



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
JULIANE KOKOTT  
od 19. prosinca 2013.<sup>1</sup>

**Predmet C-107/13**

**„FIRIN“ OOD  
protiv**

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

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

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

### I – Uvod

1. Pred Sud se ponovno iznose pitanja koja su se pred bugarskim sudovima javila kao posljedica uskrate odbitka plaćenog pretporeza u vezi s navodnom utajom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Posebnost je ovog predmeta u tome što je odbitak plaćenog pretporeza proveden na temelju plaćanja na račun nakon kojeg nije uslijedila nikakva isporuka.
2. Sud se do sada još nije bavio pitanjem odbitka plaćenog pretporeza u ovakvoj situaciji. Stoga on u predmetnom slučaju ne treba samo, kao i inače, donijeti odluku o tome u kojoj je mjeri primjenjiva sudska praksa Suda u području uskrate odbitka plaćenog pretporeza u pretpostavci utaje PDV-a – koju je katkad teško dokazati – već i dati odgovor na pitanje tumačenja od opće važnosti za propise o PDV-u koje do sada nije bilo razmotreno.

<sup>1</sup> – Izvorni jezik: njemački

## II – Pravni okvir

### A – Pravo Unije

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

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

a. PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;“

4. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo odbitka plaćenog pretporeza nastaje „kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti“. Prema članku 63., obveza obračuna PDV-a nastaje „po isporuci robe ili usluga“. Međutim, članak 65. propisuje sljedeće posebno pravilo:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.“

5. Direktiva o PDV-u u određenim slučajevima predviđa ispravak obveze obračuna PDV-a i prava na odbitak plaćenog pretporeza. Ispravak obveze obračuna PDV-a uređen je člankom 90. stavkom 1.:

„(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.“

6. Prema članku 184. Direktive o PDV-u, „početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo“. U tom smislu članak 185. Direktive o PDV-u predviđa:

„(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) 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.“

7. Osim toga, Direktiva o PDV-u u članku 192a. i pratećim člancima sadrži pravila o „osobama koje su odgovorne za plaćanje PDV-a poreznim tijelima“. Prema osnovnom pravilu iz članka 193., PDV je dužan platiti onaj „porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga [...]“.

8. U vezi s tim, uvodna izjava 44. Direktive o PDV-u predviđa:

„Države članice trebaju imati mogućnost definiranja osobe osim one odgovorne za plaćanje PDV-a kao osobe koja je solidarno i posebno odgovorna za njegovo plaćanje.“

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

9. Stoga članak 205. Direktive o PDV-u dodatno propisuje:

„U slučajevima iz članaka 193. do 200. i članaka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

B – *Bugarsko pravo*

10. U skladu s člankom 177. bugarskog Zakona za danak varhu dobavenata stoynost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), osoba koja je registrirana kao porezni obveznik i koja je preuzimatelj oporezive isporuke odgovara za porez koji duguje, a nije platila druga osoba registrirana kao porezni obveznik kada je iskorišteno pravo na odbitak pretporeza koji je izravno ili neizravno vezan za PDV koji se duguje, a nije plaćen.

### III – Glavni postupak i postupak pred Sudom

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

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

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

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

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

1. U slučaju kao što je onaj koji je predmet glavnog postupka, kada je porez na dodanu vrijednost koji se odnosi na plaćanje računa za jasno određenu buduću isporuku robe bio odmah i u stvarnosti proveden, opravdava li zajedničko tumačenje odredbi članka 168. točke (a), članka 65., članka 90. stavka 1. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u zaključak da je, u slučaju neizvršenja glavne činidbe u skladu s uvjetima isporuke zbog objektivnih i/ili subjektivnih razloga, potrebno uskratiti pravo na odbitak u trenutku njegovog korištenja?
2. Slijedi li iz takvog zajedničkog tumačenja i s obzirom na načelo neutralnosti PDV-a to da je u takvoj situaciji važna (ili nevažna) objektivna mogućnost dobavljača da ispravi PDV i/ili poreznu osnovicu iskazanu na računu na način predviđen nacionalnim zakonodavstvom i kako takav ispravak može utjecati na uskratu odobravanja početnog odbitka?

