Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 7. rujna 2023.[1]

Predmet C-314/22

„Consortium Remi Group” AD
protiv
Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika” Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezivi iznos – Smanjenje oporezivog iznosa – Potpuno ili djelomično neplaćanje cijene nakon isporuke – Mogućnost odstupanja država članica u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u – Izravna primjenjivost članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u – Prekluzivni rok – Početak roka – Trenutak smanjenja oporezivog iznosa – Nemogućnost retroaktivnog smanjenja – Pravo poreznog obveznika na kamate”

I. Uvod

1. U poslovnim transakcijama često se događa da klijent ne podmiri svoje račune pravodobno ili ih uopće ne podmiri. To je posebno neugodno za poduzetnike koji su porezni obveznici u smislu propisa o PDV-u. Naime, u skladu s propisima o PDV-u porezni obveznik dužan je platiti porez i prije nego što ga njemu plati stvarni nositelj poreznog opterećenja (kupac). Posljedica je toga da poduzetnik, dok njegov klijent ne izvrši plaćanje, mora pretfinancirati PDV i time državi dati zajam bez kamata. U ovom slučaju riječ je o više neplaćenih računa iz razdoblja od 2006. do 2012.

2. Stoga brojne države članice u slučaju neplaćanja predviđaju odgovarajući ispravak PDV-a koji poduzetnik već duguje. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se, suprotno tomu, bugarskim pravom ne predviđa mogućnost smanjenja oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja. To je moguće samo u slučaju promjene cijene. Osim toga, poreznim pravom predviđa se opći rok zastare prava na povrat od pet godina.

3. Stoga Sud u ovom slučaju pita zahtijeva li se usklađenim propisima Unije o PDV-u mogućnost ispravka i, u slučaju potvrdnog odgovora, može li država članica vremenski ograničiti tu mogućnost. U slučaju ograničenja postavlja se dodatno pitanje o trenutku od kojeg počinje teći taj rok.

[1] Izvorni jezik: njemački

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije ovog slučaja određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

5. Člankom 63. Direktive o PDV-u propisuje se:

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

6. Članak 66. točka (b) sadržava iznimku:

„Odstupajući od odredaba članaka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata: […]

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;"

7. Člankom 73. Direktive uređuje se oporezivi iznos i on glasi:

„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. Člankom 90. Direktive o PDV-u uređuje se smanjenje 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."

9. Članak 184. Direktive o PDV-u odnosi se na ispravak odbitka pretporeza i glasi:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo."

10. Članak 185. Direktive odnosi se na slučaj neplaćanja i njime se propisuje:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

[2] SL 2006., L 347., str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2022/890 od 3. lipnja 2022. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu produljenja razdoblja primjene neobveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om (SL 2022., L 155, str. 1.)

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

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

11. Članak 203. Direktive o PDV-u odnosi se na poreznu obvezu na temelju netočnog računa i glasi:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu."

12. Člankom 273. Direktive o PDV-u propisuje se:

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

B. Bugarsko pravo

13. Direktiva o PDV-u u Bugarskoj je od 1. siječnja 2007. prenesena Zakonom za danaka varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS). Člankom 115. stavcima 1. i 3. ZDDS-a propisuje se:

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

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

14. Današno-osiguritelen procesualen kodeks (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje, u daljnjem tekstu: DOPK) sadržava odredbe o pravu na povrat u skladu s poreznim pravom. Tako se člankom 129. stavkom 1. DOPK-a propisuje prekluzivni rok za pravo na povrat. U skladu s tom odredbom zahtjev za prijeboj ili povrat ispituje se ako je podnesen do isteka razdoblja od pet godina, počevši od 1. siječnja godine koja slijedi godinu nastanka osnove za povrat, osim ako zakonom nije drukčije određeno.

III. Glavni postupak

15. „Consortium Remi Group" AD (u daljnjem tekstu: CRG), sa sjedištem u Varni (Bugarska), obavlja djelatnost izgradnje zgrada i objekata. Registriran je 1995. u skladu sa ZDDS-om, ali je 7. ožujka 2019. izbrisan iz registra jer je utvrđeno da je sustavno kršio svoje obveze na temelju ZDDS-a. Presudom Varnenskog okrženog sada (Okružni sud u Varni, Bugarska) od 18. rujna 2020. CRG je proglašen nesolventnim i nad njim je pokrenut postupak u slučaju nesolventnosti.

16. CRG je od 2006. do 2010. i 2012. petorima bugarskim društvima izdao račune za isporuku robe i pružanje usluga. Na računima je iskazan PDV. Prema zahtjevu za prethodnu odluku porez je naplaćen za većinu poreznih razdoblja. PDV iskazan na tim računima ukupno iznosi 618 171 bugarskih leva, odnosno oko 310 000 eura. Zbog nedostatka pojedinosti pretpostavlja se da se zahtjev za prethodnu odluku odnosi samo na PDV koji je CRG iskazao i platio.

17. Rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 31. siječnja 2011. utvrđene su CRG-ove obveze na temelju ZDDS-a za razdoblje od 1. siječnja 2007. do 31. srpnja 2010., uključujući PDV iskazan na računima izdanima jednom od navedenih društava. CRG je protiv te odluke podnio tužbu koja je, međutim, odbijena presudom prvostupanjskog upravnog suda. Njegova je odluka potvrđena presudom Vrhovenog administrativenog sada (Vrhovni upravni sud, Bugarska).

18. CRG je 7. veljače 2020. od poreznih tijela zatražio prijeboj iznosa od 1 282 582,19 bugarskih leva (oko 640 000 eura), koji se sastoji od glavnice od 618 171,16 bugarskih leva (PDV u iznosu od oko 310 000 eura iskazan na računima upućenima navedenim primateljima) i kamata u iznosu od 664 411,03 bugarskih leva (oko 330 000 eura, obračunano od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon izdavanja računâ do 31. srpnja 2019.), sa svojim javnopravnim obvezama.

19. Rješenjem o prijeboju i povratu od 6. ožujka 2020. Uprava za prihode pri Centralnom upravleniju na Nacionalnata agencija za prihodite (Središnja uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) odbila je prijeboj iznosa PDV-a koji su neosnovano plaćeni i naplaćeni. U tom je rješenju utvrđeno da je zahtjev za prijeboj ionako podnesen nakon isteka prekluzivnog roka iz članka 129. stavka 1. DOPK-a. Osim toga, CRG nije dokazao ni da su ti iznosi neosnovano plaćeni ili naplaćeni ni da ima odgovarajuća utvrđena i dospjela potraživanja prema poreznim tijelima.

