

Predmet C-429/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

11. srpnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Administrativen sad Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. lipnja 2023.

Tužitelj:

NARE-BG EOOD

Tuženik:Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика”
Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za
prihodite**Predmet glavnog postupka**

Glavni postupak odnosi se na preispitivanje rješenja o ponovnom razrezu poreza kojim je porezna uprava tužitelju u glavnom postupku odbila provođenje ispravka za prethodno razdoblje i korištenje pravom na odbitak pretporeza za isporuke primljene prije njegove registracije u skladu sa Zakonom za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS).

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U predmetnom su slučaju tijekom roka od dvanaest mjeseci koji je ZDDS-om predviđen za korištenje pravom na odbitak pretporeza za isporuke primljene prije tužiteljeve registracije na temelju ZDDS-a u Bugarskoj doneseni posebni propisi u vezi s pandemijom bolesti COVID-19. Navedenim zakonodavstvom su s obzirom na poteškoće gospodarskih subjekata zbog pandemije produljeni rokovi za prijavu

i plaćanje određenih poreza, ali ta mogućnost nije bila predviđena za prijavu, plaćanje i pravo na odbitak PDV-a. Tužitelj tvrdi da je upravo zbog bolesti COVID-19 i naknadne karantene njegova računovođa počinio tehničku pogrešku, čiji je ispravak odbijen rješenjem o ponovnom razrezu poreza, koje se osporava u glavnom postupku. Zbog toga se tužitelj ne može u praksi koristiti svojim pravom na odbitak pretporeza u vezi s isporukama primljenima prije svoje registracije na temelju ZDDS-a.

Sud koji je uputio zahtjev pita Sud onemogućava li se ili pretjerano otežava u praksi korištenje pravom na odbitak pretporeza primjenjivim nacionalnim zakonodavstvom i praksom te jesu li potonji u skladu s člancima 184. i 186. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) kao i načelima porezne neutralnosti, ekvivalentnosti i djelotvornosti.

Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita Sud omogućuje li se navedenim odredbama Direktive o PDV-u da se pravo na odbitak pretporeza odbije u pogledu isporuka koje je porezni obveznik primio prije svoje registracije u skladu sa ZDDS-om ako je izjavom o regularizaciji prijavio PDV u vezi s tim isporukama za razdoblje obuhvaćeno posljednjim razdobljem oporezivanja za vrijeme trajanja prekluzivnog roka od dvanaest mjeseci za korištenje pravom na odbitak pretporeza koji se odnosi na te isporuke.

Zahtjev se upućuje na temelju članka 267. UFEU-a.

Prethodna pitanja

1. S obzirom na zakonom uvedene mjere za suzbijanje epidemije, uključujući izricanje administrativnih mjera za ograničavanje napuštanja doma i slobode kretanja u naseljenim područjima, ograničenje kontakta s drugim osobama i zatvaranje trgovina, pri čemu su u vezi s tim mjerama za suzbijanje epidemije produljeni rokovi za prijavu i plaćanje poreznih dugova na temelju Zakona za korporativno pododhodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava, u daljnjem tekstu: ZKPO) (kojim se u nacionalnom pravu uređuju rokovi za prijavu i plaćanje poreza na dobit), dovodi li prekluzivni rok poput onog o kojem je riječ u ovom predmetu do toga da se u praksi poreznom obvezniku onemogućava ili pretjerano otežava korištenje pravom na odbitak pretporeza tijekom razdoblja u kojem se primjenjuju mjere za suzbijanje epidemije te jesu li u tom smislu nacionalno zakonodavstvo i prakse porezne uprave poput onih o kojima je riječ u ovom predmetu u skladu s člankom 184. 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 njezinim člankom 186. s obzirom na načelo porezne neutralnosti, koje je uvedeno Direktivom o PDV-u, te načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, koja su

utvrđena pravom Unije (presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267)?

2. Uzimajući u obzir mogućnost, predviđenu u Zakonu za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (ZDDS), da se isprave informacije navedene u prijavi PDV-a u skladu sa ZDDS-om, dopušta li se u okolnostima ovog predmeta člankom 184. u vezi s člankom 186. Direktive o PDV-u praksa porezne uprave prema kojoj se poreznom obvezniku odbija pravo na odbitak pretporeza zbog toga što je PDV prijavljen izjavom o regularizaciji koja je podnesena radi ispravka podataka koji se odnose na posljednje razdoblje oporezivanja za vrijeme trajanja prekluzivnog roka (dvanaest mjeseci) za korištenje pravom na odbitak pretporeza u vezi s isporukama koje je porezni obveznik primio prije svoje registracije u skladu sa ZDDS-om, pod uvjetom da transakcije nisu bile prikrivene, da su postojali podaci o njihovu knjiženju u tužiteljevoj računovodstvenoj dokumentaciji, da je porezna uprava imala na raspolaganju potrebne informacije i da nema naznaka o šteti za proračun?

