



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

27. lipnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Isporuka nekretnine do koje je došlo prije pristupanja Republike Bugarske Europskoj uniji – Ništavost ugovora o kupoprodaji utvrđena nakon pristupanja – Obveza ispravka prvotno provedenog odbitka – Tumačenje – Nadležnost Suda”

U predmetu C-364/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska), odlukom od 7. lipnja 2017., koju je Sud zaprimio 13. lipnja 2017., u postupku

„Varna Holideis” EOOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: C. G. Fernlund, predsjednik vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Varna Holideis” EOOD, M. Popov, *advokat*,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика”– Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite, S. Petkov, u svojstvu agenta,
- za bugarsku vladu, E. Petranova i T. Mitova, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios, P. Mihaylova i F. Clotuche-Duvieusart, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 90. i 185. 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 „Varna Holideis” EOOD i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog osiguranja“ grada Varne, pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) u pogledu ispravka odbitka poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je to društvo platilo prilikom stjecanja nekretnine hotela.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Članak 63. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:
„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”
- 4 Članak 90. Direktive o PDV-u određuje:
„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 Članak 179. te direktive propisuje:
„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178.
[...].”
- 6 Članak 184. navedene direktive glasi:
„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”
- 7 Člankom 185. iste direktive propisano je:
„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.”

- 8 Sukladno članku 186. Direktive o PDV-u:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185.”

Bugarsko pravo

- 9 Člankom 78. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., u daljnjem tekstu: ZDDS), koji je na snazi od 1. siječnja 2007., određuje se:

„(1.) U slučaju izmjene porezne osnovice, raskida isporuke ili promjene naravi isporuke, porezni obveznik dužan je ispraviti iznos odbijenog PDV-a.

(2.) Ispravak se provodi u razdoblju tijekom kojeg je nastupio događaj naveden u stavku 1., unošenjem provedenog ispravka, u skladu s ispravom iz članka 115. ili s novom ispravom iz članka 116., u registar kupoprodaja i u poreznu prijavu koja se odnosi na odgovarajuće razdoblje.”

Činjenice u glavnom postupku i prethodna pitanja

- 10 Varna Holideis, društvo sa sjedištem u Varni (Bugarska), u tom je gradu tijekom prosinca 2004. steklo nekretninu hotel. Presudom od 12. veljače 2015. (br. 201), koja je istog dana postala konačna, Varhoven kasacionen sad (Vrhovni kasacijski sud, Bugarska) utvrdio je ništavost kupoprodaje te nekretnine. Posljedično, on je naložio Varna Holideisu da je vrati prodavatelju, a potomjem da vrati primljenu kupovninu.
- 11 U svrhu provedbe te presude, prodavatelj je Varna Holideisu ispostavio knjižna odobrenja. Varna Holideis je izjavio da ista odbija te 7. lipnja 2017. – na dan objave odluke kojom se upućuje prethodno pitanje Administrativnog sada – Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska) – još nije dotičnu nekretninu izbrisao iz zemljišne knjige.
- 12 Uzimajući u obzir presudu Varhovenog kasacionenog sada (Vrhovni kasacijski sud) od 12. veljače 2015. (br. 201), Teritorijalna direkcija na Nacionalnata agencija za prihode Varna (područna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode u Varni, Bugarska) izdala je odluku o naplati koja se odnosila na veljaču 2015., kako bi ispravila PDV koji je Varna Holideis odbio na ime PDV-a koji je teretio stjecanje navedene nekretnine tijekom 2004. Ta odluka o naplati potvrđena je odlukom direktora Direkcije „Žalbe i praksa na području poreza i socijalnog osiguranja” grada Varne, pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode. Iz te odluke proizlazi da, iako je točno da ispravak PDV-a nakon utvrđivanja ništavosti transakcije nije jedan od slučajeva koji su izrijeком predviđeni u bugarskom pravu, njegove se odredbe koje uređuju slučaj raskida mogu analogno primijeniti, u skladu s načelom porezne neutralnosti.
- 13 Varna Holideis u svojoj tužbi pred sudom koji je uputio zahtjev osporava obvezu provođenja ispravka predmetnog PDV-a koja mu je naložena. On smatra da bugarsko pravo predviđa ispravak PDV-a u slučaju raskida ugovora, ali ne i u slučaju njegova poništenja. Prvi od tih pojmova odgovara situaciji u