20. CRG je upravnom tijelu podnio prigovor protiv odluke o prijeboju i povratu. U prilog svojim zahtjevima podnio je sudske odluke o pokretanju postupaka u slučaju nesolventnosti nad društvima koja su primila račune. Tri su društva već proglašena nesolventnima te je naložena likvidacija njihove imovine.

21. Međutim, iz zahtjeva za prethodnu odluku nije jasno što se dogodilo s drugim kupcima. Također ostaje otvoreno pitanje zašto nije došlo do plaćanja i je li CRG (neuspješno) pokušao naplatiti građanskopravna potraživanja. Isto vrijedi za trenutke pokretanja postupaka u slučaju nesolventnosti. Iz zahtjeva za prethodnu odluku nije jasno ni kad su ti postupci u slučaju nesolventnosti zaključeni. U svakom slučaju riječ je o potraživanjima iz razdoblja od 2006. do 2012. Na raspravi je postalo jasno da su neki kupci nakon zaključenja postupka u slučaju nesolventnosti izbrisani već 2012., 2018. i 2020., dok za druge još traje postupak u slučaju nesolventnosti.

22. Rješenje o prijeboju i povratu u cijelosti je potvrđeno odlukom Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika” [Varna] (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja [u Varni]) pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode (u daljnjem tekstu: direktor) od 22. svibnja 2020.

23. Direktor je svoju odluku temeljio i na činjenici da je Bugarska u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u odstupila od članka 90. stavka 1. te direktive. Istaknuo je da bugarskim pravom nije predviđena mogućnost smanjenja oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja. Članak 115. stavci 1. i 3. ZDDS-a odnosi se samo na druge situacije. Osim toga, žalitelj u kasacijskom postupku nije dokazao da računi nisu plaćeni u potpunosti ili

djelomično, nego to samo tvrdi. Nadalje, svi primatelji predmetnih računa odbili su PDV kao dio cijene isporuka ili usluga, tako da bi povrat poreza koji je obračunao dobavljač/pružatelj usluge zasigurno doveo do gubitka poreznih prihoda.

24. CRG je protiv rješenja o prijeboju i povratu podnio tužbu Administrativenom sadu Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska), koja nije prihvaćena. Taj je sud računao opći rok za zahtjev za povrat utvrđen u članku 129. DOPK-a od trenutka iskazivanja PDV-a na predmetnim računima. Stoga je smatrao da je zahtjev za povrat podnesen 7. veljače 2020. nedopušten jer je nepravodobno podnesen. CRG je protiv prvostupanjske presude od 16. veljače 2021. podnio žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

25. Međutim, Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) zaključio je tijekom ispitivanja osnovanosti žalbe u kasacijskom postupku protiv rješenja o prijeboju i povratu da odluka o sporu pretpostavlja tumačenje pravnih pravila Europske unije.

IV. Postupak pred Sudom i prethodna pitanja

26. Stoga je Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud), pred kojim se vodi spor, 4. svibnja 2022. Sudu uputio sljedeća pitanja:

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

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

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

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

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

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

27. Bugarska porezna uprava i Europska komisija o tim su pitanjima podnijele pisana očitovanja u postupku pred Sudom. Zajedno s Republikom Bugarskom sudjelovale su na raspravi održanoj 12. svibnja 2023.

V. Pravna ocjena

A. Prethodna pitanja

28. Šest prethodnih pitanja može se podijeliti u četiri skupine. Tako sud koji je uputio zahtjev pita može li država članica iskoristiti ovlast iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja i je li članak 90. stavak 1. izravno primjenjiv (prvo i četvrto pitanje – odjeljak B).

29. Treće pitanje odnosi se na točan trenutak od kojeg porezni obveznik može smanjiti oporezivi iznos u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u (odjeljak C).

30. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev naposljetku pita o načinima na koje porezni obveznik može ispraviti oporezivi iznos (drugo i peto pitanje). U tom pogledu valja pojasniti treba li prije nego što pružatelj usluge ispravi oporezivi iznos ispraviti i prvotni račun izdan kupcu ili barem obavijestiti kupca o ispravku oporezivog iznosa. Naposljetku, njegov je odbitak pretporeza bio previsok ako nikad nije platio iznos računa (odjeljak D).

31. Šestim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li i od kojeg trenutka država članica platiti zatezne kamate u slučaju promjene oporezivog iznosa. U ovom slučaju CRG zahtijeva plaćanje kamata od trenutka izdavanja računa i njegova neplaćanja iako je ispravak oporezivog iznosa proveden tek u veljači 2020. (odjeljak E).

32. Uvodno još valja podsjetiti na to da je Sud nadležan tumačiti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi članici isključivo od dana njezina pristupanja Uniji[3]. Međutim, očito je da se glavni postupak odnosi i na isporuke i usluge iz 2006., dakle iz razdoblja prije nego što je Republika Bugarska 1. siječnja 2007. pristupila Uniji.

33. Slično kao što je to Sud već pojasnio u pogledu ispravka odbitka pretporeza u skladu s člancima 184. i 185. Direktive o PDV-u[4], smanjenje oporezivog iznosa treba dovesti do ispravka porezne obveze nastale u prošlosti. Stoga je ispravak radi smanjenja oporezivog iznosa neodvojivo povezan s nastankom obveze obračuna PDV-a. Slijedom navedenog, čak ni okolnosti koje nastanu nakon pristupanja države članice EU-u ne omogućuju tumačenje Direktive o PDV-u ako je do isporuke robe ili pružanja usluga na kojima se temelji obveza obračuna PDV-a došlo prije pristupanja[5]. Iz toga slijedi da Sud nije nadležan u dijelu u kojem se pitanja suda koji je uputio zahtjev odnose na ispravak porezne obveze za isporuke i usluge iz 2006.

[3] Presude od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, t. 30.) i od 27. lipnja 2018., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, t. 17. i sljedeće)

[4] Presuda od 27. lipnja 2018., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, t. 27. i sljedeće)

[5] U tom smislu vidjeti presudu od 27. lipnja 2018., Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, t. 31.).

B. Doseg članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u

34. Prvim i četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita o dosegu ovlasti države članice iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u. Člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisuje se da se, među ostalim, u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja nakon isporuke oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice. Međutim, članak 90. stavak 2. omogućuje državama članicama da od toga odstupe u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja.

1. Postoji li mogućnost isključenja smanjenja oporezivog iznosa?

35. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je Bugarska iskoristila mogućnost odstupanja i u cijelosti isključila ispravak oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja.

