



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

15. listopada 2020.*

[Tekst ispravljen rješenjem od 26. studenoga 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”

U predmetu C-335/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 6. prosinca 2018., koju je Sud zaprimio 24. travnja 2019., u postupku

E. sp. z o.o. sp. k.

protiv

Minister Finansów,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za E. sp. z o.o. sp. k., A. Bartosiewicz, porezni savjetnik,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Siekierzyńska, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 4. lipnja 2020.,

* Jezik postupka: poljski

donosi sljedeću

Presudu

- 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.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između E. sp. z o.o. sp. k. i Minister Finansów (ministar financija, Poljska) o poreznom mišljenju koji je potonji izdao.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 63. Direktive 2006/112 određuje se:
„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”
- 4 U članku 73. te direktive navodi se:
„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.”
- 5 Članak 90. navedene direktive glasi:
„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.”
- 6 Člankom 184. te direktive propisuje se:
„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”
- 7 Članak 185. Direktive 2006/112 glasi kako slijedi:
„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna [poreza na dodanu vrijednost (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 U skladu s člankom 273. te direktive:

„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.”

Poljsko pravo

9 Člankom 89.a ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004., u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (Dz. U. iz 2011., br. 177, pozicija 1054.), (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) određuje se:

„1. Porezni obveznik može ispraviti oporezivi iznos i dospjeli porez za isporuku robe ili pružanje usluga na području države u slučaju vjerojatne nenaplativosti tražbina. Ispravak se također odnosi na oporezivi iznos i iznos poreza za dio tražbine čija je nenaplativost vjerojatna.

1a. Nenaplativost tražbine smatra se vjerojatnom ako tražbina nije plaćena ili prenesena u bilo kojem obliku u roku od 150 dana od datuma isteka roka za njezino plaćanje navedenog u ugovoru ili na računu.

2. Odredba stavka 1. primjenjuje se ako se ispune sljedeći uvjeti:

1. isporuka robe ili pružanje usluga obavljaju se za poreznog obveznika iz članka 15. stavka 1. koji je registriran kao aktivni porezni obveznik PDV-a i koji nije u stečajnom postupku ili likvidaciji;

[...]

3. na dan koji prethodi danu podnošenja porezne prijave u kojoj se obavlja ispravak iz stavka 1.:

- (a) vjerovnik i dužnik registrirani su kao aktivni porezni obveznici PDV-a,
- (b) dužnik nije u stečajnom postupku ili likvidaciji;

[...]

5. od datuma izdavanja računa za tražbinu nisu prošle dvije godine, računajući od kraja godine u kojoj je izdan račun;

[...]

3. Ispravak iz stavka 1. može se obaviti u obračunu za razdoblje u kojem se nenaplativost tražbine smatra vjerojatnom, pod uvjetom da do dana kada vjerovnik podnese poreznu prijavu za to razdoblje tražbina nije plaćena ili prenesena u bilo kojem obliku.

4. U slučaju da je, nakon podnošenja porezne prijave u kojoj je obavljen ispravak iz stavka 1., tražbina plaćena ili prenesena u bilo kojem obliku, vjerovnik je dužan povećati oporezivi iznos i iznos dospjelog poreza u obračunu za razdoblje u kojem je tražbina plaćena ili prenesena. U slučaju djelomično plaćene tražbine, oporezivi iznos i iznos dospjelog poreza povećavaju se u odnosu na taj dio.

[...]”

10 Članak 89.b Zakona o PDV-u glasi:

„1. U slučaju neplaćanja tražbine koja proizlazi iz računa za isporuku robe ili pružanje usluga na području države u roku od 150 dana od datuma isteka roka za njezino plaćanje navedenog u ugovoru ili na računu, dužnik je obvezan ispraviti odbijeni iznos poreza koji proizlazi iz tog računa u obračunu za razdoblje u kojem je isteklo 150 dana od datuma isteka roka za plaćanje navedenog u ugovoru ili na računu.

