



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

12. listopada 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. stavak 1. – Izravan učinak – Oporezivi iznos – Smanjenje u slučaju otkaza ili odbijanja – Smanjenje u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja – Razlikovanje – Raskid ugovora o leasingu zbog neplaćanja naknade”

U predmetu C-404/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Szegedu, Mađarska), odlukom od 8. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 19. srpnja 2016., u postupku

Lombard Ingatlan Lizing Zrt.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), u svojstvu predsjednika vijeća, A. Arabadjiev i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Lombard Ingatlan Lizing Zrt., Cs. Tordai, *ügyvéd*,
 - za mađarsku vladu, A. M. Pálfi i M. Z. Fehér, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, V. Bottka, A. Sipos i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,
- odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. stavaka 1. i 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Lombard Ingatlan Lizing Zrt. (u daljnjem tekstu: Lombard) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeno vijeće Državne porezne i carinske uprave, Mađarska, u daljnjem tekstu: Žalbeno vijeće) povodom odbijanja potonjeg da prihvati ispravak računa koji je izvršio Lombard kako bi mu se smanjio oporezivi iznos za porez na dodanu vrijednost (PDV) nakon raskida više ugovora o leasingu zbog toga što ih primatelji leasinga nisu izvršavali.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 73. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.”

- 4 Članak 90. te direktive glasi kako slijedi:

„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.”

- 5 Člankom 273. iste direktive propisano je:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

Mađarsko pravo

- 6 Članak 77. általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, propisivao je sljedeće:

„1. U slučaju isporuke robe ili usluga ili stjecanja robe unutar Zajednice, oporezivi iznos naknadno se smanjuje do iznosa protučinidbe koja je vraćena ili je treba vratiti ovlaštenoj osobi, ako je, nakon što je transakcija izvršena,

- (a) u slučaju nevaljanosti transakcije:
 - (aa) ponovno uspostavljena situacija koja je prethodila zaključenju transakcije, ili
 - (ab) se utvrdi da je transakcija, iako nevaljana, imala učinke tijekom cjelokupnog razdoblja koje je prethodilo donošenju odluke kojom je utvrđena ta nevaljanost, ili
 - (ac) se utvrdi da je transakcija valjana pod uvjetom da se ukloni nerazmjerna korist;
- (b) u slučaju nepravilnosti u izvršenju transakcije:
 - (ba) ovlaštena osoba otkazala transakciju, ili je
 - (bb) ovlaštenoj osobi odobreno smanjenje cijene.

2. Oporezivi iznos također se naknadno smanjuje:

- (a) u slučaju povrata predujma zbog neostvarenja transakcije;
- (b) u slučaju povrata depozita prilikom otkupa robe za koju je depozit plaćen.

3. Oporezivi iznos može se naknadno smanjiti u slučaju smanjenja cijene, u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkama (a) i (b), i to nakon ostvarenja transakcije.”

7 Sustav unutarnjeg nadzora predmet je članka 49. adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o sustavu oporezivanja), čiji stavci 1. i 3. glase kako slijedi:

„(1) Porezni obveznici putem samoprocjene mogu ispraviti obračunate poreze ili poreze koje se propustilo obračunati, oporezivi iznos poreza – osim u odnosu na naknade i pristojbe – i iznos proračunskih potpora. U slučaju da porezni obveznik prije početka postupka nadzora poreznog tijela otkrije da nije obračunao oporezivi iznos, porez ili iznos proračunske potpore na način sukladan zakonu ili da je u njegovoj prijavi zbog pogreške u računanju ili pismu netočno navedena osnovica ili iznos poreza ili proračunske potpore, on može izmijeniti svoju prijavu putem samoprocjene. Činjenica da je porezni obveznik nepravodobno podnio svoju prijavu i da nije opravdao zakašnjenje ili da je porezna uprava odbila njegov zahtjev za povrat u prijašnje stanje ne smatra se samoprocjenom. Samoprocjena nije dopuštena ako se porezni obveznik pravilno koristio zakonom ponuđenim izborima i ako je neki izbor izmijenio putem samoprocjene. Porezni se obveznik može provođenjem samoprocjene *a posteriori* koristiti ili zahtijevati korištenje poreznom pogodnosti.

[...]

