



Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE SUDA (šesto vijeće)

3. ožujka 2021. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. – Smanjenje oporezivog iznosa – Potpuno ili djelomično neplaćanje cijene – Tražbina koja je postala konačno nenaplativa – Zastarni rok za zahtijevanje naknadnog smanjenja oporezivog iznosa PDV-a – Dan od kojega rok počinje teći”

U predmetu C-507/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Pécsi Törvényszék (Okružni sud u Pečuhu, Mađarska), odlukom od 17. rujna 2020., koju je Sud zaprimio 8. listopada 2020., u postupku

FGSZ Földgázaszállító Zrt.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik šestog vijeća, C. Toader (izvjestiteljica) i M. Safjan, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

Rješenje

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 90. 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) u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti.

* Jezik postupka: mađarski

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između FGSZ Földgátszállító Zrt., mađarskog trgovačkog društva, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska, u daljnjem tekstu: Žalbeni odjel) povodom odbijanja potonjeg da društvu FGSZ odobri pravo na smanjenje oporezivog iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) za iznos protučinidbe koji nije primio zbog dužnikove insolventnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 90. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.”

4. U skladu s člankom 185. te direktive:

„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.”

5. Članak 273. prvi stavak navedene direktive predviđa:

„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.”

Mađarsko pravo

6. Az adózás rendjéről 2003. évi XCII. törvény (Zakon br. XCII iz 2003. o Zakoniku o poreznom postupku) (*Magyar Közlöny* 2003/131. (XI. 14., str. 9990)), koji se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, u članku 4. stavku 3. točki (b) u biti predviđa da se povrat PDV-a mora kvalificirati kao proračunska potpora i da se stoga na njega primjenjuju pravila o zastari koja se primjenjuju na proračunske potpore.
7. Članak 164. stavak 1. Zakonika br. XCII iz 2003. u biti određuje da je pravo na podnošenje zahtjeva za proračunsku potporu ograničeno istekom roka od pet godina koji teče od godine u kojoj je pravo podnošenja takvog zahtjeva nastalo.

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 8 Društvo FGSZ je za razdoblje od listopada 2010. do siječnja 2011. društvu EMFESZ Kft., partnerskom društvu (u daljnjem tekstu: društvo dužnik), uputilo više računa koji su uključivali PDV. Tijekom 2011. društvo FGSZ je poreznoj upravi prijavilo i platilo PDV u vezi s tim računima.
- 9 Prije nego što su ti računi plaćeni, nad društvom dužnikom pokrenuti su postupci likvidacije, među kojima je i onaj koji je 28. siječnja 2014. pokrenuo Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska). Tražbinu koja proizlazi iz navedenih računa društvo FGSZ je prijavilo, a likvidator društva dužnika je 7. svibnja 2018. potvrdio da je ta tražbina dopuštena. On je 13. prosinca 2019. utvrdio da je navedena tražbina postala nenaplativa.
- 10 Društvo FGSZ je 19. prosinca 2019. podnijelo zahtjev za povrat PDV-a koji se odnosio na te iste račune i plaćanje zateznih kamata.
- 11 Odlukom od 24. siječnja 2020. prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je taj zahtjev s obrazloženjem da je rok zastare od pet godina, predviđen nacionalnim zakonodavstvom, istekao 31. prosinca 2016.
- 12 Društvo FGSZ je protiv te odluke o odbijanju podnijelo žalbu Žalbenom odjelu, koja je odbijena 3. ožujka 2020. Taj je odjel podsjetio na to da, iako se člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa da se oporezivi iznos smanjuje kada, kao u glavnom postupku, nije plaćen PDV koji se odnosi na račune, ipak je na državama članicama da utvrde uvjete pod kojima se to smanjenje mora izvršiti. U tom pogledu smatrao je da države članice mogu predvidjeti da se na pravo na smanjenje oporezivog iznosa može primjenjivati zastarni rok. Prema njegovu mišljenju, taj rok treba početi teći od dana izvršenja obveze plaćanja, odnosno datuma navedenog u računima.
- 13 Društvo FGSZ je protiv odluke od 3. ožujka 2020. podnijelo tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev. Ono je u biti istaknulo, pozivajući se na presude od 21. ožujka 2018., Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204) i od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), da zastarni rok treba početi teći od dana kada je tražbina postala nenaplativa, a ne od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja.
- 14 Smatrajući da su u ovom predmetu istaknuta pitanja u vezi s tumačenjem prava Unije, Pécsi Törvényszék (Okružni sud u Pečuhu, Mađarska) odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li u skladu s temeljnim načelima proporcionalnosti, porezne neutralnosti i djelotvornosti – osobito uzimajući u obzir točku 63. mišljenja nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927), točku 27. presude od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887) i točku 36. presude od 22. veljače 2018., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109), te imajući u vidu činjenicu da država članica ne može na ime PDV-a naplatiti iznos veći od onog koji je stvarno primio isporučitelj robe odnosno pružatelj usluge za predmetnu isporuku robe odnosno predmetno pružanje usluge – praksa države članice u skladu s kojom ona, pozivajući se na učinak *ex tunc* smanjenja porezne osnovice koje se primjenjuje u slučaju konačnog neplaćanja u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive [o PDV-u], određuje petogodišnji zastarni rok, predviđen njezinim općim propisom, u kojem je moguće smanjenje porezne osnovice, koji počinje teći od dana prvotne isporuke robe, a ne od dana u kojem je određena tražbina postala nenaplativa te po isteku navedenog zastarnog roka poreznom obvezniku koji je u dobroj vjeri oduzima pravo na smanjenje porezne osnovice na temelju konačno nenaplative tražbine, u okolnostima u kojima od dana isporuke robe i onog u kojem je tražbina postala konačno nenaplativa može proći više godina i u kojima propis države članice, na dan isporuke robe, nije dopuštao – protivno pravu Unije – smanjenje porezne osnovice na temelju takvog duga?”