1a. Odredba stavka 1. ne primjenjuje se ako je dužnik platio tražbinu najkasnije posljednji dan obračunskog razdoblja u kojem je isteklo 150 dana od datuma isteka roka za plaćanje te tražbine.

2. Ako je tražbina djelomično plaćena u roku od 150 dana od datuma isteka roka za njezino plaćanje navedenog u ugovoru ili na računu, ispravak se odnosi na pretporez za neplaćeni dio tražbine. Odredbe stavka 1.a primjenjuju se *mutatis mutandis*.

[...]

4. U slučaju plaćanja tražbine nakon ispravka iz stavka 1., porezni obveznik ima pravo, u prijavi za razdoblje tijekom kojeg je tražbina ispravljena, povećati iznos pretporeza od iznosa poreza iz stavka 1. U slučaju djelomično plaćene tražbine, pretporez se može povećati u iznosu koji se odnosi na taj dio.

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 11 Društvo s ograničenom odgovornošću E, osnovano u skladu s poljskim pravom sa sjedištem u Poljskoj i obveznik PDV-a, obavlja djelatnost poreznog savjetovanja za, među ostalim, subjekte koji su obveznici PDV-a i koji s njim nisu povezani. Na njegovu isporuku tako pruženih usluga u Poljskoj primjenjuje se standardna stopa PDV-a.
- 12 Društvo E poslalo je jednom od svojih klijenata račun koji uključuje PDV na ime usluga poreznog savjetovanja oporezivih na poljskom državnom području. U vrijeme pružanja usluge taj klijent bio je registriran kao aktivni obveznik PDV-a te nije bio u stečajnom postupku ni u likvidaciji. Međutim, nad navedenim klijentom pokrenuta je likvidacija 150 dana nakon isteka roka za plaćanje, ali je i dalje bio registriran kao aktivni obveznik PDV-a. S obzirom na to da taj račun nije ispravljen niti prenesen ni u kojem obliku, društvo E podnijelo je ministru financija prije isteka razdoblja od dvije godine nakon izdavanja navedenog računa 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 članku 89.a Zakona o PDV-u, smanjiti oporezivi iznos PDV-a zbog neplaćanja tražbine koja proizlazi iz tog računa.
- 13 Poreznim mišljenjem od 12. siječnja 2015. ministar financija odgovorio je niječno na zahtjev društva E. Osobito je naveo da se člankom 90. Direktive 2006/112 poreznim obveznicima daje pravo da smanje oporezivi iznos PDV-a samo pod uvjetima koje određuje svaka država članica, a što je Republika Poljska utvrdila u članku 89.a Zakona o PDV-u. Ako nije ispunjen jedan od uvjeta propisanih u tom članku, porezni obveznik nije ovlašten pozivati se na pravo na smanjenje izvodeći potonje izravno iz prava Unije.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je društvo E zatražilo i tri daljnja porezna mišljenja o usklađenosti uvjeta utvrđenih u članku 89.a Zakona o PDV-u u različitim činjeničnim okolnostima u kojima se taj članak može primijeniti. Iz spisa kojim Sud raspolaze proizlazi da ni na te zahtjeve nisu dani pozitivni odgovori. Sud koji je uputio zahtjev navodi da je zbog povezanosti priložio četiri predmeta koja se odnose na sporna porezna mišljenja.