kojoj vjerovnik retroaktivno okončava isporuku, dok se drugi odnosi na situacije u kojima transakcija nije ni mogla proizvesti pravne učinke, i to od početka. Međutim, bugarsko porezno pravo ne uređuje potonji slučaj.

- 14 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev ističe da bi se ništavost transakcije koja je utvrđena sudskom odlukom mogla kvalificirati kao promjena čimbenika primijenjenih za određivanje iznosa odbitka, u smislu članka 185. Direktive o PDV-u. Međutim, taj sud smatra da bi ništavost transakcije mogla značiti i da nije došlo do isporuke u smislu Direktive o PDV-u i da, u skladu s time, PDV nikada nije ni bio dugovan. U tom slučaju ne bi trebalo provesti ispravak, već bi trebalo uskratiti pravo na odbitak PDV-a.
- 15 U nedostatku izričite odredbe bugarskog prava, trebalo bi – kako bi se izvele posljedice ništavosti kupoprodaje s poreznog gledišta – izravno primijeniti Direktivu o PDV-u. Naime, u slučaju da tu direktivu treba tumačiti na način da ništavost neke transakcije dovodi do ispravka odbitka prethodno plaćenog PDV-a, trebalo bi ispitati primjenjuju li se relevantne odredbe te direktive izravno. Naime, ako se ispravak ne bi proveo, postojala bi opasnost da se PDV izgubi jer bi prodavatelj kupcu vratio cijenu kupljenog dobra kao i PDV koji je kupac platio, dok bi isti taj kupac mogao zadržati PDV koji je sam odbio.
- 16 U tim je okolnostima Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li članak 90. stavak 1. i članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se odbitak pretporeza za isporuku može ispraviti i u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku, u kojem je pravni posao u vezi s kojim je izvršeno pravo na odbitak pretporeza bio proglašen ništavim pravomoćnom presudom ili s obzirom na definiciju iz članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 u takvom slučaju treba uzeti da do isporuke nije došlo te da porezna obveza nije nikada niti nastala?
2. Treba li članak 185. stavke 1. i 2. Direktive 2006/112 tumačiti na način da se u slučaju nepostojanja nacionalne odredbe za ispravak odbitka pretporeza u slučaju proglašavanja pravnog posla ništavim presudom taj ispravak može zahtijevati izravnom primjenom članka 90. stavka 1. Direktive?”

Nadležnost Suda

- 17 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi članici isključivo od dana njezina pristupanja Uniji (rješenje od 11. svibnja 2017., Exmitiani, C-286/16, neobjavljeno, EU:C:2017:368, t. 12.).
- 18 Iz toga, među ostalim, proizlazi da Sud nije nadležan tumačiti direktive Unije koje se odnose na PDV ako razdoblje za koje se naplaćuje porez o kojem je riječ u glavnom postupku prethodi pristupanju dotične države članice Uniji (rješenje od 11. svibnja 2017., Exmitiani, C-286/16, neobjavljeno, EU:C:2017:368, t. 13.).
- 19 Prema zahtjevu za prethodnu odluku, Varna Holideis je u prosincu 2004., dakle prije pristupanja Republike Bugarske Uniji 1. siječnja 2007., stekao nekretninu hotel u Varni.
- 20 U tom pogledu valja podsjetiti na to da – sukladno članku 63. Direktive o PDV-u – oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga (presuda od 7. ožujka 2013., Efir, C-19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, t. 31.).

