

Predmet C-335/19

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

24. travnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

6. prosinca 2018.

Tužitelj:

E. Sp. z o.o. Sp.k. sa sjedištem u S.

Tuženik:

Minister Finansów

Predmet glavnog postupka

Odbijanje ispravka iznosa oporezivog PDV-om u vezi s pružanjem usluga u slučaju djelomičnog ili potpunog neplaćanja zbog određenog poreznog statusa dužnika i vjerovnika; „olakšica za loše dugove”

Predmet i pravna osnova prethodnog pitanja

Tumačenje članka 90. stavka 2. Direktive 2006/112, s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti; članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Dopušta li se odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (S L 2006, L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), osobito njezinim člankom 90. stavkom 2., s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, da se u nacionalno pravo uvede ograničenje

moгуćnosti 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 izvršenja usluge/ispоруke 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?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članci 90., 273.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge od 11. ožujka 2004., Dz. U. 2011., br. 177, poz. 1054., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

Članak 89.a u verziji koja se primjenjuje u ovom predmetu:

„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.

1.a 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 članka 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.
5. Uz poreznu prijavu u kojoj obavlja ispravak iz stavka 1., vjerovnik je o tom ispravku dužan obavijestiti pročelnika nadležne porezne uprave uz navođenje iznosâ ispravka i podataka o dužniku.
- [...]
7. Odredbe stavaka 1. do 5. ne primjenjuju se ako između vjerovnika i dužnika postoji odnos iz članka 32. stavaka 2. do 4.
8. Ministar nadležan za javne financije uredbom utvrđuje obrazac obavijesti iz stavka 5. [...]"

Članak 89.b

„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.

1.a 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. Odredba stavka 1.a primjenjuje se *mutatis mutandis*.

[...]

4. Ako je tražbina plaćena nakon što je obavljen ispravak iz stavka 1., porezni obveznik ima pravo na povećanje iznosa pretporeza u obračunu za razdoblje u kojem je tražbina plaćena za iznos poreza iz stavka 1. U slučaju djelomično plaćene tražbine, pretporez se može povećati u odnosu na taj dio.

[...]

6. Ako se utvrdi da je porezni obveznik povrijedio obvezu iz stavka 1., pročelnik porezne uprave ili tijelo za porezni nadzor utvrđuje dodatnu poreznu obvezu u iznosu od 30 % poreza koji proizlazi iz neplaćenih računa, a koji nije ispravljen u skladu sa stavkom 1. Za fizičke osobe koje se za isto djelo tereti za porezni prekršaj ili porezno kazneno djelo ne utvrđuje se dodatna porezna obveza.”

Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (Zakon o stečaju i predstečaju od 28. veljače 2003.) (pročišćeni tekst, Dz.U. iz 2015, poz. 233., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o stečaju):

Članak 342., u verziji koja se primjenjuje u ovom predmetu:

„1. Tražbine koje se namiruju iz sredstava stečajne mase dijele se na sljedeće kategorije:

1. prva kategorija – troškovi stečajnog postupka, [...];
2. druga kategorija – tražbine koje proizlaze iz radnog odnosa za razdoblje prije otvaranja stečaja, [...];
3. treća kategorija – porezi i druga javna davanja te ostale tražbine za doprinose za socijalno osiguranje, uključujući kamate i troškove ovrhe;
4. četvrta kategorija – ostale tražbine koje se ne podmiruju u petoj kategoriji, uključujući kamate za posljednju godinu prije datuma otvaranja stečaja, ugovornu odštetu, troškove postupka i ovrhe;
5. Peta kategorija – kamate koje nisu uključene u prethodno navedene kategorije redosljedom kojim se podmiruje glavnica, kao i sudske i upravne novčane kazne i tražbine na ime darova i legata.

2. Tražbine stečene prijenosom ili indosamentom nakon otvaranja stečaja podmiruju se u trećoj kategoriji, osim ako se podmiruju u četvrtoj kategoriji. To se ne odnosi na tražbine nastale zbog radnji stečajnog upravitelja ili upravitelja ili radnji društva u stečaju koje je odobrio povjerenik.

3. [...].”