O prethodnom pitanju

- 15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 90. Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti, djelotvornosti i proporcionalnosti, tumačiti na način da, kada država članica odredi zastarni rok po čijem isteku porezni obveznik, koji ima tražbinu koja je postala konačno nenaplativa, više ne može ostvariti svoje pravo na smanjenje porezne osnovice, taj rok mora početi teći od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja ili dana kada je tražbina postala nenaplativa.
- 16 Sud osobito može u svakom trenutku na temelju članka 99. Poslovnika Suda, kada se odgovor na pitanje postavljeno u prethodnom postupku može jasno izvesti iz sudske prakse, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika odlučiti obrazloženim rješenjem.
- 17 U ovom predmetu valja primijeniti tu odredbu.
- 18 Kao prvo, valja podsjetiti, s jedne strane, na to da se članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u odnosi na slučaj otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija za koju je plaćen porez izvršena. Ta odredba obvezuje države članice da smanje oporezivi iznos, a time i iznos PDV-a koji porezni obveznik duguje svaki put kada, nakon zaključenja transakcije, porezni obveznik ne primi dio ili cijeli iznos protučinidbe. Navedena odredba izraz je temeljnog načela te direktive, načela porezne neutralnosti, prema kojem je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe, iz čega logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (rješenje od 24. listopada 2019., *Porr Építési Kft.*, C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901, t. 19. i navedena sudska praksa i presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 19 S obzirom na tekst članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, u vezi s onim njezina članka 273. kao i načelom porezne neutralnosti, važno je da formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje oporezivog iznosa PDV-a budu 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 22. do 25. i navedenu sudsku praksu).
- 20 S druge strane, člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u državama članicama se omogućuje da odstupe od pravila iz članka 90. stavka 1. te direktive u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije. U tom pogledu Sud je imao priliku pojasniti da korištenje te mogućnosti odstupanja ne smije dopustiti državama članicama da jednostavno isključe smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja. Navedena mogućnost odstupanja namijenjena je samo tome da se potonjima omogući ispravljanje neizvjesnosti u vezi s neplaćanjem računa ili konačnim karakterom tog neplaćanja i ne uređuje pitanje može li se smanjenje oporezivog iznosa propustiti u slučaju neplaćanja (vidjeti u tom smislu presudu od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 29. do 30. i navedenu sudsku praksu).
- 21 U ovom slučaju 13. prosinca 2019. utvrđena je nenaplativost tražbine društva FGSZ zbog potpunog neplaćanja računa društva dužnika. Društvo FGSZ je 19. prosinca 2019. podnijelo zahtjev za povrat PDV-a u vezi s tim računima.
- 22 Iz toga slijedi da je na dan podnošenja tog zahtjeva utvrđena konačna nenaplativost tražbine.
- 23 Drugo, iz sudske prakse Suda proizlazi da bi mogućnost podnošenja zahtjeva za povrat PDV-a bez vremenskog ograničenja bila protivna 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. Iako se postojanje roka zastare čiji istek dovodi do toga da vjerovnik više ne može tražiti smanjenje iznosa oporezivog PDV-om koji se odnosi na određene tražbine ne može smatrati nespojivim s Direktivom o PDV-u, određivanje datuma od kojeg taj rok počinje teći obuhvaćeno je nacionalnim pravom, pod uvjetom poštovanja načela ekvivalentnosti i djelotvornosti (vidjeti u tom smislu presude od 21. siječnja 2010., *Alstom Power Hydro*, C-472/08, EU:C:2010:32, t. 16. i 17. i navedenu sudsku praksu i od 12. travnja 2018., *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 36. i 37. i navedenu sudsku praksu).