- 15 Društvo E bezuspješno je osporavalo navedena porezna mišljenja pred nadležnim prvostupanjskim poljskim sudom. Zatim je podnijelo žalbu u kasacijskom postupku pred sudom koji je uputio zahtjev, smatrajući da je sud prvog stupnja nepravilno presudio da osporavane odredbe Zakona o PDV-u ne utječu negativno na zahtjeve koji proizlaze iz prava Unije.
- 16 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o margini prosudbe danoj državama članicama da u svojem nacionalnom pravu odrede uvjete primjene odredaba članka 90. Direktive 2006/112. S obzirom na, među ostalim, presude od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), i od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), dvoji o tome jesu li zakoniti uvjeti propisani u članku 89.a stavku 2. Zakona o PDV-u.
- 17 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je poljski zakonodavac kao mjeru prenošenja članka 185. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 donio članak 89.b Zakona o PDV-u tako što je dužnika obvezao na ispravak iznosa PDV-a koji se može odbiti kao posljedicu vjerovnikova prava da u uvjetima propisanim u članku 89.a Zakona o PDV-u smanji oporezivi iznos. Tako se uvjetima propisanim u članku 89.a Zakona o PDV-u, osobito onim koji se odnosi na oporezivanje vjerovnika i dužnika PDV-om, jamči simetrija poreznih mehanizama radi pravilne naplate poreza.
- 18 Usto sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je uvjet prema kojem na temelju članka 89.a stavka 2. Zakona o PDV-u dužnik ne smije biti u stečajnom postupku ili likvidaciji omogućava zajamčiti usklađenost poljskog pravnog sustava time što se izbjegava, među ostalim, ugrožavanje poretka namirenja vjerovnika predviđenog stečajnim pravom. Ako bi Sud smatrao da se članku 90. stavku 2. Direktive 2006/112 protive uvjeti poput onih propisanih u članku 89.a stavku 2. Zakona o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome treba li odlučiti odstupajući od nacionalnih pravila koja se primjenjuju u području stečaja.
- 19 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Dopušta li se odredbama Direktive Vijeća 2006/112[...], osobito njezinim člankom 90. stavkom 2., s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, da se u nacionalno pravo uvede ograničenje mogućnosti smanjenja oporezivog iznosa u slučaju djelomičnog ili potpunog neplaćanja zbog određenog poreznog statusa dužnika i vjerovnika?
2. Konkretno, protivi li se pravu Unije uvođenje u nacionalno pravo odredbe kojom se dopušta mogućnost korištenja ‚olakšice za loše dugove‘ pod uvjetom da na datum pružanja usluga ili isporuke robe i na dan koji prethodi danu podnošenja ispravka porezne prijave kako bi se iskoristila ta olakšica:
- dužnik nije u stečajnom postupku ili likvidaciji,
 - vjerovnik i dužnik registrirani su kao aktivni porezni obveznici PDV-a?”

Prethodna pitanja

- 20 Svojim dvama pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 90. Direktive 2006/112 nacionalni propis koji smanjenje oporezivog iznosa PDV-a uvjetuje 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.

- 21 U tom pogledu treba podsjetiti da 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. Ta odredba izraz je temeljnog načela Direktive 2006/112, prema kojem je oporezivi iznos određen iznosom stvarno primljene protučinidbe, odakle logično slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV-a primiti veći iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 17. i navedena sudska praksa).
- 22 Osim toga, na temelju članka 273. Direktive 2006/112, države članice mogu propisati 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.
- 23 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 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 24 Iz sudske prakse Suda međutim proizlazi da mjere za sprečavanje poreznih prijevара ili utaje načelno ne mogu odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. One nadalje moraju u najmanjoj mogućoj mjeri zahvaćati ciljeve i načela Direktive 2006/112 te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 25 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 formalnostima koje traži odnosna država članica (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 26 Člankom 90. stavkom 2. navedene direktive omogućuje se državama članicama da u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije odstupe od pravila iz članka 90. stavka 1. te direktive.
- 27 Naime, ako dođe do potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije bez otkaza ili poništenja ugovora, kupac ili primatelj ostaje dužan platiti dogovorenu cijenu, a prodavatelj ili pružatelj i dalje u pravilu ima tražbinu na koju se može pozvati pred sudom. Međutim, kako se ne može isključiti da će takva tražbina naposljetku postati konačno nenaplativa, zakonodavac Unije smatrao je potrebnim prepustiti svakoj državi članici da sama odredi daje li slučaj neplaćanja cijene, koja sama po sebi, za razliku od otkaza ili poništenja ugovora, ne vraća stranke u njihovu prvobitnu situaciju, pravo na smanjenje oporezivog iznosa za odgovarajući iznos pod uvjetima koje ona odredi, ili takvo smanjenje u tom slučaju nije dopušteno (vidjeti u tom smislu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 16. i navedenu sudska praksu).
- 28 Kao što je Sud to već presudio, ta mogućnost odstupanja 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 (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 19. i navedena sudska praksa).