36. Takva situacija nije u skladu s Direktivom o PDV-u. Najkasnije od odluke Suda u predmetu Enzo di Maura iz 2017. jasno je da države članice, iako mogu odstupiti od ispravka oporezivog iznosa koji se predviđa člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u, od zakonodavca Unije nisu dobile ovlast da ga jednostavno isključe[6]. Konkretno, mogućnost odstupanja u skladu sa stavkom 2. primjenjuje se samo u slučaju neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja računa. Ne odnosi se na pitanje *može li* se propustiti provođenje smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja[7].

37. S jedne strane, bugarski zakonodavac može za ubuduće ukloniti situaciju u bugarskom pravu koja je protivna pravu Unije. Prema izjavama iznesenima na raspravi provedena je odgovarajuća izmjena zakona s učinkom od 1. siječnja 2023. S druge strane, ta situacija može se ukloniti tumačenjem koje je u skladu s Direktivom, ako i u mjeri u kojoj se bugarsko pravo može tumačiti na odgovarajući način. Potonje treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, ali se ono ne čini mogućim. Treća mogućnost odnosi se na izravnu primjenu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u u korist poreznog obveznika.

2. Izravna primjenjivost članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u

38. Kao što je Sud već odlučio u više navrata[8], članak 90. Direktive o PDV-u, s jedne strane, dopušta državama članicama određen diskrecijski prostor pri utvrđivanju mjera koje omogućuju određivanje iznosa smanjenja, ali ta okolnost ne utječe na preciznost i bezuvjetnost obveze priznavanja smanjenja oporezivog iznosa u slučajevima iz tog članka. Stoga je on izravno primjenjiv[9].

6 U vezi s prethodnom odredbom istovjetnog sadržaja vidjeti još rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 20.) i presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 21.).

7 Presude od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 28.); od 11. lipnja 2020., SCT (C-146/19, EU:C:2020:464, t. 24.); od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 21.) i od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 22.), slično i rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 20.) i presuda od 22. veljače 2018., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, t. 36. i sljedeće)

8 Presude od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 38.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 34.)

9 Rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 31.) i presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 51. i 52.)

39. S druge strane, Sud je u odluci iz 2014. smatrao 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 slučaju neplaćanja cijene ako je odnosna država članica odabrala primijeniti iznimku predviđenu člankom 90. stavkom 2. navedene direktive [10]. U skladu s tim CRG ne bi mogao ispraviti oporezivi iznos pozivajući se na članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u i morao bi pribjeći postupku utvrđivanja odgovornosti države protiv Bugarske.

40. Međutim, isto kao i sud koji je uputio zahtjev smatram da navedenu odluku treba prilagoditi s obzirom na sudsku praksu Suda donesenu nakon nje, osobito u predmetima Enzo di Maura i Uni Credit Leasing [11]. Kao što je već navedeno (točka 36.), mogućnost odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta samo da uzmu u obzir neizvjesnost koja postoji u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene u pogledu toga je li to neplaćanje trajno ili samo privremeno. To bi primjerice omogućilo da se predvide određena pravila o tome dokad se neizvjesnost smatra samo privremenom. Međutim, ta mogućnost ne dopušta da se isključi ispravak oporezivog iznosa s obzirom na osnovu.

41. Slijedom toga, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u nije izravno primjenjiv samo ako je dotična država članica i htjela (u skladu s Direktivom) iskoristiti iznimku u skladu s člankom 90. stavkom 2. te direktive [12]. To je slučaj samo ako njezina mjera odstupanja i dalje dopušta ispravak s obzirom na osnovu u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene. Međutim, Bugarska nije dopuštala nikakav ispravak u slučaju neplaćanja i stoga nije htjela iskoristiti mogućnost odstupanja koja se predviđa pravom Unije. Zbog toga se članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u može izravno primijeniti.

3. Vremenska ograničenja prava na smanjenje oporezivog iznosa

42. Budući da, izvan granica koje određuju, odredbe članka 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, a prema mišljenju Suda ni odredbe članka 273. te direktive, ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice moraju propisati, nameće se zaključak da im te odredbe daju marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima navedenih država u svrhu smanjenja oporezivog iznosa [13].

43. Smatram da ta margina prosudbe država članica obuhvaća i vremensko ograničenje ispravka oporezivog iznosa. Kao što je to Sud naveo više puta, pravom Unije ne zahtijeva se mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat bez ikakvog vremenskog ograničenja. Štoviše, to bi bilo protivno načelu pravne sigurnosti, koje zahtijeva da se porezna situacija poreznog obveznika u vezi s njegovim pravima i obvezama prema poreznim tijelima ne smije vremenski neograničeno dovoditi u pitanje [14].

44. Stoga se članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u u načelu ne protivi vremensko ograničenje prava na smanjenje oporezivog iznosa predviđeno nacionalnim pravom.

[10] Presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23.), u istom obliku preuzeta u presudi od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 39.)

[11] Presude od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558) i od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887)

[12] Vidjeti u tom smislu i presude od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 38.) i od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:55, t. 65.).

[13] Presude od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, t. 39.); od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 42.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 37.)

[14] Rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 23.)

4. Uvjeti koji se odnose na rok za smanjenje oporezivog iznosa koji je u skladu s pravom Unije

45. Trenutak od kojeg taj rok počinje teći obuhvaćen je nacionalnim pravom, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti [15]. Osobito načelo djelotvornosti zahtijeva da je vremensko ograničenje smanjenja oporezivog iznosa koje proizlazi iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u u skladu s načelima prava Unije koja proizlaze iz propisa o PDV-u.

46. Kao prvo, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u izražava *temeljno načelo Direktive o PDV-u*. Prema tom načelu oporezivi iznos određen je iznosom stvarno primljene naknade. Osim toga, iz njega slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik [16]. Njime se državu članicu obvezuje na odgovarajuće umanjenje oporezivog iznosa [17].

47. Kao drugo, treba poštovati načelo porezne neutralnosti. Ono je temeljno načelo PDV-a koje proizlazi iz naravi poreza na potrošnju [18]. To načelo znači, među ostalim, da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba osloboditi konačnog opterećenja PDV-om [19] ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija [20].

48. Međutim, u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u obveza obračuna PDV-a nastaje već po isporuci robe ili usluga. Nije odlučujuće je li primatelj i platio naknadu (takozvano oporezivanje po dugovanju). 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 ne može govoriti o potpunoj [21] neutralnosti PDV-a.