3. Ovlašćuje li tumačenje odredbi članka 205. zajedno s člankom 168. točkom (a) i člankom 193., uzimajući također u obzir uvodnu izjavu 44. Direktive o PDV-u, države članice da uskrate odbitak PDV-a primatelju isporuke primjenjujući pritom samo ona mjerila koja su one same unijele u svoja nacionalna zakonodavstva, a na temelju kojih je porezni obveznik osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje PDV-a, kada je u tom slučaju krajnji porezni rezultat različit od onoga koji bi nastao prilikom strogog poštovanja pravila koja je donijela država članica?
  4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan, dopušta li provedba članka 205. Direktive o PDV-u postojanje nacionalnih pravnih pravila kao što su ona u glavnom postupku i jesu li navedena pravna pravila u skladu s načelima djelotvornosti i proporcionalnosti kada ta pravila uspostavljaju solidarnu odgovornost za plaćanje PDV-a temeljeći se na pretpostavci da uvjeti provedbe nisu izravno određive objektivne činjenice, već pravni pojmovi građanskog prava, a u sporovima o njima konačno je odlučeno na temelju drugih procesnih pravila?
16. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su bugarska porezna uprava, Republika Bugarska, Republika Estonija, Talijanska Republika i Komisija.

#### IV – Pravna ocjena

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

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

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

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

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

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

*A – Nastanak prava na odbitak kod plaćanja na račun*

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

22. Međutim, kada se plaćanje na račun provodi u odnosu na oporezivu transakciju, tada, u skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u, uz obvezu obračuna PDV-a nastaje i pravo na odbitak već po primitku plaćanja na račun od poreznog obveznika. Takvo plaćanje na račun ne mora biti ograničeno na dio protučinidbe, već se može – kao u predmetnom slučaju – sastojati od cjelokupne protučinidbe<sup>5</sup>. Prema sudskoj praksi Suda, primjena članka 65. Direktive o PDV-u dodatno pretpostavlja da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj odnosno buduću isporuku roba ili usluga budu prethodno poznati i stoga osobito da robe ili usluge u trenutku plaćanja računa budu precizno određeni<sup>6</sup>.

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

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

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

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

27. Takve dvojbe mogle bi postojati u glavnom postupku.

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

6 — Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, Zb. 2006., str. I-1685, t. 48.), presuda od 16. prosinca 2010., MacDonald Resorts (C-270/09, Zb. 2010., str. I-13179, t. 31.), presuda od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, t. 26.), presuda od 19. prosinca 2012., Orfey (C-549/11, t. 28.) i presuda od 7. ožujka 2013., Efir (C-19/12, t. 32.)

7 — Vidjeti presudu od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, Zb. 2. 006, str. I-1685., t. 51.).

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

9 — Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, Zb. 2006., str. I-1685., t. 46.)

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

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

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

#### *B – Uskrata prava na odbitak plaćenog pretporeza kod neizvršenja isporuke*

31. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati postoji li pravo na odbitak plaćenog pretporeza u slučaju plaćanja na račun koje dovodi do primjene članka 65. Direktive o PDV-u kada nakon toga nije izvršena oporeziva isporuka.

32. S tim u vezi sudionici u postupku istaknuli su da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, treba uskratiti korištenje pravom na odbitak kada je na temelju objektivnih elemenata utvrđeno da se tim pravom koristi radi utaje ili zlorababe. To je tako kad sam porezni obveznik utaji porez ili kad je znao ili je morao znati da sudjeluje u transakciji koja je dio utaje PDV-a<sup>11</sup>.

