

**Predmet C-624/23****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

10. listopada 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Administrativen sad Varna (Bugarska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

27. rujna 2023.

**Tužitelj:**

„SEM Remont” EOOD

**Tuženik:**

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

**Predmet glavnog postupka**

Tužba podnesena Administrativen sadu Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska) odnosi se na porezno rješenje br. R – 03000322001265-091-001 od 25. kolovoza 2022. koje je donijela služba za javne prihode pri Teritorialnoj direkciji Varna Nacionalnate agencije za prihodite (Područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode u Varni, u daljnjem tekstu: NAP) i kojim je tužitelju „SEM Remont” EOOD uskraćeno pravo na odbitak pretporeza za porezno razdoblje od 1. prosinca 2021. do 31. prosinca 2021.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a radi tumačenja članka 63., članka 167., članka 168. točke (a), članka 176., članka 178. točke (a) te članaka 218., 219., 220., 203., 226. i 228. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

## Prethodna pitanja

1. Je li u skladu s člankom 63., člankom 167., člankom 168. točkom (a), člankom 178. točkom (a) te člancima 218., 219., 220., 226. i 228. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost dopuštena praksa službe za javne prihode u pogledu primjene nacionalnih odredaba, osobito članka 71. stavka 1. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDS), u vezi s člankom 25. stavkom 1. ZDDS-a, u vezi s člankom 102. stavkom 4. te člancima 114., 116. i 117. ZDDS-a, u vezi s člancima 125. i 126. ZDDS-a, prema kojoj se primatelju usluge koja podliježe PDV-u uskraćuje pravo na odbitak pretporeza i za razdoblje pružanja usluge i za razdoblje njezine porezne prijave zbog toga što na računu koji mu je izdao pružatelj usluge nije iskazan PDV te je kasnije (tijekom poreznog nadzora provedenog kod pružatelja usluge) sastavljen dokument koji ne ispunjava zahtjeve u pogledu sadržaja računa (sastavljen je zapisnik u kojem je sastavljač tog zapisnika označen i kao pružatelj i kao primatelj usluge u skladu sa zapisnikom) te u kojem je naveden račun izdan primatelju usluge i na temelju oporezivog iznosa iz tog računa obračunan plaćeni PDV, a primatelj usluge tek je nakon toga istaknuo pravo na odbitak pretporeza („pravo na korištenje poreznog kredita” u skladu sa ZDDS-om) na temelju zapisnika, i onemogućuje li praktički takva praksa ili pretjerano otežava poreznom obvezniku da ostvari pravo na odbitak pretporeza?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje: u kojem se trenutku ostvaruje pravo na odbitak pretporeza, odnosno ostvaruje li se ono u trenutku izdavanja računa na kojem nije iskazan PDV ili u trenutku u kojem pružatelj usluge izdaje zapisnik?

3. Jesu li u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 178. točkom (a) i člankom 176., i načelom porezne neutralnosti dopuštene odredba, kao što je odredba članka 102. stavka 4. ZDDS-a, i praksa nacionalne porezne uprave, prema kojima je pružatelj usluge koja podliježe PDV-u, koji nije podnio zahtjev za registraciju u skladu sa ZDDS-om u zakonom utvrđenom roku od trenutka u kojem je za njega nastala obveza registracije u skladu sa ZDDS-om, samo obvezan platiti PDV za usluge koje je pružio u razdoblju od nastanka obveze registracije do registracije kod službe za javne prihode, pri čemu se ne predviđa mogućnost da pružatelj usluge, kojem je utvrđena obveza plaćanja PDV-a u skladu s člankom 102. stavkom 4. ZDDS-a, primateljima usluge izda korektivne račune (ili neki drugi dokument) kako bi oni mogli ostvariti pravo na odbitak pretporeza?

## Propisi i sudska praksa Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), članak 63.,

članak 167., članak 168. točka (a), članak 176., članak 178. točka (a) te članci 218., 219., 220., 203., 226. i 228.

Presuda Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373

Presuda Suda od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50

Presuda Suda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691

Presuda Suda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690

Presuda Suda od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249

Presuda Suda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan), C-378/21, EU:C:2022:968

Presuda Suda od 15. rujna 2022., HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687

Presuda Suda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454

### **Nacionalni propisi**

ZDDS, članak 25. stavak 1., članak 71. stavak 1., članak 102. stavak 4. te članci 114., 116., 117., 125. i 126.

### **Sažet prikaz činjenica i postupka**

- 1 U postupku pred Administrativen sadom Varna (Upravni sud u Varni) ispituje se porezno rješenje br. R – 03000322001265-091-001 od 25. kolovoza 2022. koje je donijela služba za javne prihode pri NAP-ovoj Područnoj upravi u Varni.
- 2 Donošenjem tog poreznog rješenja služba za javne prihode utvrdila je da je „SEM Remont” EOOD nepravilno postupio prilikom primjene odredbi ZDDS-a te mu je na temelju tih utvrđenja uskratila pravo na odbitak pretporeza u iznosu od 752 305,05 bugarskih leva.
- 3 „SEM Remont” EOOD porezni je obveznik u smislu članka 3. ZDDS-a.
- 4 „Gidrostroj-Rusija” OOD društvo je koje je registrirano u Ruskoj Federaciji, ali i u skladu sa ZDDS-om, te obavlja djelatnosti u području iznajmljivanja plovila s tehničkom posadom za izvođenje radova jaružanja u okviru hidrotehničkih projekata.
- 5 „SEM Remont” EOOD i „Gidrostroj-Rusija” OOD nisu povezani poduzetnici.