- 29 Iz toga slijedi da primjena takve mogućnosti odstupanja mora biti opravdana kako mjere koje su poduzele države članice za njezinu provedbu ne bi poremetile cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Direktivom 2006/112 i kako se ne bi državama članicama dopustilo da jednostavno isključe smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 20. i navedena sudska praksa).
- 30 Osobito, iako je važno da se države članice mogu boriti protiv neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja računa, takva se mogućnost odstupanja ne može proširiti izvan te neizvjesnosti, a osobito ne na pitanje može li se propustiti provođenje smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 21. i navedena sudska praksa).
- 31 Usto, priznati državama članicama mogućnost isključenja svakog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a, iz kojeg osobito proizlazi da poduzetnika, u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od konačnog opterećenja teretom poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje i same podliježu PDV-u (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22. i navedena sudska praksa).
- 32 U ovom slučaju, uvjeti propisani u članku 89.a stavku 2. točki 1. i točki 3. podtočkama (a) i (b) Zakona o PDV-u mogu se istodobno smatrati određivanjem Republike Poljske, na temelju članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112, formalnosti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi mogli koristiti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučajevima djelomičnog ili potpunog neplaćanja cijene i, u pogledu poreznih obveznika koji, poput društva E, ne mogu smanjiti taj oporezivi iznos zbog toga što ne ispunjavaju te uvjete, korištenjem Republike Poljske mogućnošću odstupanja propisanog u članku 90. stavku 2. Direktive 2006/112. Iz toga slijedi da valja ispitati je li ograničenje koje sadržavaju ti uvjeti za porezne obveznike poput društva E opravdano nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti u pogledu konačnosti neplaćanja.
- 33 Kao prvo, što se tiče uvjeta kojim se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje okolnošću da je dužnik bio registriran kao aktivni obveznik PDV-a na dan isporuke robe ili pružanja usluga, valja smatrati da se takav uvjet ne može opravdati nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti u pogledu konačnosti neplaćanja. Naime, činjenica da je dužnik aktivan obveznik PDV-a na dan isporuke robe ili pružanja usluga ne omogućava sama po sebi da se smatra da se tražbina neće naplatiti. To vrijedi tim manje ako se, kao što je Europska komisija to istaknula u svojim pisanim očitovanjima, roba i usluge mogu isporučiti osobama koje nisu obveznici PDV-a, poput tijela oslobođenima PDV-a ili potrošača, a da to ne utječe na vjerovnikovu obvezu da prikupi PDV za račun države i vjerovnikovo pravo da naknadno ispravi oporezivi iznos.
- 34 Kao drugo, što se tiče uvjeta kojim se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om podvrgava okolnosti da je dužnik i dalje registriran kao aktivni obveznik PDV-a na dan koji prethodi danu podnošenju ispravka porezne prijave, valja naglasiti, pored okolnosti na koju se podsjeća u prethodnoj točki ove presude prema kojoj dužnik nije nužno porezni obveznik, da je u točki 28. presude od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377), Sud presudio da se članku 90. Direktive 2006/112 protiv nacionalno zakonodavstvo koje predviđa da porezni obveznik ne može smanjiti oporezivi iznos u slučaju da njegov dužnik u potpunosti ili djelomično ne plati iznos dugovan s osnove transakcije koja podliježe tom porezu ako navedeni dužnik više nije obveznik PDV-a.
- 35 Kao treće, što se tiče uvjeta kojim se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om uvjetuje okolnošću da je vjerovnik i dalje registriran kao aktivni obveznik PDV-a na dan koji prethodi danu podnošenja ispravka porezne prijave, valja smatrati da taj uvjet nije opravdan nužnošću uzimanja u obzir neizvjesnosti u pogledu konačnosti neplaćanja. Naime, s obzirom na to da postojanje tražbine i obveza dužnika da je podmiri ne ovise o zadržavanju svojstva poreznog obveznika dužnika, činjenica je li on obveznik PDV-a na dan koji prethodi danu podnošenja ispravka porezne prijave ne omogućava sama po sebi da se smatra da se tražbina možda neće naplatiti.