49. Kao treće, pretfinanciranje PDV-a odnosi se na temeljna prava poreznog obveznika (primjerice, slobodu izbora zanimanja, slobodu poduzetništva i temeljno pravo vlasništva – članci 15., 16. i 17. Povelje). Osim toga, postoji nejednako postupanje u skladu s člankom 20. Povelje prema onim poduzetnicima za koje obveza obračuna PDV-a u skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u nastaje tek primitkom naknade (takozvano oporezivanje po plaćanju).

50. Stoga, u odnosu na ta načela prava Unije, dopušteni rok za mogućnost smanjenja oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u zahtijeva da se rok veže uz trenutak od kojeg porezni obveznik može i iskoristiti mogućnost iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u. Tek će se tada uzeti u obzir zamisao o tome da porezni obveznik djeluje „samo" kao osoba koja ubire

15 Rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 23.), vidjeti u tom smislu presude od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 16. i 17. te navedena sudska praksa) i od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 36. i 37. te navedena sudska praksa).

16 Presude od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 25.); od 6. listopada 2021., Boehringer Ingelheim (C-717/19, EU:C:2021:818, t. 41.); od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 21.); od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 35.) i od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.)

17 Tako se izričito navodi i u presudama 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.).

18 Sud u presudi od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 43.) upućuje na načelo tumačenja.

19 Presude od 13. ožujka 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.)

20 Presude od 13. ožujka 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.)

21 Vidjeti u tom smislu i presudu od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 23.).

porez za račun države [22] i stoga ne duguje više poreza nego što ga je doista mogao naplatiti. Ako taj rok treba služiti i pravnoj sigurnosti (vidjeti točku 43. ovog mišljenja), taj trenutak mora biti očit za poreznog obveznika.

51. Za to nije primjeren trenutak isporuke ili izdavanja računa, od kojeg je polazio prvostupanjski sud u glavnom postupku [23]. U tom trenutku porezni obveznik u pravilu pretpostavlja da će se dogovorena cijena i platiti. Slijedom toga, uvjeti iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u tad još nisu ispunjeni.

52. Relevantni trenutak koji će nacionalni zakonodavac izabrati za početak prekluzivnog roka ovisi o njegovoj margini prosudbe. Može izabrati najraniji trenutak za smanjenje oporezivog iznosa (razumna vjerojatnost da kupac neće izvršiti plaćanje, primjerice neplaćanje unatoč opomeni) ili najkasniji trenutak (gotovo je sigurno da kupac neće izvršiti plaćanje, primjerice zaključenje postupka u slučaju nesolventnosti).

53. Međutim, bez takvog izbora, kao u ovom slučaju, dolazi u obzir samo najkasniji trenutak za početak prekluzivnog roka. To proizlazi već iz odluke Suda u predmetu FGSZ [24]. Ako je država članica predvidjela da se na pravo vjerovnika na smanjenje oporezivog iznosa iz članka 90. Direktive o PDV-u primjenjuje prekluzivni rok, u skladu s tim „taj rok treba početi teći od dana kada je tražbina postala konačno nenaplativa, a ne od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja”.

54. Ta se izjava može primijeniti na ovaj slučaj. Jedini rok koji se predviđa bugarskim pravom opći je rok iz članka 129. stavka 1. DOPK-a, čiji je početak povezan s nastankom prava na povrat. Bugarskim pravom ne predviđa se posebno pravilo o tome kad nastaje pravo na povrat koje proizlazi iz smanjenja oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u.

55. Međutim, ako država članica protivno pravu Unije uskraćuje poreznom obvezniku mogućnost smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja, opći prekluzivni rok također može početi teći tek od najkasnijeg trenutka (točka 52. ovog mišljenja). To je trenutak u kojem je, kao što je navela i Komisija, gotovo sigurno da plaćanje više neće uslijediti, odnosno tek trenutak zaključenja postupka u slučaju nesolventnosti. Stoga se članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u u ovom slučaju protivi prekluzivni rok koji se veže uz raniji trenutak.

5. Međuzaključak

56. Članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u izravno je primjenjiv ako država članica pogrešno iskoristi mogućnost odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. te direktive na način da ne uzme u obzir neizvjesnost konačnog neplaćanja, nego u cijelosti isključi smanjenje oporezivog iznosa (odgovor na četvrto pitanje).

[22] 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.)

[23] Tako se izričito navodi i u rješenju od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 27.), uz upućivanje na presude od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, t. 51.) i od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 44.).

[24] Rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 28. i izreka)

57. Pritom se primjereni prekluzivni rok ne protivi članku 90. Direktive o PDV-u ako počinje teći tek u trenutku ili nakon trenutka u kojem je porezni obveznik mogao smanjiti oporezivi iznos u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene. Međutim, prekluzivni rok koji počinje teći od pružanja usluge ili izdavanja računa nije u skladu s člankom 90. te direktive. Bez konkretizacije tog trenutka u zakonu prekluzivni rok može početi teći tek od trenutka u kojem je potraživanje gotovo sigurno postalo nenaplativo (odgovor na prvo pitanje).

C. Trenutak smanjenja oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja

58. Međutim, odlučujuće je pitanje, koje i sud koji je uputio zahtjev ističe u trećem pitanju, kad se uopće može provesti smanjenje oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja u korist poreznog obveznika.

59. Sud u vezi s člankom 90. Direktive o PDV-u govori o „prav[u] na smanjenje oporezivog iznosa”[25]. To pravo postoji u korist poreznog obveznika. Na temelju njega porezni obveznik može tražiti smanjenje oporezivog iznosa ako smatra da plaćanje neće uslijediti u predvidljivom roku. Međutim, nije obvezno ostvariti to pravo. On i dalje može pretfinancirati PDV ako i zato što smatra da će njegov klijent uskoro izvršiti plaćanje.

60. Slijedom navedenog, samo porezni obveznik može procijeniti hoće li plaćanje još uslijediti u predvidljivom roku. U tom je slučaju relevantna i njegova izjava o tome otkad se, prema njegovu mišljenju, može utvrditi „konačno” neplaćanje. Ta izjava daje se za tekuće porezno razdoblje.

61. U konačnici, smanjenje oporezivog iznosa neke transakcije pružatelja usluge stoga ovisi o njegovoj odluci i izjavi. To nije moguće provesti retroaktivno jer se u sustavu prijenosa porezne obveze do davanja te izjave može pretpostaviti da porezni obveznik i dalje smatra da će plaćanje cijene još uslijediti dovoljno pravodobno.