- 6 „Gidrostroj-Rusija” OOD sklopio je 4. kolovoza 2020. s društvom „SEM Remont” EOOD ugovor o izvođenju radova jaružanja u kanalu 1 i kanalu 2 u luci u Varni. U skladu s tim ugovorom „Gidrostroj-Rusija” OOD je pružatelj usluge, a „SEM Remont” EOOD primatelj usluge.
- 7 „Gidrostroj-Rusija” OOD izdao je društvu „SEM Remont” EOOD račune br. 1010 od 31. listopada 2020. i br. 1017 od 15. studenoga 2020. za obavljene ugovorne djelatnosti. Ni na jednom računu nije iskazan PDV na vrijednost usluge.
- 8 „Gidrostroj-Rusija” OOD ostvario je već prije trenutka pružanja usluge i izdavanja računâ društvu „SEM Remont” EOOD promet koji je nužno zahtijevao registraciju u skladu sa ZDDS-om, ali nije ispunio svoju obvezu registracije u skladu sa ZDDS-om u trenutku izdavanja računâ društvu „SEM Remont” EOOD.
- 9 „SEM Remont” EOOD dostavio je izjave o dovršenim i preuzetim radovima jaružanja i iskapanja.
- 10 „Gidrostroj-Rusija” OOD dostavio je dopisom od 12. srpnja 2021., u okviru kod njega provedenog poreznog nadzora, zapisnik br. 1 od 29. lipnja 2021. u skladu s člankom 117. stavkom 1. ZDDS-a, u koji je kao organizacija koja pruža i prima usluge upisan „Gidrostroj-Rusija” OOD, dakle ista osoba, te u kojem su navedeni računi br. 1010 od 31. listopada 2020. i br. 1017 od 15. studenoga 2020., pri čemu su na svakom od tih računa iskazani oporezivi iznos i odgovarajuće obračunani PDV.
- 11 Na temelju tog zapisnika „SEM Remont” EOOD uključio je usluge uvrštene u navedene račune u svoju prijavu PDV-a i knjigu nabave kao usluge za koje postoji pravo na odbitak pretporeza za porezno razdoblje od 1. prosinca 2021. do 31. prosinca 2021.
- 12 Službe za javne prihode utvrdile su da je „EIS-Stroitelna kompanija” AD ovlašten predstavnik društva „Gidrostroj-Rusija” OOD te da su „EIS-Stroitelna kompanija” AD i „SEM Remont” EOOD sklopili ugovor o zajmu od 13. srpnja 2021. u iznosu od 752 303,05 bugarskih leva, odnosno u iznosu za koji je spornim poreznim rješenjem uskraćeno pravo na odbitak pretporeza.
- 13 Dopisom od 13. srpnja 2021. „EIS-Stroitelna kompanija” AD obavijestila je „SEM Remont” EOOD o tome da je navedeni iznos upotrijebljen za plaćanje dugovanog PDV-a koji je obračunan zapisnikom br. 1 od 29. lipnja 2021. s obzirom na dva računa izdana društvu „SEM Remont” EOOD.
- 14 Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

#### ***Stajalište društva „SEM Remont” EOOD***

- 15 Društvo pobija porezno rješenje i ističe da na temelju navođenja zapisnika br. 1 koji je izdao pružatelj usluge u poreznoj prijavi ima pravo na odbitak pretporeza, i to zbog sljedećih razloga: 1. pružatelj usluge osoba je registrirana za potrebe

ZDDS-a; 2. porez je obračunan zapisnikom br. 1 od 29. lipnja 2021.; 3. primatelj usluge „SEM Remont” EOOD osoba je registrirana u skladu sa ZDDS-om; 4. usluge su oporezive i mjesto njihova pružanja nalazi se na državnom području Republike Bugarske; 5. usluge su stvarno pružene; 6. primatelj usluge „SEM Remont” EOOD koristi rezultat primljenih usluga u svojoj poslovnoj djelatnosti, odnosno za naknadno pružanje oporezivih usluga; 7. pružatelj usluge „Gidrostroj” naveo je dugovani PDV u poreznoj prijavi i uredno ga platio poreznim tijelima.