(3) Oporezivi iznos, porez ili iznos proračunske potpore može se izmijeniti putem samoprocjene za razdoblje prijave koje odgovara porezu koji se treba ispraviti, unutar zastarnog roka za pravo obračuna poreza i u skladu s pravilima koja su bila na snazi u vrijeme nastanka obveze. Samoprocjena se odnosi na obračun oporezivog iznosa, određenog poreza, iznosa proračunske potpore i – ako je zakonom tako određeno – dodatka za samoprocjenu, na istodobnu prijavu i plaćanje ispravljenog oporezivog iznosa, ispravljenog poreza, proračunske potpore i dodatka ili na zahtjev za povrat poreza ili za proračunsku potporu. Činjenica da porez na dodanu vrijednost treba biti ispravljen nakon izmjene odluke carinskog tijela koje određuje porez na uvoz robe ne smatra se samoprocjenom. Ako carinsko tijelo naknadno izmijeni svoju odluku određivanjem poreza na uvoz robe, vodit će se računa o izmjeni u prijavi za mjesec u kojem je obavljeno plaćanje.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 8 Lombard, mađarsko društvo koje nudi usluge financiranja, sklopilo je tri ugovora o zatvorenom financijskom leasingu koji su se odnosili na različitu nepokretnu imovinu. Na datum materijalne predaje dotične imovine, odnosno u travnju 2006., veljači 2007. i svibnju 2008., to je društvo izdalo račune za ukupnu naknadu, uključujući PDV, primateljima leasinga i tom je prilikom nastala njegova obveza plaćanja PDV-a.
- 9 U studenome 2007., prosincu 2008. i studenome 2009. Lombard je raskinuo predmetne ugovore o leasingu zbog djelomičnog neplaćanja dugovanih iznosa i oduzeo predmetnu imovinu. Posljedično je Lombard 2010. i 2011. godine izdao ispravljene račune u kojima je smanjio oporezivi iznos u odnosu na početne račune i odbio dobivenu razliku od PDV-a koji treba platiti za veljaču, ožujak i svibanj 2011.
- 10 U okviru nadzora prijava PDV-a koje se odnose na razdoblje koje obuhvaća mjesec od siječnja do srpnja 2011. nadležno porezno tijelo prvog stupnja utvrdilo je razliku poreza koju Lombard treba platiti, izreklo novčanu kaznu i obračunalo zatezne kamate.
- 11 Žalbeno vijeće pred kojim je Lombard pokrenuo postupak potvrdilo je tu odluku, navodeći da bi, u skladu s člankom 77. Zakona br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u verziji primjenjivoj u glavnom postupku, smanjenje oporezivog iznosa bilo moguće tek nakon samoprocjene. Taj je zahtjev sukladan s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da je tom odredbom državama članicama dana mogućnost određivanja uvjeta za smanjenje oporezivog iznosa. U svakom slučaju, raskid ugovora zbog neplaćanja ili kašnjenja s plaćanjem mogao bi se smatrati slučajem neplaćanja u smislu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u, koji državama članicama dopušta da isključe smanjenje oporezivog iznosa u takvom slučaju.
- 12 U tužbi koju je podnio protiv odluke Žalbenog vijeća Lombard tvrdi da u slučaju raskida ugovora o isporuci robe članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u ne dopušta državama članicama da zaniječu pravo na smanjenje oporezivog iznosa. Naime, u svrhe primjene te odredbe –koja, među ostalim, ima izravan učinak – motiv raskida predmetnih ugovora, odnosno u konkretnom slučaju neplaćanje naknade, nije relevantan.
- 13 Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu ističe da je Lombard sklopio ugovore o zatvorenom financijskom leasingu koji su predviđali da po njihovu isteku primatelji leasinga trebaju steći vlasništvo nad predmetnom imovinom. Posljedično, te su transakcije kvalificirane kao „isporuka robe” u svrhe PDV-a, koji je dospio na dan kada je predmetna imovina materijalno predana primateljima leasinga.
- 14 Nadalje, taj je sud pojasnio da, u slučaju da primatelj leasinga ne može ili ne želi nastaviti plaćati naknadu, transakcija prestaje. U takvom slučaju ugovora s uzastopnim činidbama nije moguće ponovno uspostaviti situaciju koja je postojala prije sklapanja ugovora o transakciji, s obzirom na to da je pravo korištenja predmeta leasinga preneseno i ne može se povratiti, ali stranke u takvom slučaju mogu ugovoriti da će smatrati da je ugovor proizvodio učinke sve do trenutka prestanka transakcije. Kad je riječ o ugovorima o leasingu u glavnom postupku, njihov je predmet bio materijalno predan, ali zbog raskida tog ugovora nije došlo do prijenosa prava vlasništva u smislu građanskog prava.
- 15 U tom pogledu navedeni sud smatra da iz presude od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328, t. 28.) proizlazi da se članku 90. Direktive o PDV-u ne protivi nacionalna odredba koja, na temelju primjene odstupanja propisanog stavkom 2. tog članka, isključuje smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja cijene.