62. Situacija bi mogla biti drukčija samo ako se nacionalnim zakonom predviđa točan i primjeren trenutak od kojeg se u načelu može provesti smanjenje oporezivog iznosa. Međutim, to ovdje nije slučaj. Slijedom toga, ne postoji točan trenutak u kojem treba provesti smanjenje oporezivog iznosa. Umjesto toga postoji razdoblje u kojem porezni obveznik može ostvariti svoje pravo na smanjenje oporezivog iznosa.

1. Najkasniji trenutak za smanjenje oporezivog iznosa

63. Kao što je Sud već odlučio[26], najkasniji trenutak od kojeg porezni obveznik može smanjiti oporezivi iznos trenutak je u kojem je sigurno da više neće uslijediti plaćanje izvršene transakcije. To može biti, primjerice, zaključenje postupka u slučaju nesolventnosti kupca. Međutim, smanjenje oporezivog iznosa ne smije ovisiti samo o neuspješnom zaključenju postupka u slučaju nesolventnosti[27].

[25] Rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 19.), presude od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 44.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 39.)

[26] Na taj način treba shvatiti i rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157); vidjeti i presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27. i 28.).

[27] Presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 29.)

64. Sud je u tom pogledu naveo da je oslanjanje na „konačnu nenaplativost” neproporcionalno [28], osobito jer kasnija plaćanja mogu ponovno povećati oporezivi iznos. Osim toga, objektivna odgovornost pružatelja usluge premašivala bi ono što je potrebno za zaštitu prava poreznih tijela [29]. Isto vrijedi i za dugoročnije pretfinanciranje poreza koji se više ne može naplatiti na temelju objektivne odgovornosti (primjerice tijekom višegodišnjeg razdoblja, kao što je zaključenje postupka u slučaju nesolventnosti). Smatram da se kao najkasniji trenutak može uzeti u obzir i trenutak u kojem je nastupila zastara prava na plaćanje. U tom se pogledu može pretpostaviti da kupac koji dosad nije izvršio plaćanje tim više neće platiti već zastarjelo potraživanje.

65. Međutim, s obzirom na njegovu funkciju osobe koja ubire porez, njegova temeljna prava i načelo neutralnosti, porezni obveznik treba imati mogućnost i ranije smanjiti oporezivi iznos.

2. Najraniji trenutak za smanjenje oporezivog iznosa

66. Zasad ne postoje odluke Suda koje se odnose na određivanje najranijeg trenutka od kojeg se može govoriti o potpunom ili djelomičnom neplaćanju iz kojeg proizlazi pravo na smanjenje oporezivog iznosa u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u. Smatram da za odgovor na to pitanje treba uzeti u obzir članak 66. točku (b) te članak 194. i sljedeće članke Direktive o PDV-u u vezi s načelom jednakog postupanja (članak 20. Povelje). Tim odredbama zahtijeva se mogućnost *pravodobnog* smanjenja oporezivog iznosa.

67. U skladu s člankom 66. točkom (b) Direktive o PDV-u države članice mogu za određenu kategoriju poreznih obveznika (primjerice ovisno o transakciji) 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 kupca (vidjeti članak 194. i sljedeće članke Direktive o PDV-u). Poduzetnici koji obavljaju takve transakcije, primjerice pružanje usluga poduzetnicima sa sjedištem u inozemstvu, ne moraju pretfinancirati PDV. Potonji sustavi u širem smislu služe pojednostavnjenom upravljanju porezom.

68. Poduzetnik koji u području primjene oporezivanja po dugovanju, to jest u slučaju nastanka poreza neovisno o primitku plaćanja, tijekom duljeg razdoblja mora pretfinancirati porez već se nalazi u 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 kupca. Međutim, takvo nejednako postupanje treba s obzirom na primarno pravo, osobito na Povelju, opravdati samo ako razdoblje pretfinanciranja nije predugo.

69. Prilikom tumačenja članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u treba uzeti u obzir i da je naknadno povećanje oporezivog iznosa uvijek moguće sa stajališta poreznog prava [30]. Naime, ako kasnije (primjerice tijekom ili nakon zaključenja postupka u slučaju nesolventnosti) ipak dođe do plaćanja u korist poduzetnika, poreznu obvezu u tom trenutku treba povećati na odgovarajući način. To proizlazi već iz članka 73. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim oporezivi iznos uključuje sve što kupac ili neka treća strana plati za transakcije.

[28] Presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.)

[29] Presude od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 42.) i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 48.)

[30] Vidjeti u tom smislu i presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.).

70. Smanjenje oporezivog iznosa uz pridržaj povećanja u slučaju kasnijeg plaćanja manje je ograničavajuće za poreznog obveznika, a time i proporcionalnije od dugogodišnje obveze pretfinanciranja do pokretanja ili čak do zaključenja postupka u slučaju nesolventnosti [31].

71. U propisima o PDV-u u svakom slučaju nije moguće razlikovati potraživanja čije je plaćanje konačno utvrđeno i potraživanja kod kojih to nije slučaj. To je povezano s tim da u smislu propisa o PDV-u ne može postojati „konačno" neplaćanje. To je isključeno već tekstom 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 [32]. Osim toga, propisi o PDV-u ne temelje se na postojanju izvršivog potraživanja, kako je razvidno iz oporezivanja plaćanja napojnice [33], slučajnih preplaćenih iznosa ili plaćanja duga koje je pitanje časti [34]. Stoga uvijek postoji samo *određena vjerojatnost neplaćanja*, koja se osobito povećava s trajanjem neplaćanja i može se pobliže konkretizirati na temelju okolnosti neplaćanja (vidjeti točku 63. i sljedeće točke ovog mišljenja).

72. Stoga odlučujuće može biti samo ako potraživanje nije ostvarivo u predvidljivom roku. Takva neostvarivost može postojati već u slučaju da dužnik ozbiljno odbija izvršiti plaćanje. Primjerice, ako dužnik osporava postojanje samog potraživanja ili njegov iznos, postoji veća vjerojatnost da potraživanje na dulje vrijeme potpuno ili djelomično neće biti ostvarivo.

73. S druge strane, u slučaju neizravnog oporezivanja država ovisi o tome da porezni obveznik „naplati" PDV. Stoga treba uzeti u obzir mjere koje ovise o poreznom obvezniku i koje se od njega mogu očekivati. Koje se mjere u tom pogledu mogu očekivati od poduzetnika u svakoj državi članici prije nego što on može ispraviti svoju poreznu obvezu zbog neplaćanja cijene ovisi i o okolnostima u toj državi članici. Sud s tim u vezi može dati samo smjernice.