Zakonodavstvo i sudska praksa Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, članci 167., 168., 178., 179., 180., 182., 184., 185., 250. do 252. i 273.

Presuda od 7. srpnja 2022., Staatssecretaris van Financiën (Prekluzija prava na odbitak) (C-194/21, EU:C:2022:535), u daljnjem tekstu: presuda Staatssecretaris van Financiën

Presuda od 8. svibnja 2008., Ecotrade (C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267), u daljnjem tekstu: presuda Ecotrade

Presuda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), u daljnjem tekstu: presuda EMS-Bulgaria Transport

Presuda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), u daljnjem tekstu: presuda Salomie i Oltean

Nacionalno zakonodavstvo

Zakon za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS) – članci 74., 75., 125. i 126.

Zakon za merkite i dejstvijata po vreme na izvanrednoto položenie, objaveno s rešenje na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodoljavane na posledicite (Zakon o mjerama i radnjama za vrijeme izvanrednog stanja koji je proglasila Nacionalna skupština odlukom od 13. ožujka 2020. te o uklanjanju posljedica, u

daljnjem tekstu: ZMDIPPP) (naslov zakona izmijenjen je s učinkom od 14. svibnja 2020.; prethodni naslov glasio je: Zakon za merkite i dejstvijata po vremenu na izvanrednoto položenie, objaveno s rešenje na Narodnoto sabranie ot 13. mart 2020 (Zakon o mjerama i radnjama za vrijeme izvanrednog stanja koji je proglasila Nacionalna skupština odlukom od 13. ožujka 2020.)) – članci 25., 27., 28., 29. i 49. prijelaznih i završnih odredbi tog zakona

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit trgovačkih društava, u daljnjem tekstu: ZKPO) – članci 92. i 93. te članak 219. stavci 1., 4. i 5.

Sažet prikaz činjenica i postupka

- 1 U postupku pred sudom koji je uputio zahtjev preispituje se rješenje o ponovnom razrezu poreza od 24. siječnja 2022. koje je izdalo porezno tijelo Teritorialne direkcije na Nacionalnata agencija za prihode (Područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) u Varni.
- 2 Što se tiče vrste obveze i razdoblja o kojima je riječ, postupkom preispitivanja obuhvaćen je PDV za razdoblje od 1. srpnja 2021. do 31. srpnja 2021. i PDV za razdoblje od 1. listopada 2020. do 30. lipnja 2021.
- 3 Porezna uprava je prilikom donošenja rješenja o ponovnom razrezu poreza utvrdila da je tužitelj nepravilno primijenio odredbe ZDDS-a o iznosima koji se mogu prebiti ili se trebaju vratiti.
- 4 Ti se iznosi detaljno navode u tablici zajedno s brojem računa, datumom, dobavljačem, robom, poreznom osnovicom i iznosom PDV-a. Naveden je 71 račun izdan u razdoblju 2017. – 2019. To razdoblje prethodi datumu registracije poduzeća u skladu sa ZDDS-om. Porezna osnovica u pogledu navedenog 71 računa ukupno iznosi 587 293,93 bugarskih leva, a PDV ukupno iznosi 117 458,80 bugarskih leva. Nije sporno da su isporuke izvršene. Također je nesporno da su dobavljači platili PDV.
- 5 Utvrđeno je da je poduzeće 25. studenoga 2019. registrirano u skladu sa ZDDS-om.
- 6 Tužitelj je za razdoblje od 25. studenoga 2019. do 30. rujna 2020. podnio prijavu PDV-a u iznosu od 0 bugarskih leva.
- 7 Tužitelj je 10. prosinca 2020. podnio prijavu PDV-a za porezno razdoblje u studenome 2020., u kojoj je naveo isporuke s pravom na potpuni odbitak pretporeza u iznosu od 50 627 bugarskih leva, a PDV u iznosu od 10 125,40 bugarskih leva (iz čega je proizlazio PDV za povrat u iznosu od 10 125,40 bugarskih leva); dana 14. siječnja 2021. podnio je prijavu PDV-a za prosinac 2020., u kojoj je naveo isporuke s pravom na potpuni odbitak pretporeza u iznosu

od 587 293,93 bugarskih leva, a PDV u iznosu od 117 458,80 bugarskih leva (iz čega je proizlazio PDV za povrat u iznosu od 117 458,80 bugarskih leva).