33. Međutim, pitanju treba li pravo na odbitak plaćenog pretporeza uskratiti zbog ponašanja čiji je cilj utaja logično prethodi pitanje nastaje li uopće takvo pravo prema opće važećim propisima – odnosno, potpuno neovisno o utaji koju tek treba dokazati. Stoga u predmetnom slučaju treba najprije pojasniti treba li u svakom slučaju ispraviti pravo na odbitak plaćenog pretporeza na temelju članka 184. i pratećih članaka kada u slučaju plaćanja na račun u skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u ne uslijedi isporuka robe.

34. Prema članku 185. stavku 1. Direktive o PDV-u, ispravak odbitka posebno se obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika primjenjivanih za određivanje iznosa odbitka. Kao što sam to već pobliže objasnila u okviru predmeta TETS Haskovo, ovdje je, među ostalim, riječ o tome jesu li se kasnije zaista ostvarila očekivanja na kojima se temelji pravo na odbitak<sup>12</sup>.

35. Jedan od čimbenika koji se u ovom predmetu treba uzeti u obzir prilikom određivanja odbitka plaćenog pretporeza jest, kod plaćanja na račun prema članku 65. Direktive o PDV-u – kako je to već objašnjeno<sup>13</sup> – i očekivanje da će se prema redovitom tijeku događaja izvršiti i oporeziva isporuka. Ako se utvrdi da to očekivanje više ne može postojati jer je izvjesno da oporeziva isporuka neće biti

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

11 — Vidjeti, među ostalim, presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, t. 39. i prateće točke te navedenu sudsku praksu).

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

13 — Vidjeti točku 24. ovog mišljenja i prateće točke.

izvršena, tada su se izmijenili čimbenici mjerodavni za odbitak plaćenog pretporeza. Stoga, prema članku 185. stavku 1. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak treba načelno ispraviti kada se više ne može očekivati da će isporuka biti izvršena. Sud koji je uputio zahtjev to treba pojasniti u glavnom postupku.

36. Iznimka iz članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u nije u suprotnosti s ispravkom. Ondje su navedeni različiti slučajevi u kojima se ispravak ne obavlja. Međutim, nije navedeno neizvršavanje isporuke nakon izvršenog plaćanja na račun.

37. Stoga je na prvo prethodno pitanje u načelu potrebno odgovoriti tako da je, u slučaju plaćanja na račun koje je dovelo do primjene članka 65. Direktive o PDV-u, potrebno ispraviti odbitak plaćenog pretporeza kada na kraju nije izvršena oporeziva isporuka.

### *C – Povezanost s ispravkom porezne obveze*

38. Svojim drugim i trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev, međutim, u biti dodatno pita ovisi li u ovom predmetu, s obzirom na načelo porezne neutralnosti, ispravak odbitka plaćenog pretporeza o objektivnoj mogućnosti ispravka odgovarajuće porezne obveze. Naime, ako se ta porezna obveza ne ispravi, porezno će tijelo, unatoč tome što je ispravljen odbitak plaćenog pretporeza, u konačnici ubrati veći iznos od onoga koji bi mu pripadao prema redovitom tijeku događaja.

39. Načelo porezne neutralnosti ne predstavlja samo poseban izraz načela jednakosti u okviru prava o PDV-u već također implicira da bi, putem mehanizma odbitka plaćenog pretporeza, svaki poduzetnik trebao biti u cijelosti rasterećen PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svoje gospodarske djelatnosti<sup>14</sup>. U ovoj bi se situaciji moglo smatrati da je porezno opterećenje poreznog obveznika u suprotnosti sa sustavom PDV-a s obzirom na to da bi dobavljač Agra Plani mogao i dalje biti obavezan plaćati PDV, dok druga ugovorna strana Firin, iako je prethodno izvršila plaćanje na račun, mora ispraviti nastali odbitak plaćenog pretporeza.

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

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

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

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

15 — Vidjeti, među ostalim, presudu od 11. travnja 2013., *Rusedespred* (C-138/12, t. 25. do 27. i navedenu sudsku praksu).

16 — Presuda od 31. siječnja 2013., *LVK* (C-643/11, t. 49.)

