



Zbornik sudske prakse

Predmet C-335/19

**E. Sp. z o.o. Sp. k.
protiv
Minister Finansów**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny)

Presuda Suda (prvo vijeće) od 15. listopada 2020.

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. – Smanjenje iznosa oporezivog PDV-om – Potpuno ili djelomično neplaćanje cijene – Uvjeti određeni nacionalnim propisom za korištenje prava na smanjenje – Uvjet prema kojem dužnik ne smije biti u stečajnom postupku ili likvidaciji – Uvjet prema kojem vjerovnik i dužnik moraju biti obveznici PDV-a”

Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Oporezivi iznos – Smanjenje u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja – Nacionalne mjere odstupanja – Ispravak oporezivog iznosa i dospjelog PDV-a – Nacionalni propis kojim se smanjenje oporezivog iznosa uvjetuje oporezivanjem vjerovnika i dužnika PDV-om jer dužnik ne smije biti u stečajnom postupku – Nedopuštenost

(Direktiva Vijeća 2006/112, čl. 90. st. 1. i čl. 273.)

(t. 21.-23., 33.-35., 46., 48., 50., 53. i izreka)

Kratak prikaz

Društvo E sa sjedištem u Poljskoj i obveznik poreza na dodanu vrijednost (PDV-a), obavlja djelatnost poreznog savjetovanja te se na njegove usluge isporučene u Poljskoj primjenjuje standardna stopa PDV-a. Društvo E poslalo je jednom od svojih klijenata, koji je registriran kao obveznik PDV-a, račun koji uključuje PDV na ime usluga poreznog savjetovanja oporezivih na poljskom državnom području. Nad tim klijentom pokrenuta je likvidacija nakon isteka roka za plaćanje, ali je i dalje bio registriran kao aktivni obveznik PDV-a. S obzirom na to da taj račun nije podmiren, društvo E podnijelo je ministru financija zahtjev za porezno mišljenje kako bi saznalo može li, unatoč likvidaciji svojega klijenta nakon izvršenja dotične isporuke usluga, zbog toga što su bili ispunjeni drugi uvjeti navedeni u nacionalnom zakonodavstvu o PDV-u, smanjiti oporezivi iznos PDV-a zbog neplaćanja tražbine koja proizlazi iz tog računa.

Poreznim mišljenjem ministar financija odgovorio je niječno na taj zahtjev. Naveo je da se člankom 90. Direktive 2006/112¹ poreznim obveznicima daje pravo da smanje oporezivi iznos PDV-a samo pod uvjetima koje određuje svaka država članica. Oni su predviđeni nacionalnim zakonodavstvom o PDV-u. Prema ministrovu mišljenju, ako nije ispunjen jedan od uvjeta, poput onog da dužnik ne smije biti u likvidaciji, porezni se obveznik ne može pozivati na pravo na smanjenje izvođeci potonje izravno iz prava Unije.

Nakon što je bezuspješno osporavalo porezno mišljenje pred nadležnim prvostupanjskim poljskim sudom, društvo E podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), smatrajući da je sud prvog stupnja nepravilno presudio da osporavane odredbe nacionalnog zakonodavstva o PDV-u ne utječu negativno na zahtjeve koji proizlaze iz prava Unije.

Relevantne odredbe nacionalnog zakonodavstva uvjetuju pravo poreznog obveznika da smanji oporezivi iznos PDV-a u slučaju vjerojatno nenaplative tražbine, time da – na dan isporuke robe ili usluge te dana koji prethodi podnošenju ispravka porezne prijave za odobrenje tog smanjenja – dužnik bude registriran kao aktivni obveznik PDV-a i da nije u stečajnom postupku ili likvidaciji te da na dan koji prethodi ispravku porezne prijave sâm vjerovnik bude registriran kao aktivni obveznik PDV-a. Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112, koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Člankom 90. stavkom 2. Direktive 2006/112 omogućuje se državama članicama da odstupe od pravila iz članka 90. stavka 1. te direktive u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije.

Dvojeći o margini prosudbe danoj državama članicama da u svojem nacionalnom pravu odrede uvjete primjene odredaba članka 90. Direktive 2006/112, sud koji je uputio zahtjev uputio je Sudu prethodna pitanja o tumačenju te odredbe.

U svojoj presudi od 15. listopada 2020., Sud je odlučio da se članku 90. Direktive 2006/112 protiv nacionalno zakonodavstvo koje smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje okolnošću da – na dan isporuke robe ili pružanja usluge i na dan koji prethodi danu podnošenja ispravka porezne prijave za odobrenje tog smanjenja – dužnik bude registriran kao aktivni obveznik PDV-a, da nije u stečajnom postupku ili likvidaciji te da na dan koji prethodi danu ispravka porezne prijave sâm vjerovnik i dalje bude registriran kao aktivni obveznik PDV-a.

U tom pogledu, Sud je ispitaio je li ograničenje koje sadržavaju uvjeti propisani nacionalnim zakonodavstvom za porezne obveznike poput društva E opravdano nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti u pogledu konačnosti neplaćanja.

Sud je tako presudio da tom nužnošću nisu opravdani uvjeti kojima se smanjenje oporezivog iznosa PDV-a uvjetuje registracijom dužnika u svojstvu obveznika PDV-a na dan isporuke robe ili usluga i zadržavanju svojstva poreznog obveznika vjerovnika i dužnika na dan koji prethodi podnošenju ispravka porezne prijave. Usto je pojasnio da, iako je točno da pravo poreznog obveznika da smanji oporezivi iznos nakon zaključenja transakcije podrazumijeva obvezu za drugu stranku te transakcije da sa svoje strane ispravi iznos PDV-a koji se može odbiti, jamstvo simetričnog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om koji se duguje i PDV-a koji se može odbiti ne

¹ Direktiva 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.)

ovisi o oporezivanju dviju strana PDV-om. Osim toga, Sud je presudio da se zahtjev oporezivanja vjerovnika i dužnika PDV-om ne može opravdati ni prevencijom nepravilnosti ili zlouporaba ni u pogledu odredaba članka 273. Direktive 2006/112.

Što se tiče uvjeta kojim se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje okolnošću da dužnik nije u stečajnom postupku ili likvidaciji na dan isporuke robe ili pružanja usluge i na dan koji prethodi danu podnošenja ispravka porezne prijave, Sud je smatrao da, time što vjerovnika lišava njegova prava na odbitak zbog činjenice da se ne može utvrditi nenaplativost tražbine prije okončanja stečajnog postupka ili postupka likvidacije, taj uvjet uzima u obzir neizvjesnost koja je svojstvena konačnosti neplaćanja. Međutim, s obzirom na to da bi se takva neizvjesnost mogla uzeti u obzir i odobravanjem smanjenja iznosa oporezivog PDV-om ako vjerovnik prije okončanja stečajnog postupka ili likvidacije dokaže razumnu vjerojatnost da dug neće biti plaćen te da će se oporezivi iznos procijeniti na više ako se plaćanje ipak izvrši. Takav način bio bi djelotvoran i za postizanje zadanog cilja, a istodobno je manje ograničavajući za vjerovnika.

Naposljetku, Sud je istaknuo da se, s obzirom na to da članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 ispunjava pretpostavke za izravan učinak, porezni obveznik poput društva E, koji ne ispunjava samo uvjete određene nacionalnim propisom koji nisu u skladu s tom odredbom, može pozvati na navedenu odredbu pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi ostvario smanjenje svojeg oporezivog iznosa, a na nacionalnom sudu pred kojim se postupak vodi je da ne primijeni te neusklađene uvjete na temelju načela nadređenosti prava Unije.