- 8 Dopisom od 15. siječnja 2021. tužitelj je u skladu s člankom 126. stavkom 3. ZDDS-a obavijestio porezna tijela da je u evidencijama računa predviđenima ZDDS-om počinio sljedeće tehničke pogreške u pogledu poreznih razdoblja u studenome i prosincu 2020.: u evidenciji nabave i poreznoj prijavi za prosinac 2020. pogrešno su navedeni računi koji su prema ZDDS-u morali biti navedeni u pogledu studenoga 2020. Kao razlog za pogrešku tužitelj navodi bolest COVID-19 njegova računovođe, zbog koje je posao preuzeo kolega koji ga je mijenjao.
- 9 Rok za korištenje pravom na odbitak pretporeza u vezi s predmetnim isporukama iznosio je dvanaest mjeseci i istekao je u studenome 2020., dok se pravo na odbitak pretporeza podnošenjem porezne prijave moralo koristiti najkasnije 14. prosinca 2020. U prijavi za studeni 2020. tužitelj se nije koristio pravom na odbitak pretporeza u vezi s tim isporukama.
- 10 Porezno tijelo odbilo je pravo na odbitak pretporeza na temelju navedenih računa pozivajući se na članak 72. stavak 1. ZDDS-a, kojim se propisuje da je osoba registrirana u skladu sa ZDDS-om ovlaštena koristiti se pravom na odbitak pretporeza za porezno razdoblje u kojem je to pravo nastalo ili tijekom jednog od sljedećih dvanaest poreznih razdoblja.
- 11 Porezno tijelo ističe da prema članku 75. stavcima 1. i 2. ZDDS-a pravo na odbitak pretporeza u vezi s imovinom i uslugama koje postoje prije registracije poreznog obveznika nastaje na dan njegove registracije u skladu sa ZDDS-om te se koristi tijekom poreznog razdoblja u kojem je nastalo ili tijekom jednog od sljedećih dvanaest poreznih razdoblja. Uzimajući u obzir prethodno navedeno, porezna uprava zaključuje da je prekluzivni rok za korištenje pravom na odbitak pretporeza koji se odnosi na račune navedene u rješenju o ponovnom razrezu poreza istekao u poreznom razdoblju u prosincu 2020. i da je isključeno pravo na odbitak pretporeza.
- 12 Osim toga, porezna uprava navodi da se poduzeće nad kojim je izvršen nadzor koristilo pravom na potpuni odbitak pretporeza u suprotnosti s člankom 72. ZDDS-a i da se odbitak pretporeza za prosinac 2020. za navedene račune treba ispravkom smanjiti.
- 13 Stoga je rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 24. siječnja 2022. tužitelju odbijeno pravo na odbitak pretporeza za razdoblje 2017. – 2019. u vezi s 71 računom koji su izdali dobavljači registrirani na temelju ZDDS-a, s poreznom osnovicom od 587 293,93 bugarskih leva i ukupnim iznosom PDV-a od 117 458,80 bugarskih leva.
- 14 Zbog pandemije bolesti COVID-19 Nacionalna skupština Republike Bugarske je 13. ožujka 2020. proglasila izvanredno stanje na državnom području od 13. ožujka 2020. do 13. travnja 2020. Nakon toga je donesen ZMDIPPP. Nizom odluka Vijeća ministara i naloga ministra zdravstva tijekom cijele 2020. uvedene su mjere

za suzbijanje epidemije u zemlji, a razdoblje izvanrednog stanja uzrokovanog epidemijom postupno je produljivano do 30. travnja 2021.

Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 15 Tužitelj smatra da je s obzirom na nesporne činjenice spor opisan u zahtjevu za prethodnu odluku isključivo pravne prirode. Navodi da se upućena prethodna pitanja odnose na odredbe Direktive o PDV-u, osobito na njezin članak 179. stavak 1., članak 180. i članak 273. kao i na načela porezne neutralnosti, djelotvornosti i ekvivalentnosti, kako su utvrđena u presudama *Ecotrade* i *EMS-Bulgaria Transport*.
- 16 Presuda *Staatssecretaris van Financiën*, koju navodi tuženik, prema tužiteljevu mišljenju nije primjenjiva.
- 17 Tuženik tvrdi da se tužitelj u vezi s 71 spornim računom koristio pravom na odbitak pretporeza u suprotnosti s člankom 75. stavkom 2. ZDDS-a. Pojašnjava da se ti računi odnose na usluge i predujmove koje je tužitelj primio prije registracije na temelju ZDDS-a i koji su postojali u trenutku njegove registracije, ali koje je nepravodobno naveo u svojoj prijavi PDV-a jer ih je u svojoj evidenciji nabave naveo u pogledu poreznog razdoblja u prosincu 2020. umjesto najkasnije u studenome 2020. Ističe da je kao razlog za to kašnjenje tužitelj naveo to da je njegov nadležni računovođa tijekom određenog vremena u prosincu 2020. bolovao od bolesti COVID-19.
- 18 Uzimajući u obzir te okolnosti, tuženik smatra da se spor pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi na primjenu članka 75. stavka 2. u vezi s člankom 75. stavkom 1. ZDDS-a, a ne na uvjete za ispravak pogrešaka u podnesenim prijavama na temelju članka 125. ZDDS-a s obzirom na to da tužitelj nije podnio prijavu PDV-a za razdoblje od 25. studenoga 2019. do 30. rujna 2020. iako predmetne račune nije u skladu s člankom 124. ZDDS-a naveo u svojoj evidenciji nabave za porezna razdoblja u listopadu i studenome 2020.

Kratak pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 19 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev riječ je o pitanju je li tužitelju dopušteno podnošenjem prijave PDV-a za prosinac 2020. i obavijesti o ispravku u pogledu studenog 2020. provesti ispravak za prethodno razdoblje (studen 2020.) te se koristiti pravom na odbitak pretporeza u vezi s isporukama koje je primio prije datuma svoje registracije na temelju ZDDS-a, odnosno 25. studenoga 2019., i to zbog toga što su tijekom jednogodišnjeg razdoblja predviđenog nacionalnim pravom za pravo na odbitak pretporeza u vezi s isporukama koje su porezni obveznici primili prije datuma svoje registracije na temelju ZDDS-a u Bugarskoj zakonom uvedene mjere kojima se s obzirom na situaciju uzrokovanu epidemijom propisuju rokovi za prijavu i plaćanje određenih poreza, ali ne i za prijavu i plaćanje PDV-a.

- 20 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je Sud u svojoj dosadašnjoj sudskoj praksi odlučivao o slučajevima u kojima su se činjenično stanje i nacionalni porezni propisi razlikovali od onih o kojima je riječ u ovom predmetu i da, stoga, smjernice o tumačenju i primjeni odgovarajućih nacionalnih odredbi kojima se prenosi Direktiva o PDV-u nisu u potpunosti relevantne, zbog čega je potrebno podnijeti zahtjev za prethodnu odluku.
- 21 Prvo prethodno pitanje proizlazi iz razlike između okolnosti predmetnog slučaja i onih ispitanih u presudama EMS-Bulgaria Transport i Ecotrade. U tom smislu sud koji je uputio zahtjev navodi, pozivajući se na točku 49. presude EMS-Bulgaria Transport te točke 46. i 48. presude Ecotrade, da se predmetni slučaj razlikuje po posebnim propisima kojima se zbog poteškoća s kojima se gospodarski subjekti suočavaju u vezi s pandemijom bolesti COVID-19 predviđaju dulji rokovi za prijavu i plaćanje poreza dugovanih na temelju ZKPO-a, ali ne i slična mogućnost za prijavu, plaćanje i pravo na odbitak u pogledu PDV-a.
- 22 Drugo prethodno pitanje proizlazi iz razlike između okolnosti predmeta u kojem je donesena presuda Staatssecretaris van Financiën i okolnosti predmetnog slučaja kada je riječ o razdoblju za podnošenje izjave o regularizaciji. U toj presudi ono se odnosilo na razdoblje od 2006. do 2015., u kojem je (2015.) porezni obveznik primio rješenje o ponovnom razrezu poreza te je nakon donošenja tog rješenja zatražio odbitak PDV-a plaćenog prilikom kupnje robe 2006., dok je u predmetnom slučaju sâm tužitelj utvrdio neusklađenost prijavljenih podataka i tijekom sljedećeg poreznog razdoblja, nakon isteka roka zakorištenje pravom na odbitak pretporeza u studenome 2020. (ali u roku za podnošenje izjave o regularizaciji – prosinac 2020.), podnio tu izjavu.