Činjenično stanje, postupak i glavni argumenti stranaka

- 1 U zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja upućenom Ministru Finansów (ministar financija), E. Sp. z. o.o. (u daljnjem tekstu: društvo) naveo je da kao registrirani aktivni porezni obveznik PDV-a obavlja poslovnu djelatnost pružanja usluga poreznog savjetovanja uz naknadu, među ostalim, subjektima koji su registrirani kao aktivni porezni obveznici PDV-a. Primatelji usluga nisu povezani s tim društvom. Društvo naknadu za pružene usluge uzima kao poreznu osnovicu. Za oporezivanje usluga koje se isporučuju na području države društvo primjenjuje osnovnu stopu poreza na dodanu vrijednost (PDV). U slučajevima predviđenima Zakonom o PDV-u također primjenjuje prijenos porezne obveze (članak 28.b Zakona o PDV-u).
- 2 Društvo je ugovaratelju izdalo račun s iskazanim PDV-om za pružene usluge poreznog savjetovanja koje se oporezuju na području države. Društvo do dana podnošenja zahtjeva nije primilo uplatu za navedeni račun s iskazanim PDV-om. Od dana izdavanja računa nije prošlo više od dvije godine. Tražbina nije plaćena niti prenesena u bilo kojem obliku. Osim toga, društvo je navelo da je ugovaratelj (dužnik) na dan izvršenja usluge bio registriran kao aktivni porezni obveznik PDV-a, nije bio u stečajnom postupku ni likvidaciji. I dalje je registriran kao aktivni porezni obveznik PDV-a i trenutno je u likvidaciji.
- 3 S obzirom na navedeno, društvo se obratilo ministru financija s pitanjem može li se u tim činjeničnim okolnostima ispraviti oporezivi iznos i dospjeli porez za pružanje usluga na području države u slučaju da obveza nije plaćena u cijelosti, a da je dužnik u obračunskom razdoblju u kojem istječe 150 dana od datuma isteka roka za plaćanje u likvidaciji.
- 4 U poreznom mišljenju od 12. siječnja 2015. ministar financija utvrdio je da uređenje koje proizlazi iz članka 90. Direktive 2006/112 nije obvezno za države članice. Uvođenje u članak 89.a Zakona o PDV-u prava na ispravak oporezivog iznosa i dospjelog poreza za tražbinu koju vjerovnik vjerojatno ne može naplatiti ne predstavlja povredu članka 90. Direktive 2006/112. Stoga neispunjavanje jednog od osnovnih uvjeta sadržanih u pravnom pravilu koje je uvedeno u poljsko pravo i koje predstavlja ostvarenje prava koje proizlazi iz navedenog članka 90., poreznom obvezniku ne daje temelj za izvođenje prava na takozvanu „olakšicu za loše dugove” izravno iz prava Unije.
- 5 Društvo je protiv poreznog mišljenja podnijelo tužbu Wojewódzkom Sądu Administracyjnym w Szczecinie (Vojvodski upravni sud u Szczecinu, Poljska) koji ju je odbio. Prema njegovu mišljenju, pravo na ispravak dospjelog poreza može se ostvariti samo kada su ispunjeni svi uvjeti iz članka 89.a stavka 2. Zakona o PDV-u, što u tom predmetu nije bio slučaj.
- 6 Društvo je protiv te presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) taj je predmet spojio s trima drugim predmetima. U svim tim predmetima društvo je podnijelo zahtjev za

izdavanje poreznog mišljenja u kojem se bît poteškoće odnosi na usklađenost uvjeta za primjenu olakšice za loše dugove koji su navedeni u poljskim propisima u odnosu na moguće činjenične okolnosti u kojima se primjenjuje članak 89.a Zakona o PDV-u.

Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 7 Dvojbe suda koji je uputio zahtjev odnose se na marginu prosudbe koju države članice imaju za utvrđivanje zahtjevâ za korištenje pravila utvrđenog člankom 90. Direktive 2006/112. Konkretno, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga trebaju li se uvjeti utvrđeni člankom 89. Zakona o PDV-u ograničiti samo na one kojima se omogućava dokazivanje da nije plaćena tražbina čija je vrijednost uključena u prijavu PDV-a kao oporeziva transakcija i dospjeli porez, isključujući uvjete koji se odnose na porezni status vjerovnika i dužnika. Osim utvrđenja koje se tražbine smatraju neplaćenima, u članak 89.a Zakona o PDV-u uvedeni su i uvjeti navedeni u stavku 2.
- 8 U članku 90. Direktive 2006/112 ne navode se uvjeti ni obveze koje države članice mogu propisati, što se u dosadašnjoj sudskoj praksi Naczelnog Sąda Administracyjnog (Visoki upravni sud, Poljska) tumačilo u smislu da te odredbe državama članicama daju marginu prosudbe, osobito u pogledu formalnih uvjeta koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima radi smanjenja oporezivog iznosa. Stoga je u nacionalnoj sudskoj praksi prihvaćeno da je olakšica za loše dugove obuhvaćena marginom prosudbe.
- 9 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, dosadašnja sudska praksa Suda ne daje jasan odgovor kad je riječ o mogućnosti uvođenja navedenih ograničenja u nacionalno pravo.
- 10 Čini se da iz dosadašnjih presuda Suda proizlazi da on zagovara usko tumačenje ograničenja korištenja „olakšice za loše dugove” koja države članice mogu uvesti u nacionalno zakonodavstvo.
- 11 Konkretno, Sud je u presudi od 15. svibnja 2014., C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, EU:C:2014:328, utvrdio da je važno da „formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om budu ograničeni na one uvjete u skladu s kojima mogu dokazivati da, nakon što je transakcija zaključena, jedan dio ili cjelokupan iznos definitivno neće naplatiti” (t. 39.).
- 12 Međutim, u točki 36. te presude Sud je naveo da „u vezi s pitanjem o formalnostima o kojima može ovisiti ostvarenje 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 ova mogućnost ne može upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3. te direktive.”