- 24 Kada je riječ o načelu ekvivalentnosti, valja ustvrditi da Sud ne raspolaže nijednim dokazom koji bi doveo u sumnju usklađenost pravnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku s tim načelom.
- 25 Što se tiče načela djelotvornosti, Sud je presudio da, kad je riječ o članku 185. Direktive o PDV-u, za koji je Sud naglasio da ga treba tumačiti usklađeno s člankom 90. te direktive (presuda od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 35.), ako obveznik nije pokazao postojanje nepažnje i ako ne postoji zlouporaba ili udruživanje u svrhu počinjenja prijevare, izvršavanju prava na smanjenje PDV-a ne može se valjano suprotstaviti rok koji je počeo teći od dana izdavanja prvotnih računa i koji je za određene transakcije istekao prije ispravka (vidjeti u tom smislu presudu od 12. travnja 2018., *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 43. i navedenu sudsku praksu).
- 26 Naime, takvi načini izračuna roka ne mogu se opravdati nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti u pogledu konačnosti nenaplativosti tražbina (vidjeti u tom smislu presudu od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 33., 35. i 44.).
- 27 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud već presudio da se pravu Unije protivi propis određene države članice na temelju kojega je obvezniku odbijeno pravo na povrat PDV-a zato što je prekluzivni rok za ostvarivanje tog prava predviđen tim propisom počeo teći, ili od datuma isporuke robe te je istekao prije podnošenja zahtjeva za povrat (presuda od 21. ožujka 2018., *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 51.) ili od izdavanja prvotnih računa te je istekao (presuda od 12. travnja 2018., *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, t. 44.).
- 28 Iz toga slijedi da, kada je država članica predvidjela da se na pravo vjerovnika na smanjenje oporezivog iznosa iz članka 90. Direktive o PDV-u primjenjuje zastarni rok, taj rok treba početi teći od dana kada je tražbina postala konačno nenaplativa, a ne od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja.
- 29 U ovom slučaju, iako nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku određuje rok zastare od pet godina koji teče od godine u kojoj je nastalo pravo na podnošenje takvog zahtjeva, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je društvo FGSZ 19. prosinca 2019., odnosno šest dana nakon što je likvidator društva dužnika utvrdio nenaplativost predmetne tražbine, podnijelo zahtjev za povrat PDV-a.
- 30 Iz toga slijedi da, time što je podnio svoj zahtjev u takvom roku, valja utvrditi da je porezni obveznik postupio s dužnom pažnjom i da mu se ne može uskratiti pravo na smanjenje oporezivog iznosa.
- 31 Naposljetku, valja još podsjetiti na to da, s jedne strane, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u ispunjava uvjete za izravan učinak i, s druge strane, načelo nadređenosti prava Unije podrazumijeva da svaki nacionalni sud pred kojim se vodi postupak u okviru svoje nadležnosti ima obvezu, kao tijelo države članice, izuzeti iz primjene svaku nacionalnu odredbu koja je protivna odredbi prava Unije koja ima izravan učinak u sporu koji se pred njim vodi. Stoga, kada porezni obveznik kao što je društvo FGSZ ne ispunjava uvjete određene nacionalnim propisom koji nisu u skladu s tom odredbom, taj se porezni obveznik može pozvati na navedenu odredbu pred nacionalnim sudovima protiv predmetne države članice kako bi ishodio smanjenje oporezivog iznosa (presuda od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa), C-335/19, EU:C:2020:829, t. 51. i 52. i navedena sudska praksa).

- 32 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 90. Direktive o PDV-u, u vezi s načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti, treba tumačiti na način da, kada država članica odredi zastarni rok po čijem isteku porezni obveznik, koji ima tražbinu koja je postala konačno nenaplativa, više ne može ostvariti svoje pravo na smanjenje porezne osnovice, taj rok treba početi teći od dana kada je tražbina postala konačno nenaplativa, a ne od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja.

Troškovi

- 33 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 navedenog, Sud (šesto vijeće) rješava:

Članak 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelima porezne neutralnosti i djelotvornosti, treba tumačiti na način da, kada država članica odredi zastarni rok po čijem isteku porezni obveznik, koji ima tražbinu koja je postala konačno nenaplativa, više ne može ostvariti svoje pravo na smanjenje porezne osnovice, taj rok treba početi teći od dana kada je tražbina postala konačno nenaplativa, a ne od prvotno predviđenog datuma ispunjenja obveze plaćanja.

Potpisi