajke nesigurnosti u slučaju neplaćanja na temelj da se tek u određenim okolnostima (kao na primjer u slučaju isteka roka ili određenih neuspješnih mjera poreznog obveznika) može pretpostaviti postojanje dovoljno sigurnog dugoročnog neplaćanja. Međutim, isključenje ispravka oporezivog iznosa ne dolazi u obzir.

76.

Osim toga, temeljna prava poreznog obveznika, na temelje proporcionalnosti, narav PDV-a i osobito na temelje neutralnosti pritom se protive ograničenju ispravka oporezivog iznosa koji se veže na događaje na koje porezni obveznik ne može autonomno utjecati, kao što su zaključenje ili pokretanje stečajnog postupka.

VI. Zaključak

77.

Stoga predlažem Sudu da na dva prethodna pitanja koja je uputio Financijski sud provincije Siracusa (Italija) odgovori na sljedeći način:

Člankom 11. dijelom C stavkom 1. drugom rečenicom Šeste direktive 77/388 ne dopušta se neproporcionalno ograničenje mogući ispravka oporezivog iznosa. Međutim, njime se državama članicama dopušta da uzmu u obzir posebne značajke u slučaju neplaćanja tako što se poreznim obveznicima nalažu određene razumne mjere. Ipak, nužnost zaključenja stečajnog postupka nad primateljem usluge neproporcionalno je ograničenje.

(1) Izvorni jezik: njemački

(2) Drugi predmet koji isto tako dolazi iz Italije, predmet C-202/15 (H3g), trenutno je neslužbeno obustavljen jer sud koji je uputio zahtjev u tom predmetu na temelju izmijenjenog pravnog okvira očitito razmatra povlačenje prethodnog pitanja. Sud se sljedećim pitanjem bavi i u predmetu C-404/16.

(3) Za razliku od presuda od 3. srpnja 1997., *Goldsmiths* (C-330/95, EU:C:1997:339), od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkölkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), od 2. srpnja 2015., *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440), od 26. ožujka 2015., *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), od 3. rujna 2014., *GMAC UK* (C-589/12, EU:C:2014:2131), i od 26. siječnja 2012., *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40)

(4) SL 1997., L 145, str. 1.

(5) SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

(6) Budući da su odredbe članka 11. dijela C stavka 1. Šeste direktive i članka 90. Direktive o PDV-u te ostali propisi mjerodavni u ovom predmetu istovjetni po svojem sadržaju, ali je bolje citirati potonje propise, radi jednostavnosti i ne se u nastavku upotrebljavati trenutni propisi.

(7) Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.), i od 7. studenoga 2013., Tulic i Plavošin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.), te rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

(8) Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.)

(9) Vidjeti, na primjer, presudu od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23.) i od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Određivanje iznosa proporcionalno cijeni koju porezni obveznik dobiva kao naknadu za predmete i usluge”).

(10) Presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.), sližno tomu i presude od 15. listopada 2002., Komisija/Irska (C-427/98, EU:C:2002:581, t. 30.), i od 16. siječnja 2003., Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, t. 19.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, t. 69.)

(11) Presude od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.), od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 27.), od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22.), od 3. rujna 2014., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 37.), i od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 35.)

(12) Istu funkciju imaju članak 184. i 185. Direktive o PDV-u, koji čine pandan odbitku pretporeza prema načelu dugovanja u skladu s člancima 168. i 178. Direktive o PDV-u i kojima se ispravlja preveliki početni odbitak pretporeza. Osobito se člankom 185. stavkom 2. Direktive o PDV-u dopušta da se u konačnici osigura prilagodba odbitka pretporeza stvarnom opterećenju PDV-om. Primatelja usluge, koji zbog neplaćanja naknade nije opterećen PDV-om, ne mora se osloboditi (fiktivnog) opterećenja odbitkom pretporeza.

(13) Tako se izričito navodi i u presudi od 3. rujna 2014., GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 31.) i od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 26.).

(14) Presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.)

(15) Presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23.)