- 13 Dvojbe nisu riješene ni u presudi Suda od 23. studenoga 2017., C-246/16, Enzo Di Maura, EU:C:2017:887, u kojoj je Sud utvrdio da članak 11. dio C stavak 1. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da država članica smanjenje oporezivog iznosa za porez na dodanu vrijednost ne može podvrgavati neuspješnosti stečajnog postupka ako takav postupak može trajati dulje od deset godina (izreka).
- 14 Iz toga se može zaključiti da je trajanje stečajnog postupka bio ključan element za ocjenu usklađenosti nacionalne odredbe s pravom Unije. Međutim, Sud je u obrazloženju utvrdio da „[n]aime, iako je važno da se države članice mogu boriti protiv neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja računa, na koju se podsjeća u točki 16. ove presude, takva mogućnost odstupanja ne bi se smjela proširiti izvan te neizvjesnosti, a osobito ne na pitanje može li se smanjenje oporezivog iznosa izvršiti u slučaju neplaćanja” (t. 22.). Kao što je Sud nadalje istaknuo, „osim toga, priznati državama članicama mogućnost da mogu isključiti sva smanjenja oporezivog iznosa za PDV bila bi protivna načelu neutralnosti PDV-a, iz kojeg osobito proizlazi da poduzetnika, kao osobu koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od konačnog opterećenja tereta porezom koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje same podliježu PDV-u” (t. 23.).
- 15 Pozivajući se na načelo proporcionalnosti, Sud je utvrdio da je „[t]a neizvjesnost [...] očigledno uzeta u obzir time što se poreznog obveznika lišava njegova prava na smanjenje oporezivog iznosa dok god tražbina ne postane konačno nenaplativa, kao što se to u biti propisuje nacionalnim zakonodavstvom o kojemu je riječ u glavnom postupku. Međutim, [...] isti [bi se] cilj mogao postići i odobravanjem smanjenja ako porezni obveznik pokaže razumnu vjerojatnost da dug neće biti plaćen, a oporezivi iznos se procijeni na više ako se plaćanje ipak izvrši.” (t. 27.).
- 16 Sud je istodobno utvrdio da je „na nacionalnim [...] 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” (t. 27.).
- 17 Čini se da iz dosadašnje sudske prakse Suda proizlazi da se uvjeti za korištenje olakšice za loše dugove predviđeni nacionalnim zakonodavstvom mogu odnositi samo na pitanje borbe protiv neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja računa.
- 18 S obzirom na navedeno, sud koji je uputio zahtjev dvoji jesu li dopušteni dodatni uvjeti predviđeni člankom 89.a stavkom 2. Zakona o PDV-u ili je dovoljan uvjet za ispravak dokazivanje vjerojatnosti nenaplativosti na način da porezni obveznik pokaže da 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.
- 19 Konkretno, sud koji je uputio zahtjev od Suda očekuje da navede jesu li uvjeti utvrđeni člankom 89.a stavkom 2. Zakona o PDV-u izvan margine prosudbe

priznate državama članicama ili pak, s obzirom na načelo proporcionalnosti, nacionalni sud te uvjete treba ocijeniti ovisno o okolnostima predmeta, što bi osobito značilo da u obzir treba uzeti koliko će trajati stečajni postupak ili likvidacija.