74. Tako država članica može zahtijevati dokaze za neplaćanje koje će vjerojatno dulje trajati. Nije dovoljno samo tvrditi da je riječ o takvom neplaćanju. Proporcionalno bi bilo i utvrditi primjeren rok za neplaćanje (primjerice, po analogiji s člankom 3. stavkom 3. točkom (b) Direktive 2011/7/EU o borbi protiv kašnjenja u plaćanju u poslovnim transakcijama [35], 30 dana nakon primitka računa ili, primjerice, 14 dana nakon opomene), nakon kojeg se može utvrditi neplaćanje u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ako nema naznaka koje upućuju na suprotno.

75. Smatram da je odlučujuće da porezni obveznik može poreznoj upravi dokazati razumnu vjerojatnost [36] trajnog neplaćanja, i to unatoč tomu što je pokušao izvršiti svoju funkciju osobe koja ubire porez za račun države. Suprotno tomu, obveza sudske naplate eventualnih bezvrijednih potraživanja u korist države, koja uzrokuje znatne troškove, nije u skladu s načelom neutralnosti ni s načelom proporcionalnosti.

[31] Vidjeti u tom smislu već presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27. i 28.).

[32] Tako se već događalo da je banka namirila potraživanja obrtnika čiji su naručitelji postali nesolventni kako bi se izbjegla daljnja šteta za njihov ugled; vidjeti slučaj Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), presuda od 19. listopada 2001., V R 75/98, UR 2002, 217.

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

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

[35] Direktiva 2011/7/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. veljače 2011. (SL 2011., L 48, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 200.)

[36] Vidjeti u tom pogledu već presudu od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 48.).

76. Općenito se zahtijeva da se potraživanje pokuša ostvariti prije ispravka oporezivog iznosa. To je proporcionalno ako nema naznaka za to da će taj pokušaj u svakom slučaju biti neuspješan odnosno neisplativ. U tom pogledu porezni obveznik u okviru svojeg djelovanja može odlučiti u kojem će trenutku u navedenom razdoblju ostvariti svoje „pravo na smanjenje oporezivog iznosa".

3. Međuzaključak

77. Za trenutak od kojeg porezni obveznik u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u može prvi put provesti smanjenje oporezivog iznosa (najraniji trenutak) relevantne su okolnosti u pojedinoj državi članici i okolnosti pojedinačnog slučaja, koje treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev.

78. Pritom se načelom neutralnosti zabranjuje neproporcionalno dugo pretfinanciranje poreza ako je porezni obveznik (pružatelj usluge) poduzeo razumne mjere kako bi izvršio svoju funkciju osobe koja ubire porez za račun države. Potonje u načelu zahtijeva da je kupcu upućen neuspješan zahtjev za plaćanje (opomena). Međutim, nije nužno da je pokrenut neuspješan sudski postupak odnosno da je pokrenut ili zaključen postupak u slučaju nesolventnosti nad imovinom kupca (odgovor na treće pitanje).

D. Načini na koje porezni obveznik može smanjiti oporezivi iznos

79. Članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, a prema mišljenju Suda [37] i članak 273. te direktive, državama članicama daje marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima navedenih država u svrhu smanjenja oporezivog iznosa [38]. Međutim, te mjere moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive o PDV-u te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a [39].

80. Iz toga slijedi da su dopušteni samo formalni zahtjevi u pogledu dokaza da se, nakon što je transakcija izvršena, jedan dio naknade ili njezin cjelokupan iznos definitivno neće naplatiti [40].

1. Postoji li potreba za ispravkom računa?

81. To ne uključuje ispravak računa. Za dokazivanje da plaćanje nije uslijedilo primjerene su opomena, tužba ili pisana izjava *kupca* da odbija izvršiti plaćanje, ali ne i ispravak računa koji je proveo *pružatelj usluge.*

82. Osim toga, kao što je navedeno u točki 71. ovog mišljenja, člankom 90. Direktive o PDV-u ne zahtijeva se konačno neplaćanje u smislu propisa o PDV-u. Kao što to već pokazuje članak 73. te direktive, kasniji uspješni pokušaji izvršenja potraživanja ponovno povećavaju oporezivi iznos. Kad bi se pružatelja usluge primoralo na ispravak računa, to bi se s građanskopravnog stajališta moglo smatrati otpisom potraživanja.

[37] Vidjeti samo presude od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 35.); od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 42.) i od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 33.).

[38] Presude od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 32.); od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 42.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 37.)

[39] Presude od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 33.); od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 43.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 38.)

[40] Slično: rješenje od 3. ožujka 2021., FGSZ (C-507/20, EU:C:2021:157, t. 19.), presude od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, t. 44.) i od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 39.)

83. Osim toga, potreba za ispravkom računa predviđa se Direktivom o PDV-u samo [41] ako se pružatelj usluge želi osloboditi svojeg poreznog duga u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Međutim, u ovom slučaju nije relevantan članak 203. te direktive, suprotno mišljenju koje je bugarska porezna uprava iznijela na raspravi. On se odnosi samo na slučaj neosnovanog, a time i pogrešno i previsoko iskazanog poreza, kao što je to Sud nedavno pojasnio [42]. Međutim, na prvotnim računima u ovom slučaju nije iskazan pogrešan iznos PDV-a. Taj iznos i ukupan račun pružatelja usluge ne postaju netočni zbog toga što kupac jednostrano nije platio cijenu. Stoga ga ne treba ispraviti.

84. Zbog toga se ovaj slučaj, suprotno mišljenju Bugarske, razlikuje i od onog na kojem se temeljila odluka Suda u predmetu Kraft Foods Polska [43]. Ondje je bila riječ o smanjenju oporezivog iznosa zbog rabata koje je pružatelj usluge naknadno odobrio. Tako se u tom slučaju promijenila dogovorena naknada koju je potrebno iskazati na računu. Stoga je u tom predmetu bila primjerena tvrdnja da dokaz o primitku ispravljenog računa može u načelu biti moguć način u smislu članka 90. Direktive o PDV-u [44].

85. Međutim, ako se odluka bolje razmotri, Sudu je prvenstveno bio bitan dokaz o obavješćivanju kupca kako bi on mogao ispraviti svoj eventualni odbitak pretporeza [45] jer zbog rabata sad treba platiti nižu cijenu. Međutim, kupac koji nije platio račun i dalje treba platiti istu cijenu. O tome ga ne treba obavijestiti. Ne treba ga obavijestiti ni o tome da je zatražio previsok odbitak pretporeza (vidjeti u tom pogledu točku 90. ovog mišljenja) jer je upoznat s činjenicom da nije platio naknadu.