- 16 Međutim, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje je li situacija u kojoj davatelj leasinga više ne može zahtijevati plaćanje naknade zbog raskida ugovora o leasingu kao posljedica njegova neizvršenja od primatelja leasinga obuhvaćena pojmom „odbijanje”, upotrijebljenim u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u. On postavlja pitanje može li se u tom slučaju ipak primjenjivati odstupanje propisano člankom 90. stavkom 2. te direktive.
- 17 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev smatra da su nacionalna pravila kojima je uređeno provođenje prava na smanjenje oporezivog iznosa protivna načelu porezne neutralnosti. Naime, njima je propisan zastarni rok koji ne dopušta uzimanje u obzir mogućnosti da do raskida dugotrajnog ugovora o leasingu dođe nakon isteka tog roka. U takvom slučaju dio poreza za koji je već izdan račun, koji je prijavljen i plaćen, a koji primatelj leasinga nije vratio, predstavljao bi stvarni trošak za davatelja leasinga, što je nespojivo sa samim načelom porezne neutralnosti.
- 18 U tim je okolnostima Szegedi közigazgatási és munkaügyi bíróság (Sud za upravne i radne sporove u Szegedu, Mađarska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li pojam ‚odbijanje’ iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da obuhvaća situaciju u kojoj u sklopu ugovora o zatvorenom financijskom leasingu davatelj leasinga od primatelja leasinga više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je davatelj leasinga raskinuo ugovor o leasingu zbog neizvršenja ugovora od strane primatelja leasinga?
2. U slučaju pozitivnog odgovora, može li [davatelj leasinga] na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u smanjiti oporezivi iznos čak i ako nacionalni zakonodavac, iskoristivši mogućnost iz članka 90. stavka 2. Direktive, ne dopušta smanjenje oporezivog iznosa u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 19 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li pojam „odbijanje“ iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da obuhvaća slučaj u kojem, u okviru ugovora o zatvorenom financijskom leasingu, davatelj leasinga od njegova primatelja više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je prvonavedeni raskinuo ugovor o leasingu zbog toga što ga drugonavedeni nije izvršavao.
- 20 Valja podsjetiti da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje smanjenje oporezivog iznosa u slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon isporuke.
- 21 U tom smislu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da odredbe prava Unije treba tumačiti i primjenjivati na ujednačen način, s obzirom na ostale verzije sastavljene na svim jezicima Europske unije. U slučaju neslaganja između različitih jezičnih verzija određenog teksta prava Unije, dotična odredba mora se tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa kojeg je ona dio (presuda od 17. svibnja 2017., ERGO Poist’ovna, C-48/16, EU:C:2017:377, t. 37.).
- 22 Kad je riječ o pojmovima otkaz i odbijanje, valja istaknuti da većina jezičnih verzija te odredbe, među kojima one na njemačkom i francuskom jeziku, navode tri primjera, dok druge, poput verzija na engleskom i mađarskom jeziku, navode samo dva primjera.