- 20 Utvrđenje da se pravu Unije protivi to da država članica primjenjuje uvjet iz članka 89.a stavka 2. Zakona o PDV-u ozbiljno bi narušilo usklađenost poljskog pravnog sustava. Naime, poljski je zakonodavac u članku 89.b Zakona o PDV-u odlučio iskoristiti pravo predviđeno člankom 185. stavkom 2. Direktive 2006/112.
- 21 Kako bi se izbjegla povreda načela neutralnosti i proporcionalnosti, korištenje „olakšice za loše dugove” i ispravak dospjelog poreza od strane poreznog obveznika/vjerovnika povezano je s obvezom ispravka pretporeza od strane poreznog obveznika/dužnika. Time se jamči neutralnost PDV-a koja je njegovo strukturno obilježje. Ako vjerovnik iskoristi „olakšicu za loše dugove”, porez koji je ispravljen strukturno više ne postoji. Stoga u biti više ne postoji ni pretporez koji bi se mogao odbiti. Stoga je posljedica nastanka vjerovnikova prava na ispravak dospjelog poreza u slučaju nenaplativih tražbina obveza koja proizlazi iz članka 89.b stavka 1. Zakona o PDV-u, odnosno obveza da porezni obveznik/dužnik smanji pretporez koji se može odbiti ili, ako on ne postoji, da iznos dospjelog poreza poveća za iznos poreza koji proizlazi iz neplaćenih računa, ispravkom prijave za razdoblje u kojem je izvršio odbitak. Budući da se odredbe članka 89.a Zakona o PDV-u odnose na pravo poreznog obveznika/vjerovnika i utvrđuju uvjete njegova ostvarivanja tog prava, dok se članak 89.b stavak 1. navedenog zakona odnosi na istodobnu obvezu poreznog obveznika/dužnika, koji na poziv vjerovnika nije platio tražbinu koja ispunjava uvjete iz članka 89.a stavka 1. i stavka 1.a Zakona o PDV-u, da odgovarajuće ispravi pretporez koji se može odbiti ili da odgovarajuće poveća iznos dospjelog poreza za razdoblje u kojem je porezni obveznik izvršio odbitak, između ta dva propisa mora postojati potpuna korelacija i istovjetnost u odnosu na njihovo pravno stanje. Naime, zbog izravne povezanosti prava jednog poreznog obveznika s pravom drugog poreznog obveznika, ocjena pravilnog ostvarivanja vjerovnikova prava na ispravak dospjelog poreza ovisi o situaciji njegova dužnika.
- 22 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ispravak koji vjerovnik obavlja u odnosu na dužnika u stečaju na neprihvatljiv način zadire u tijek stečajnog postupka izmjenjujući redoslijed namire vjerovnikâ iz članka 342. Zakona o stečaju na način da namiruje, na račun državne riznice, jednog od dužnikovih vjerovnika umjesto kojeg se u stečajnoj masi pojavljuje drugi vjerovnik koji je upravo državna riznica, te time dovodi do promjene obveze u pogledu PDV-a iz četvrte kategorije namire (bruto vrijednost računa vjerovnika iz gospodarskih i općenito građanskopravnih odnosa) u treću kategoriju (porezi). U nacionalnoj se sudskoj praksi smatra da su odredbe Zakona o stečaju i predstečaju, osobito članak 342. Zakona o stečaju, specifične u odnosu na porezne odredbe i ne dopuštaju namirenje pojedinih vjerovnika povredom redoslijeda namire koji je utvrđen u toj odredbi.

- 23 Ograničenja iz članka 89.a stavka 2. točke 1., odnosno članka 89.b stavka 1.b Zakona o PDV-u, koja su uvedena u nacionalne propise izraz su poštovanja tog načela, čija bi povreda ugrozila usklađenost postojećeg nacionalnog pravnog sustava iz članka 342. Zakona o stečaju.
- 24 Međutim, u tom se kontekstu javlja dvojba jesu li ta ograničenja protivna članku 90. stavku 2. Direktive 2006/112, s obzirom na načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti te, ako Sud smatra da se njima povređuju te odredbe, treba li nacionalni sud odlučiti suprotno odredbi članka 342. Zakona o stečaju.
- 25 Gore navedene dvojbe također se javljaju u pogledu ostalih uvjeta za primjenu olakšice za loše dugove koji su utvrđeni člankom 89.a Zakona o PDV-u. Njima se također osigurava simetričnost prihvaćenih poreznih rješenja. Konkretno, uvjet da isporuku treba izvršiti aktivnom poreznom obvezniku osigurava simetrično smanjenje pretporeza kupcu robe. Kada to ograničenje ne bi postojalo, to bi značilo da se konačna potrošnja ne bi oporezivala i da se ne bi osigurala pravilna naplata poreza.
- 26 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, gore navedeni argumenti važan su element koji ide u prilog potrebi da se ispune svi uvjeti o kojima je riječ u članku 89.a i članku 89.b. Zakona o PDV-u.

RADNI DOKUMENT