86. Budući da nema smisla ispraviti točan račun (ni u slučaju neplaćanja), takva obveza protivi se Direktivi o PDV-u.

2. Postoji li potreba za obavješćivanjem porezne uprave ili kupca?

87. Slijedom navedenog preostaje samo pojasniti mogu li države članice u okviru prenošenja članka 90. Direktive o PDV-u predvidjeti da u slučaju neplaćanja nije dopušteno smanjenje oporezivog iznosa prije nego što se o tome obavijesti primatelja robe ili usluge ako je on porezni obveznik. Čini se da je o tome riječ u petom pitanju suda koji je uputio zahtjev jer on izričito kao cilj tih mjera ističe ispravak odbitka pretporeza koji je kupac prvotno proveo.

88. Naime, kao što se to opisuje u zahtjevu za prethodnu odluku, porezna tijela žele smanjiti oporezivi iznos kod pružatelja usluge tek nakon što je ispravljen odbitak pretporeza kod kupca. Stoga se pitanje o članku 90. Direktive o PDV-u temelji na članku 184. i sljedećim člancima. Dok se člankom 90. Direktive o PDV-u uređuje pravo pružatelja usluge da umanji oporezivi iznos kad nakon zaključenja transakcije ne primi predviđenu naknadu ili primi samo njezin dio, njezin

41 Vidjeti presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 35.); od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 do C-80/02, EU:C:2003:604, t. 49.); od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 49.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.).

42 Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 23.), uz upućivanje na moje mišljenje u predmetu P (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 23.)

43 Presuda od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40)

44 Presuda od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 33.)

45 Presuda od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, t. 32. i 41.)

članak 185. odnosi se na ispravak odbitaka pretporeza koje je druga stranka te iste transakcije prvotno provela. Stoga ta dva članka predstavljaju lice i naličje jedne te iste gospodarske transakcije [46].

89. Međutim, pretpostavke za ispravak iz članka 90. te članka 184. i sljedećih članaka Direktive o PDV-u međusobno su neovisne. Naime, odnose se na različite porezne obveznike [47]. Tako „okolnost da sâm PDV koji duguje dobavljač poreznog obveznika nije ispravljen nema nikakav utjecaj na pravo [porezne uprave] da zahtijeva ispravak PDV-a koji je odbio porezni obveznik" [48].

90. Ta obveza ispravka kod kupca potpuno je neovisna o mogućoj obavijesti koju pružatelj usluge šalje kupcu i obično postoji već prije slanja te obavijesti. Naime, kao što sam to već detaljnije navela na drugom mjestu [49], odbitak pretporeza trebao bi kupca osloboditi opterećenja PDV-om [50]. Međutim, ako, kao u ovom slučaju, nije uslijedilo plaćanje, nema opterećenja kupca PDV-om. Stoga on u skladu s člankom 184. i sljedećim člancima Direktive o PDV-u sâm treba pravodobno ispraviti odbitak pretporeza ako se ne želi izložiti optužbama za utaju poreza.

91. Međutim, smanjenje oporezivog iznosa kod kupca *poreznim tijelima* omogućuje tek da ispitaju odbitak pretporeza kupca i po potrebi provedu ispravak u skladu s člankom 184. i sljedećim člancima Direktive o PDV-u. U tom je pogledu sigurno korisno slanje *obavijesti poreznim tijelima* u okviru ispravka oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u. Članku 90. Direktive o PDV-u stoga se ne bi protivila dodatna i posebna obveza poreznog obveznika u pogledu obavješćivanja poreznih tijela. Međutim, u ovom predmetu nije riječ o obvezi obavješćivanja poreznih tijela, nego kupca [51].

92. Takva obveza obavješćivanja kupca trebala bi, u skladu s načelom proporcionalnosti, kao način u okviru članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u biti prikladna za ostvarenje ciljeva predviđenih tom odredbom i ne smije prelaziti ono što je nužno za njihovo ostvarenje [52].

93. Obavijest kupcu o tome da pružatelj usluge namjerava smanjiti oporezivi iznos u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u upućuje na to da nije primio naknadu nakon transakcije. Međutim, kupac je upoznat s činjenicom da nije platio naknadu, kao i da zbog toga nema pravo na odbitak pretporeza. Takva obavijest stoga u svakom slučaju služi kao podsjetnik ili opomena. Stoga je njezina primjerenost dvojbena.

94. S obzirom na mali trošak za pružatelja usluge Sud [53] je ipak smatrao da je takva obveza obavješćivanja u načelu proporcionalna. Međutim, u svojem obrazloženju Sud je istaknuo argument da državi članici treba omogućiti „da pravodobno djeluje u okviru stečajnog postupka

[46] Vidjeti u tom smislu i presude od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 37.) i od 22. veljače 2018., T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, t. 35.).

[47] Presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 42.), uz izričito upućivanje na moje mišljenje u predmetu E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:424, t. 58. do 60.), kako se izričito navodi i u presudi od 28. svibnja 2020., World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, t. 41. i 43.).

[48] Presuda od 28. svibnja 2020., World Comm Trading Gfz (C-684/18, EU:C:2020:403, t. 41.)

[49] Vidjeti moje mišljenje u predmetu HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:364, t. 61. i sljedeće) i u predmetu Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 44. i sljedeće).

[50] U tom smislu vidjeti također mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Camposa Sánchez-Bordone u predmetu Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, t. 64.).

[51] Čini se da je to pomiješano i u presudi od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 38.).

[52] Presude od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 47.) i od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 25.)

[53] Presuda od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 40. i sljedeće)

radi povrata PDV-a koji je taj dužnik [napomena: kupac] mogao odbiti kao pretporez”[54]. Ipak, ostaje otvoreno pitanje kako obavijest kupcu, na koju se ne bi trebali primjenjivati posebni formalni uvjeti, može državi članici omogućiti da pravodobno djeluje.

95. Takva obveza obavješćivanja kupca potpuno je neprimjerena ako obavijest više nije moguća ili ne bi imala smisla, primjerice jer je kupac nakon zaključenja postupka u slučaju nesolventnosti već izbrisan iz registra, jer se preselio na nepoznatu lokaciju ili jer je već ispravio svoj odbitak pretporeza. Osim toga, obavješćivanje porezne uprave o dotičnom kupcu u okviru smanjenja oporezivog iznosa primjereno je i manje ograničavajuće sredstvo koje poreznoj upravi omogućuje da pravodobno kontrolira i ispravi kupčev odbitak pretporeza.