- 23 Kao što je to istaknula Europska komisija, uporaba pojmova „*annulation, résiliation, résolution*” u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u, među ostalim, u verzijama na njemačkom i francuskom jeziku, može se objasniti željom da se obuhvate i slučajevi retroaktivnog (*ex tunc*) i budućeg otkazivanja (*ex nunc*).
- 24 Pojmovima „*elállás*” i „*teljesítés meghiúsulása*” iz verzije tog članka na mađarskom jeziku ne protivi se takvo tumačenje, s obzirom na to da se njima upućuje na retroaktivni prestanak ugovora i neuspjeh transakcije.
- 25 To tumačenje članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u u svakom slučaju odgovara općoj strukturi i cilju koji se tom odredbom nastoji postići.
- 26 Kako to proizlazi iz ustaljene sudske prakse Suda, u slučajevima koji su njime obuhvaćeni, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti svaki put kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojem oporezivi iznos čini iznos stvarno primljene protučinidbe, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od onoga koji je primio sam porezni obveznik (vidjeti u tom smislu presudu od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22.).
- 27 Međutim, stavak 2. tog članka 90. dopušta državama članicama odstupanje od navedenog pravila u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije (presuda od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23.).
- 28 Ta mogućnost odstupanja, koja je strogo ograničena na slučaj potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije, temelji se na ideji da neplaćanje protučinidbe u određenim okolnostima i zbog postojeće pravne situacije u dotičnoj državi članici može biti teško provjeriti ili ono može biti samo privremeno (vidjeti analogijom presudu od 3. srpnja 1997., *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.).
- 29 Naime, za razliku od odbijanja ili otkaza ugovora, situacijom neplaćanja kupoprodajne cijene stranke se ne vraćaju u svoj prvotni položaj. Ako dođe do potpunog ili djelomičnog neplaćanja kupoprodajne cijene bez odbijanja ili otkaza ugovora, kupac ostaje dužan platiti ugovorenu cijenu, a prodavatelj, iako više nije vlasnik imovine, i dalje u pravilu raspolaže potraživanjem na koje se može pozvati pred sudom. Međutim, kako nije moguće isključiti da će takvo potraživanje naposljetku postati konačno nenaplativo, zakonodavac Unije smatrao je potrebnim prepustiti svakoj državi članici da sama odredi daje li slučaj neplaćanja kupoprodajne cijene pravo na smanjenje oporezivog iznosa za odgovarajući iznos pod uvjetima koje ona odredi ili takvo smanjenje u tom slučaju nije dopušteno (presuda od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 25.).
- 30 Iz prethodno navedenog proizlazi da je obilježje neplaćanja nesigurnost inherentna njegovoj nekonačnosti.
- 31 S druge strane, pojmovi otkaza i odbijanja navedeni u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u odnose se na situacije u kojima je, nakon retroaktivnog otkaza ili raskida koji ima učinke samo u budućnosti, dužnikova obveza da se oslobodi svojeg duga u potpunosti ugašena, odnosno konačno utvrđena, s odgovarajućim posljedicama za vjerovnika.
- 32 U tom pogledu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je u predmetu u glavnom postupku stranka ugovora o zatvorenom financijskom leasingu konačno prekinula taj ugovor koji je bio raskinut. Posljedično, imovinu koja je bila predmet leasinga oduzeo je davatelj leasinga, koji više nije

mogao zahtijevati plaćanje naknade za leasing od njegova primatelja, a potonji nije stekao vlasništvo nad tom imovinom. Osim toga, ni iz jednog elementa podnesenog Sudu ne proizlazi da bi činjenica da su te transakcije bile stvarne bila dovedena u pitanje.

- 33 U mjeri u kojoj je obilježje takve situacije konačno smanjenje protučinidbe koju prvotno duguje ugovorna strana, ona se ne može kvalificirati kao „neplaćanje” u smislu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego predstavlja otkaz ili odbijanje u smislu stavka 1. tog članka.
- 34 S obzirom na sve prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da pojmove „otkaz” i „odbijanje” iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da obuhvaćaju slučaj u kojem, u okviru ugovora o zatvorenom financijskom leasingu, davatelj leasinga od njegova primatelja više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je prvonavedeni raskinuo ugovor o leasingu zbog toga što ga drugonavedeni nije izvršavao.