(16) Međutim, samo ako se time očuva svrha izuzeća. Vidjeti u tom smislu u međuvremenu ustaljenu praksu Suda u pogledu propisa o PDV-u – presude od 21. ožujka 2013., PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.), od 14. lipnja 2007., Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16.), od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka, (C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.), i moje mišljenje u predmetu Brockenhurst College (C-699/15, EU:C:2016:991, t. 41.). U biti Sud tim formulacijama ne nalaže usko, već precizno tumačenje izuzeća.

(17) Vidjeti u tom pogledu odgovarajuću presudu od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 25.).

- (18) Vidjeti samo presudu od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, t. 62. i ondje navedena upu?ivanja).
- (19) Presude od 6. prosinca 2012., Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, t. 42.), i od 21. lipnja 2012., Mahagében (C?80/11 i C?142/11, EU:C:2012:373, t. 48.)
- (20) Presude od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, t. 15.), od 26. sije?nja 2012., Kraft Foods Polska (C?588/10, EU:C:2012:40, t. 27.), od 15. svibnja 2014., Almos Agrárk?lkereskedelmi (C?337/13, EU:C:2014:328, t. 22.), od 3. rujna 2014., GMAC UK (C?589/12, EU:C:2014:2131, t. 37.), i od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, t. 35.)
- (21) Sud EU?a u presudi od 13. o?ujka 2014., Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) govori o na?elu tuma?enja.
- (22) Presude od 7. rujna 1999., Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, t. 20.), od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571 t. 30.), i od 11. lipnja 1998., Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)
- (23) Presude od 13. o?ujka 2008., Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, t. 25.), i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)
- (24) Presude od 13. o?ujka 2014., Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 21. travnja 2005., HE (C?25/03, EU:C:2005:241, t. 57.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, t. 51.), i moje mišljenje u predmetu Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, t. 25.)
- (25) Vidjeti i presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, t. 23.).
- (26) Presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, t. 18.)
- (27) Presuda od 14. svibnja 1974., Nold/Komisija (4/73, EU:C:1974:51, t. 14.)
- (28) U pogledu formulacije vidjeti moje mišljenje u predmetu G4S Secure Solutions (C?157/15, EU:C:2016:382, t. 98.), u vezi s francuskim Conseil constitutionnel, odluke br. 2015?527 QPC od 22. prosinca 2015. (FR:CC:2015:2015.527.QPC, t. 4. i 12.) i br. 2016?536 QPC od 19. velja?e 2016. (FR:CC:2016:2016.536.QPC, t. 3. i 10.); sli?no i francuski Conseil d'État, presuda br. 317827 od 26. listopada 2011. (FR:CEASS:2011:317827.20111026); vidjeti i njema?ki Bundesverfassungsgericht, BVerfGE 120, 274, 318 i 319. (DE:BVerfG:2008:rs20080227.1bvr037007, t. 218.).
- (29) Vidjeti na primjer presudu od 4. svibnja 2016., Pillbox 38 (C?477/14, EU:C:2016:324, t. 48. i navedenu sudsku praksu), sli?no u propisima o PDV?u: presuda od 2. rujna 2015., CGIL i INCA (C?309/14, EU:C:2015:523, t. 24.), od 26. travnja 2012., Komisija/Nizozemska (C?508/10, EU:C:2012:243, t. 75.); i od 26. o?ujka 2015., Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201, t. 48. i sljede?e).
- (30) Presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339)
- (31) Presuda od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, t. 58. i sljede?e)

(32) Presuda od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57. i sljedeće)

(33) Presuda od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 60. i 63.), potvrđena presudama od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 35.), i od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, t. 50.)

(34) Presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.)

(35) Nitko ne bi očekivao od poreznog službenika da poreznu obvezu poreznih obveznika za koje je zadužen najprije pretfinancira iz svojih privatnih sredstava.

(36) Tako se već dogotalo da je banka namirila tražbine obrtnika koji su narušitelji postali nesolventni kako bi se izbjegla daljnja šteta za njihov ugled; vidjeti slučaj BFH-a, presuda od 19. listopada 2001., V R 75/98, UR 2002, 217.

(37) Presuda od 29. ožujka 2001., Komisija/Francuska (C-404/99, EU:C:2001:192, t. 40. i sljedeće)

(38) Presuda od 17. rujna 2002., Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, t. 21. i sljedeće)