3. Međuzaključak

96. Zakonska obveza u skladu s kojom pružatelj usluge treba obavijestiti kupca o promjeni oporezivog iznosa kako bi ga podsjetio na izmjenu odbitka pretporeza koju još eventualno treba provesti nije proporcionalna zbog neprimjerenosti. Stoga je države članice ne mogu predvidjeti u okviru članka 90. Direktive o PDV-u (odgovor na peto pitanje). Osim toga, obveza prethodnog ispravka točnog računa smatra se povredom Direktive o PDV-u (odgovor na drugo pitanje).

E. Obračunavanje kamata na pravo na povrat zbog smanjenja oporezivog iznosa

97. Stoga preostaje samo pojasniti otkad u slučaju opravdanog smanjenja oporezivog iznosa treba obračunavati kamate na pravo na povrat od države članice koje iz toga proizlazi. U ovom je slučaju CRG 2020. proveo smanjenje oporezivog iznosa, ali zahtijeva retroaktivno obračunavanje kamata za godine izdavanja računa (2006. do 2012.).

98. Načelom porezne neutralnosti zahtijeva se da se financijski gubici koji su nastali time da se povrat viška PDV-a nije izvršio u razumnom roku nadoknađuju plaćanjem zateznih kamata[55]. To vrijedi i za povrat PDV-a koji proizlazi iz smanjenja iznosa oporezivog PDV-om u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u[56].

99. Kao što je već navedeno (točka 51. i sljedeće), smanjenje oporezivog iznosa koje provodi porezni obveznik moguće je unutar određenog razdoblja bez detaljnijeg uređenja u nacionalnom pravu. Relevantna je i njegova izjava o tome otkad se, prema njegovu mišljenju, može utvrditi „konačno” neplaćanje. Ta izjava daje se za tekuće porezno razdoblje i nije retroaktivna (vidjeti točku 60. i sljedeće točke ovog mišljenja). Stoga i obračunavanje kamata dolazi u obzir tek nakon te izjave, kao što su to naposljetku pravilno istaknule bugarska porezna uprava i Komisija.

100. Prije tog trenutka pravnu osnovu za plaćanje PDV-a čini članak 63. Direktive o PDV-u. Ona se prestaje primjenjivati tek u slučaju razumne vjerojatnosti za konačno neplaćanje (članak 90. Direktive o PDV-u). Stoga je na poreznom obvezniku da objavi kraj tog pretfinanciranja i zahtijeva povrat u okviru razreza poreza. Od tog trenutka porezna uprava ima saznanja o smanjenom oporezivom iznosu i svojoj obvezi povrata. U slučaju neplaćanja smatra se da kasni s plaćanjem i treba platiti zatezne kamate.

[54] Presuda od 6. prosinca 2018., Tratave (C-672/17, EU:C:2018:989, t. 38.)

[55] Presude od 12. svibnja 2021., technoRent International i dr. (C-844/19, EU:C:2021:378, t. 40.); od 14. svibnja 2020., Agrobet CZ (C-446/18, EU:C:2020:369) i od 28. veljače 2018., Nidera (C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25.)

[56] Presude od 12. svibnja 2021., technoRent International i dr. (C-844/19, EU:C:2021:378, t. 41.), vidjeti i moje mišljenje u predmetu technoRent International i dr. (C-844/19, EU:C:2021:58, t. 31.).

101. To rješenje služi i pravnoj sigurnosti jer se sudionike pošteđuje retroaktivnog spora o početku obračunavanja kamata, a time i o trenutku prvotne „nenaplativosti”, ako porezni obveznik tada očito nije vidio potrebu za smanjenjem oporezivog iznosa.

102. Slijedom navedenog, obračunavanje kamata na pravo na povrat zbog smanjenja oporezivog iznosa nije moguće već od pružanja usluge ili izdavanja računa (u tom trenutku plaćanje još nije bilo nesigurno u smislu članka 90. Direktive o PDV-u). Naprotiv, dolazi u obzir najranije od trenutka od kojeg pružatelj usluge može pretpostaviti da plaćanje više neće uslijediti i otkad to izjavi u okviru razreza poreza (odgovor na šesto pitanje).

VI. Zaključak

103. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska) odgovori kako slijedi:

1. Primjereni prekluzivni rok ne protivi se članku 90. Direktive 2006/112 ako počinje teći tek u trenutku ili nakon trenutka u kojem je porezni obveznik mogao smanjiti oporezivi iznos u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene. Međutim, prekluzivni rok koji počinje teći od pružanja usluge ili izdavanja računa nije u skladu s člankom 90. te direktive. Bez konkretizacije u zakonu takav prekluzivni rok može početi teći tek od trenutka u kojem je potraživanje gotovo sigurno postalo konačno nenaplativo.

2. Obveza ispravka pravilnog računa kao preduvjet za smanjenje oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja cijene smatra se povredom Direktive 2006/112.

3. Za trenutak od kojeg porezni obveznik u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive 2006/112 može prvi put provesti smanjenje oporezivog iznosa relevantne su okolnosti u pojedinoj državi članici i okolnosti pojedinačnog slučaja, koje treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev. Pritom se načelom neutralnosti zabranjuje neproporcionalno dugo pretfinanciranje poreza ako je porezni obveznik (pružatelj usluge) poduzeo razumne mjere kako bi izvršio svoju funkciju osobe koja ubire porez za račun države. Potonje u načelu zahtijeva da je kupcu upućen neuspješan zahtjev za plaćanje (opomena). Međutim, nije nužno da je pokrenut neuspješan sudski postupak odnosno da je pokrenut ili zaključen postupak u slučaju nesolventnosti nad imovinom kupca.

4. Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 izravno je primjenjiv ako država članica pogrešno iskoristi mogućnost odstupanja u skladu s člankom 90. stavkom 2. te direktive na način da ne uzme u obzir neizvjesnost konačnog neplaćanja, nego u cijelosti isključi smanjenje oporezivog iznosa.

5. Zakonska obveza u skladu s kojom pružatelj usluge treba obavijestiti kupca o promjeni oporezivog iznosa kako bi ga podsjetio na izmjenu odbitka pretporeza koju još eventualno treba provesti nije proporcionalna zbog neprimjerenosti. Stoga je države članice ne mogu predvidjeti u okviru članka 90. Direktive o PDV-u.

6. Obračunavanje kamata na pravo na povrat zbog smanjenja oporezivog iznosa dolazi u obzir najranije od trenutka od kojeg pružatelj usluge može pretpostaviti da plaćanje više neće uslijediti i otkad to izjavi u okviru svojeg razreza poreza.