- 21 Stoga, pod pretpostavkom da je isporuka nekretnine iz glavnog postupka bila uređena pravilima kao što su ona predviđena Direktivom o PDV-u, ta je isporuka obavljena i PDV je dospio prije pristupanja Republike Bugarske Uniji.
- 22 Što se tiče prava na odbitak predviđenog Direktivom o PDV-u, ono je, kako materijalno tako i vremenski, izravno povezano s dospjelošću PDV-a dugovanog ili plaćenog za robu i usluge.
- 23 Naime, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije. Kao što je to Sud više puta naglasio, pravo na odbitak iz članka 167. i sljedećih Direktive o PDV-u čini sastavni dio mehanizma PDV-a te se ono u načelu ne može ograničiti. Posebno, ono se ostvaruje odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 37. i 39.).
- 24 Sukladno članku 167. i članku 179. prvom stavku Direktive o PDV-u, pravo na odbitak PDV-a načelno se ostvaruje u istom razdoblju u kojem je on nastao, odnosno u trenutku kada nastane obveza obračuna poreza (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 44.).
- 25 Iz toga slijedi da – u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 17. i 18. ove presude – Sud nije nadležan odgovoriti na upućena pitanja u dijelu u kojem se ona odnose na obvezu obračuna PDV-a i izvršavanje prava na odbitak.
- 26 Što se tiče ispravka odbitaka PDV-a, člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u određuju se uvjeti pod kojima porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak. Iz sudske prakse Suda proizlazi da je mehanizam ispravka predviđen u navedenim člancima sastavni dio sustava odbitka PDV-a utemeljenog Direktivom o PDV-u. On ima za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a (presuda od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 23.).
- 27 Iako je točno da se ispravkom ne može *de facto* izmijeniti prvotno provedeni odbitak, već on dovodi do povećanja ili smanjenja iznosa PDV-a koji porezni obveznik duguje u nekom kasnijem poreznom razdoblju (vidjeti u tom smislu presudu od 11. travnja 2018., SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, t. 53.), ostaje činjenica da mehanizam ispravka služi za ispravak odbitaka provedenih u prošlosti.
- 28 Naime, sukladno članku 184. Direktive o PDV-u, početni odbitak PDV-a proveden na ime ulaznog poreza ispravlja se ako je viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.
- 29 Osim toga, iz zajedničkog tumačenja članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da, kad je ispravak potreban zbog promjene jednog od čimbenika prvotno primijenjenih za izračunavanje odbitaka, izračun iznosa tog ispravka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara onomu koji bi porezni obveznik imao pravo odbiti da je ta promjena na početku bila uzeta u obzir (presuda od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 27.).
- 30 Osim toga, Sud je već presudio da samo postojanje elementa koji je nastupio nakon pristupanja dotične države članice Uniji i koji se odnosi na okolnosti koje prethode tom datumu, čija je on posljedica, ne dostaje da bi se Sudu dale ovlasti za odgovaranje na prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje neke direktive (rješenje od 11. svibnja 2011., Semerdzhiev, C-32/10, neobjavljeno, EU:C:2011:288, t. 26.).
- 31 Stoga, s obzirom na to da je obveza ispravljanja neodvojivo povezana s obvezom obračuna PDV-a koji se prethodno duguje ili je plaćen, kao i s pravom na odbitak koje iz toga proizlazi, pojava okolnosti koje u načelu mogu zasnovati tu obvezu nakon pristupanja države članice Uniji ne omogućava Sudu da tumači Direktivu o PDV-u ako je do isporuke robe ili pružanja usluga na koje se odnosi došlo prije pristupanja.

- 32 Iz toga slijedi da Sud stoga nije nadležan za davanje odgovora na pitanja koja je uputio Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni).

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) odlučuje:

Sud Europske unije nije nadležan za davanje odgovora na pitanja koja je uputio Administrativen sad – Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska).

Potpisi