17 — Presuda od 31. siječnja 2013., *Stroy trans* (C-642/11, t. 41. i prateće točke) i presuda od 31. siječnja 2013., *LVK* (C-643/11, t. 46. i prateće točke)

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

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

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

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

47. Neovisno o tome vrijede li zahtjevi sadržani u presudi *Freemans* i u slučaju plaćanja na račun, za ispravak porezne osnovice prema članku 90. i za ispravak odbitka plaćenog pretporeza prema članku 184. i pratećim člancima Direktive o PDV-u vrijede različiti uvjeti. U tom smislu Sud se u presudi *Freemans* oslanjao na to da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, konačnu poreznu osnovicu čini stvarno primljena protučinidba<sup>21</sup>. Kod prava na odbitak plaćenog pretporeza ne postoji slično načelo na temelju kojeg je odbitak plaćenog pretporeza povezan sa stvarnim izvršenjem protučinidbe. To je razvidno već iz toga što članak 185. stavak 2. podstavak 1. Direktive o PDV-u u načelu isključuje ispravak odbitka plaćenog pretporeza ako plaćanje nije izvršeno ili nije izvršeno u cijelosti. U tom slučaju porezni obveznik zadržava pravo na odbitak plaćenog pretporeza iako uopće nije ništa platio.

48. Osim toga, iz načela porezne neutralnosti ne proizlazi potreba da se u slučaju plaćanja na račun ne korigira pravo na odbitak plaćenog pretporeza dok se ne nadoknadi plaćanje na račun. Sud je već utvrdio da je načelno u skladu s tim načelom ako primatelj isporuke, radi očuvanja svojih financijskih interesa, prema drugoj ugovornoj strani ima samo građanskopravni zahtjev na povrat isplate<sup>22</sup>.

49. Iako je istina da je Sud u gore navedenoj presudi *Reemtsma Cigarettenfabriken* primatelju isporuke u odnosu na porezno tijelo priznao izravno pravo na povrat neosnovano plaćenog PDV-a u slučaju insolventnosti druge ugovorne strane, takva situacija nije usporediva s ovom, u kojoj porezno tijelo uopće nije primilo nikakvu uplatu PDV-a. S tim u vezi Talijanska Republika ispravno je istaknula da se u predmetnom slučaju, uskraćivanjem odbitka plaćenog pretporeza kada nije plaćen dugovani porez, u konačnici samo izbjegava nastanak gubitka za porezno tijelo, ali ne to da se PDV ne ubere u

18 — Tako Bundesfinanzhof, presuda od 2. rujna 2010., V R 34/09, t. 17. u kojoj se poziva na svoju na presudu od 18. rujna 2008., V R 56/06, t. 43. i prateće točke

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

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

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

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

skladu s poreznim sustavom. Okolnost da, suprotno tome, u ovoj situaciji navedeni gubitak trpi potencijalni primatelj isporuke, kojem se u određenim okolnostima ne vraća ono što je uplatio na račun, opravdava se time da primatelj sam bira drugu ugovornu stranu te je stoga svjesno preuzeo rizik plaćanja na račun.

50. Stoga na drugo i treće pitanje suda koji je uputio zahtjev treba odgovoriti tako da ispravak prava na odbitak plaćenog pretporeza ne ovisi ni o ispravku odgovarajuće porezne obveze ni o povratu ranijeg plaćanja na račun.

## **V – Zaključak**

51. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na pitanja Administrativen sad Veliko Tarnovo odgovori na sljedeći način:

1. Uvjet je nastanka obveze obračuna PDV-a u skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u očekivanje da će, prema redovitom tijeku događaja, oporeziva isporuka biti izvršena.
2. U skladu s člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u, odbitak plaćenog pretporeza treba ispraviti u slučaju plaćanja na račun u smislu članka 65. Direktive o PDV-u ako na kraju nije izvršena oporeziva isporuka. Ispravak odbitka plaćenog pretporeza ne ovisi ni o ispravku odgovarajuće porezne obveze ni o povratu iznosa plaćenog na račun.