Drugo pitanje

- 35 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita može li se davatelj leasinga, u slučaju u kojem je on konačno raskinuo ugovor o leasingu zbog neplaćanja dospjelih obroka koje je dugovao primatelj leasinga, pozvati na članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u protiv države članice kako bi ostvario smanjenje iznosa oporezivog PDV-om, iako primjenjivo nacionalno pravo, s jedne strane, kvalificira taj slučaj kao „neplaćanje” u smislu stavka 2. tog članka i, s druge strane, ne dopušta smanjenje oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja.
- 36 Valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u svim slučajevima u kojima se odredbe neke direktive, s obzirom na svoj sadržaj, pokazuju bezuvjetnima i dovoljno preciznima pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, bilo da je ona propustila pravodobno prenijeti direktivu u nacionalno pravo ili ju je pogrešno prenijela. Odredba prava Unije bezuvjetna je ako propisuje obvezu koja ne sadržava nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim učincima o poduzimanju nijedne mjere institucija Unije ili država članica (vidjeti presudu od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 31. i 32.).
- 37 U ovom slučaju članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje da se u slučajevima na koje se odnosi oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.
- 38 Iako ta odredba dopušta državama članicama određen diskrecijski prostor pri utvrđivanju mjera koje omogućuju određivanje iznosa smanjenja, ta okolnost ipak ne utječe na preciznost i bezuvjetnost obveze priznavanja smanjenja oporezivog iznosa u slučajevima iz tog članka. Stoga on sam ispunjava pretpostavke za izravan učinak (presuda od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 34.).
- 39 Doduše, kao što je to navedeno u točki 27. ove presude, stavak 2. članka 90. Direktive o PDV-u dopušta državama članicama odstupanje od navedenog pravila u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije. Porezni se obveznici, dakle, 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 odstupanje predviđeno člankom 90. stavkom 2. navedene direktive (vidjeti presudu od 15. svibnja 2014., *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23.).
- 40 Međutim, kao što to proizlazi iz točaka 29. do 33. ove presude, raskid kojim je stranka ugovora o zatvorenom financijskom leasingu konačno prekinula taj ugovor dovodi do konačnog smanjenja duga koji je primatelj leasinga prvotno dugovao. Takav čin ne može se kvalificirati kao „neplaćanje” u smislu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego predstavlja otkaz ili odbijanje u smislu stavka 1. tog članka.

- 41 Nadalje, u vezi s pitanjem suda koji je uputio zahtjev o formalnostima o kojima može ovisiti ostvarenje tog prava na smanjenje oporezivog iznosa, treba podsjetiti da prema članku 273. Direktive o PDV-u države članice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, osobito pod uvjetom da se ta mogućnost ne može primjenjivati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3. te direktive (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 36.).
- 42 Budući da, izvan granica koje određuju, odredbe članka 90. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u 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 (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 37.).
- 43 Iz sudske prakse Suda, međutim, proizlazi da mjere za sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza načelno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u granicama onoga što je strogo nužno za postizanje tog posebnog cilja. Naime, one moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive o PDV-u te ih se stoga ne može primjenjivati na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 38.).
- 44 Iz toga, dakle, slijedi da formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om moraju biti ograničeni na one uvjete u skladu s kojima mogu dokazivati da se, nakon što je transakcija zaključena, jedan dio ili cjelokupan iznos protučinidbe definitivno neće naplatiti. S tim u vezi, nacionalni sudovi dužni su provjeriti je li to slučaj s formalnim uvjetima koje traži odnosna država članica (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 39.).
- 45 S obzirom na sve prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti da se davatelj leasinga, u slučaju u kojem je on konačno raskinuo ugovor o leasingu zbog neplaćanja dospjelih obroka koje je dugovao primatelj leasinga, može pozvati na članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u protiv države članice kako bi ostvario smanjenje iznosa oporezivog PDV-om, iako primjenjivo nacionalno pravo, s jedne strane, kvalificira taj slučaj kao „neplaćanje” u smislu stavka 2. tog članka i, s druge strane, ne dopušta smanjenje oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja.

Troškovi

- 46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

- 1. Pojmove „otkaz” i „odbijanje” iz članka 90. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da obuhvaćaju slučaj u kojem, u okviru ugovora o zatvorenom financijskom leasingu, davatelj leasinga od njegova primatelja više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je prvonavedeni raskinuo ugovor o leasingu zbog toga što ga drugonavedeni nije izvršavao.**
- 2. Davatelj leasinga, u slučaju u kojem je on konačno raskinuo ugovor o leasingu zbog neplaćanja dospjelih obroka koje je dugovao primatelj leasinga, može se pozvati na članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 protiv države članice kako bi ostvario smanjenje**

iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost, iako primjenjivo nacionalno pravo, s jedne strane, kvalificira taj slučaj kao „neplaćanje” u smislu stavka 2. tog članka i, s druge strane, ne dopušta smanjenje oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja.

Potpisi