- 36 Razmatranja iznesena u točkama 32. do 35. ove presude nisu dovedena u sumnju argumentom koji je poljska vlada istaknula u svojim pisanim očitovanjima prema kojem, uzimajući u obzir poveznicu između članka 90. Direktive 2006/112 i članaka 184. i 185. te direktive, odnosno neovisnosti između PDV-a koji vjerovnik duguje kao prodavatelj ili pružatelj usluge i PDV-a koji dužnik može odbiti kao stjecatelj ili primatelj usluge, zahtjev oporezivanja vjerovnika i dužnika PDV-om omogućava zajamčiti simetrično smanjenje oporezivog iznosa koji služi za izračun dugovanog PDV-a propisanog u članku 89.a Zakona o PDV-u i iznosa PDV-a koji dužnik može odbiti propisanog u članku 89.b Zakona o PDV-u te, slijedom toga, usklađenost i pravilno funkcioniranje sustava PDV-a uz poštovanje načela neutralnosti.
- 37 Točno je da je Sud presudio da se, dok članak 90. Direktive 2006/112 uređuje pravo dobavljača ili pružatelja da umanji oporezivi iznos kada – nakon zaključenja transakcije – ne primi predviđenu protučinidbu ili primi samo njezin dio, članak 185. te direktive odnosi na ispravak odbitaka koje je druga stranka te iste transakcije prvotno provela te da stoga ta dva članka predstavljaju lice i naličje jedne te iste gospodarske transakcije te ih valja usklađeno tumačiti (presuda od 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 35.).
- 38 Osobito, kada država članica na temelju članka 90. stavka 1. Direktive 2006/112 propiše da porezni obveznik pod određenim uvjetima može smanjiti oporezivi iznos nakon sklapanja transakcije, ona mora radi osiguranja načela porezne neutralnosti primijeniti članak 185. stavak 2. drugi podstavak Direktive 2006/112 kako bi druga strana u toj istoj transakciji sa svoje strane ispravila iznos PDV-a koji se može odbiti. Upravo to je poljski zakonodavac učinio donošenjem članaka 89.a i 89.b Zakona o PDV-u.
- 39 Međutim, jamstvo simetričnog smanjenja iznosa oporezivog PDV-om koji se duguje i PDV-a koji se može odbiti ne ovisi o oporezivanju tih dviju strana PDV-om. Naime, ni vjerovnikovo pravo da smanji oporezivi iznos ni dužnikova obveza da smanji iznos PDV-a koji se može odbiti ne ovisi o zadržavanju svojstva poreznog obveznika.
- 40 Kao prvo, što se tiče vjerovnika, valja smatrati da, s obzirom na to da je on bio obveznik u trenutku kada je izvršena isporuka robe ili usluga, na dan kada je na temelju članka 63. Direktive 2006/112 nastupio oporezivi događaj i obveza obračuna, on ostaje dužan platiti PDV koji je prikupio za državu, neovisno o činjenici da je u međuvremenu izgubio svoje svojstvo poreznog obveznika. Usto, uzimajući u obzir činjenicu da, kao što to proizlazi iz točke 21. ove presude, oporezivi iznos, kako je definiran u članku 73. Direktive 2006/112, čini stvarno dobivena naknada, taj vjerovnik može, čak i nakon što je izgubio svojstvo poreznog obveznika, ispraviti oporezivi iznos na način da on odražava stvarno dobivenu naknadu i da porezna uprava ne primi na ime PDV-a veći iznos od onoga koji je primio navedeni vjerovnik. Dakle, vjerovnikovo pravo da smanji oporezivi iznos radi ispravka ne ovisi o zadržavanju njegova svojstva poreznog obveznika.
- 41 Kao drugo, što se tiče dužnika, valja podsjetiti na to da svaka osoba koja ima svojstvo poreznog obveznika i koja djeluje kao takva u trenutku u kojem stječe neku robu ili prima neku uslugu raspolaže pravom na odbitak na temelju te isporučene robe ili usluge i da, ako ne postoje okolnosti koje upućuju na utaju ili zloporabu i ovisno o eventualnim ispravicima propisanim u članku 185. Direktive 2006/112, pravo na odbitak, jednom nastalo, i dalje postoji (presude od 2. lipnja 2005., Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, t. 32., i od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 46.). U tim okolnostima, iznos PDV-a koji se može odbiti mora moći ispraviti svaka osoba koja više nema svojstvo poreznog obveznika ali koja je imala to svojstvo u trenutku nastanka prava na odbitak. Dakle, dužnikova obveza da smanji iznos PDV-a koji može odbiti ne ovisi o zadržavanju njegova svojstva poreznog obveznika.
- 42 U pogledu činjenice da nakon što su izvršeni ispravci oporezivog iznosa i PDV-a koji se može odbiti, PDV koji dužnik sada duguje možda neće biti uplaćen državi zbog toga što je dužnik u stečajnom postupku ili likvidaciji, dovoljno je istaknuti, poput nezavisne odvjetnice u točkama 58. do 60. njezina

mišljenja, da postojeća veza između ispravka porezne osnovice i PDV-a koji se može ispraviti ne znači nužno da se ta dva ispravka moraju dogoditi u istom trenutku. Dakle, ta povezanost ne onemogućava državama članicama da, vodeći računa o nepostojanju vremenskog kriterija u članku 185. stavku 2. drugoj rečenici Direktive 2006/112, zahtijevaju ispravak PDV-a koji se može odbiti jer je dužnik u zakašnjenju s plaćanjem i prije nego što je nad njim otvoren stečajni ili postupak likvidacije i tako spriječe svaki rizik financijskog gubitka za državu.

- 43 Osim toga, zahtjev, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, o oporezivanju vjerovnika i dužnika PDV-om ne može se opravdati ni prevencijom nepravilnosti ili zlouporaba ni u pogledu odredaba članka 273. Direktive 2006/112.
- 44 Naime, valja istaknuti, s jedne strane, da cilj prevencije nepravilnosti i zlouporaba ne omogućava postupati protivno svrsi i strukturi članka 90. stavka 2. Direktive 2006/112, kako su iznesene u točkama 26. do 30. ove presude, i opravdati odstupanje od članka 90. stavka 1. te direktive zbog razloga koji se ne odnose na neizvjesnost o neplaćanju ili konačnosti neplaćanja (vidjeti po analogiji presudu od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 25.).
- 45 S druge strane, uzimajući u obzir sudsku praksu na koju se podsjeća u točki 24. ove presude u pogledu članka 273. Direktive 2006/112, iz spisa kojim Sud raspolaze ne proizlazi da ovlaštenje vjerovnika, poput društva E, da smanji osnovicu svojeg oporezivanja PDV-om unatoč naknadnom gubitku svojega svojstva poreznog obveznika ili dužnikova svojstva poreznog obveznika predstavlja osobit rizik utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza. To vrijedi tim manje ako, kao što se podsjeća u točkama 40. i 41. ove presude, pravo ispravka oporezivanja iznosa i obveza ispravka iznosa PDV-a koji se može odbiti ne ovisi o zadržavanju svojstva poreznog obveznika ni vjerovnika ni dužnika. Činjenica isključenja svake mogućnosti smanjenja oporezivanja iznosa u takvoj situaciji i prebacivanje na vjerovnika tereta iznosa PDV-a koji on nije primio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti u svakom slučaju prekoračuje strogo nužne granice za postizanje ciljeva predviđenih člankom 273. Direktive 2006/112 (presuda od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 27.).
- 46 Kao četvrto, što se tiče uvjeta kojim se smanjenje iznosa oporezivanja 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, valja smatrati 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, takav uvjet zaista uzima u obzir neizvjesnost koja je svojstvena konačnosti neplaćanja.
- 47 Međutim, valja podsjetiti na to da, u skladu s načelom proporcionalnosti, koje je dio općih načela prava Unije, sredstva za provođenje Direktive 2006/112 moraju biti prikladna za ostvarenje ciljeva predviđenih tom odredbom i ne smiju prelaziti ono što je nužno za njihovo ostvarenje (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 25.).
- 48 Međutim, treba utvrditi da bi se neizvjesnost povezana s konačnošću neplaćanja mogla uzeti u obzir i odobravanjem smanjenja iznosa oporezivanja 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. Dakle, na nacionalnim je tijelima da, uz poštovanje načela proporcionalnosti i pod nadzorom suda, odrede dokaze za vjerojatno produljeno trajanje neplaćanja koje porezni obveznik treba podnijeti s obzirom na posebnosti primjenjivog nacionalnog prava. Takav način bio bi djelotvoran i za postizanje zadanog cilja, a istodobno je manje ograničavajući za vjerovnika, koji osigurava prefinansiranje PDV-a ubirući ga za račun države (vidjeti po analogiji presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.).
- 49 Osim toga, u tom pogledu valja naglasiti, s jedne strane, da se člankom 89.a stavkom 1a Zakona o PDV-u precizno predviđa vremenski kriterij po isteku kojeg se tražbina smatra vjerojatno nenaplativom i, s druge strane, da na temelju članka 89.a stavka 4. tog zakona vjerovnik mora povećati oporezivi

iznos i iznos dospjelog PDV-a ako nakon smanjenja oporezivog iznosa tražbina bude podmirena ili prenesena. Tumačene zajedno, te odredbe same po sebi čine primjerenu mjeru koja, kao što je navedeno u prethodnoj točki ove presude, ispunjavaju zahtjeve načela proporcionalnosti.

- 50 Utvrđenje izvršeno u točki 48. ove presude vrijedi tim više u kontekstu stečajnih postupaka ili postupaka likvidacije, u kojima se izvjesnost o konačnosti nenaplativosti tražbine u načelu može steći tek nakon proteka dugog razdoblja. Takvim rokom poduzetnici koji podliježu tom zakonodavstvu – kada su suočeni s neplaćanjem nekog računa – u svakom slučaju mogu doći u likvidnosno nepovoljniji položaj u odnosu na svoje konkurente iz drugih država članica, a što bi očito moglo poremetiti cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Direktivom 2006/112 (vidjeti po analogiji presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 28.).
- 51 [Kako je ispravljeno rješenjem od 26. studenoga 2020.] U pogledu činjenice koju je istaknuo sud koji je uputio zahtjev da uvjet naveden u točki 46. ove presude omogućava zajamčiti usklađenost poljskog pravnog sustava time što se izbjegava, među ostalim, ugrožavanje poretka namirenja vjerovnika predviđenog stečajnim pravom, valja podsjetiti da, s jedne strane, članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 ispunjava pretpostavke za izravan učinak (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 34.) i da, s druge strane, načelo nadređenosti prava Unije znači da je svaki nacionalni sud kad odlučuje u okviru svoje nadležnosti dužan, kao tijelo države članice, izuzeti iz primjene sve nacionalne odredbe suprotne odredbi prava Unije koja ima izravan učinak u sporu u kojem odlučuje (presuda od 24. lipnja 2019., Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, t. 61.).
- 52 Iz toga slijedi da se, ako ne ispunjava samo uvjete određene nacionalnim propisom koji nisu u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive 2006/112, porezni obveznik poput društva E može pozvati na tu odredbu pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi ostvario smanjenje svojeg oporezivog iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 35.), a na nacionalnom sudu pred kojim se postupak vodi je da ne primijeni neusklađene uvjete. Nije relevantna činjenica da se time utječe na druge odredbe nacionalnog prava jer bi bez obveze za nacionalne sudove da ne primijene odredbu nacionalnog prava protivnu odredbi prava Unije koja proizvodi izravan učinak ta odredba bila lišena svoje biti čime bi se ugrozilo načelo nadređenosti prava Unije.
- 53 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 90. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da mu se protivi 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.

Troškovi

- 54 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 (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se protivi 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.

Potpisi