***Stajalište direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика” Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija po prihodate (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Varni pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: direktor)***

- 16 Direktor smatra da u trenutku sastavljanja zapisnika br. 1 od 29. lipnja 2021. još nisu nastali oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a. „SEM Remont” EOOD nije ispunio uvjete iz članka 71. ZDDS-a jer nije imao račun na kojem je iskazan PDV, nego samo zapisnik u kojem su navedene isključivo procjene društva „Gidrostroj-Rusija” OOD i NAP-a u pogledu PDV-a koji duguje društvo koje se prekasno registriralo u skladu sa ZDDS-om („Gidrostroj-Rusija” OOD) i, slijedom toga, ne predstavlja odgovarajući dokaz za postojanje prava na odbitak pretporeza. Navedene odredbe nacionalnog prava u skladu su s odredbama Direktive 2006/112/EZ.
- 17 Budući da poduzetnik koji pruža uslugu nije izdao korektivni račun, nego je zapisnikom koji je sastavio obračunao porez u punom iznosu u postupku prijenosa porezne obveze jer ga je utvrdila služba za javne prihode izvješćem o poreznom nadzoru, valja smatrati da pružatelj usluge ne bi izdao zapisnik da nad njim nije proveden nadzor. Nadalje, zapisnik nije osnova za obvezu plaćanja PDV-a koju ima primatelj usluge jer u skladu s podacima iz zapisnika „SEM Remont” EOOD nije naveden kao primatelj usluge. Zapisnik je samostalni dokument koji treba razlikovati od računa i kojim pružatelj usluge obračunava PDV za [predmetno] razdoblje u „postupku prijenosa porezne obveze” te se obvezuje platiti porez tako što ga navodi u prijavi PDV-a. Odgovarajući zapisnik ne može se smatrati računom ni u smislu Direktive ni u smislu ZDDS-a jer niti sadržava za to potrebne informacije niti može biti osnova za poreznu obvezu primatelja usluge. U protivnom osoba koja je izdala zapisnik duguje porez zbog navedenih razloga.
- 18 Valja zaključiti da je ugovor o zajmu sklopljen kako bi se opravdalo to što je treća osoba, odnosno „EIS-Stroitelna kompanija” AD, NAP-u platila obveze pružatelja usluge „Gidrostroj-Rusija” OOD te da je taj ugovor između društava „EIS-Stroitelna kompanija” AD i „SEM Remont” EOOD fiktivni ugovor.

### Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 19 U postupku pred Administrativnim sudom Varna (Upravni sud u Varni) sporno je dopuštaju li se Direktivom o PDV-u nacionalni propisi i praksa nacionalne porezne uprave, kao što su oni o kojima je riječ u predmetnom postupku i prema kojima je primatelju usluge uskraćeno pravo na odbitak pretporeza pod sljedećim uvjetima: 1. nije sporno da je usluga pružena; 2. za pružanje usluge izdan je račun na kojem pružatelj usluge nije iskazao PDV; 3. obveza plaćanja PDV-a koju ima pružatelj usluge utvrđena je u okviru kod njega provedenog poreznog nadzora na temelju posebne odredbe članka 102. stavka 4. ZDDS-a (prije pružanja usluge i izdavanja računa na kojem nije iskazan PDV pružatelj usluge ostvario je promet koji nužno zahtijeva registraciju u skladu sa ZDDS-om); 4. nakon pružanja usluge pružatelj usluge registriran je u skladu sa ZDDS-om na zahtjev službe za javne prihode; 5. u okviru kod njega provedenog poreznog nadzora pružatelj usluge sastavio je zapisnik u kojem je naveo da je i pružatelj i primatelj usluge te su isto navedeni računi koji su izdani primatelju usluge i na temelju čijeg je oporezivog iznosa obračunan PDV; 6. ovlaštteni predstavnik pružatelja usluge platio je PDV za tu uslugu poreznim tijelima sredstvima iz zajma koji je primio od primatelja usluge i 7. osnova za to da primatelj usluge ostvari pravo na odbitak pretporeza jest navedeni zapisnik, a ne korektivni račun koji je izdao pružatelj usluge.
- 20 Predmetni spor razlikuje se od predmeta o kojima se odlučivalo u navedenim presudama Suda, tako da smjernice koje je Sud pružio u pogledu tumačenja i primjene nacionalnih odredbi kojima se prenose odredbe Direktive o PDV-u djelomično nisu relevantne. Stoga treba uputiti predmetni zahtjev za prethodnu odluku.
- 21 Tako je u presudi od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11), bila riječ o tome je li pružatelj usluge ili jedan od njegovih dobavljača nepravilno postupao te o zahtjevima da se primatelj usluge prilikom ostvarivanja prava na odbitak pretporeza uvjeri u to da je njegov dobavljač porezni obveznik.
- 22 U presudi od 6. veljače 2014., Fatorie (C-424/12), ispitivalo se može li nacionalna porezna uprava uskratiti pravo na odbitak pretporeza osobi koja je obuhvaćena postupkom prijenosa porezne obveze (obrnuto oporezivanje), ali koja je platila PDV dobavljaču jer je bio iskazan na računu koji je izdao taj dobavljač.
- 23 U skladu s obrazloženjem i izrekom presude od 15. rujna 2016., Senatex (C-518/14), u tom predmetu bila je riječ o ispravku konkretnih podataka na računu, odnosno identifikacijskog broja za PDV, te o razdoblju za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza s obzirom na obavljeni ispravak računa.
- 24 U presudi od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14), razmatralo se pitanje o sadržaju računâ, osobito kad je riječ o elementima koji nedostaju, dok se predmetni spor odnosi na jedan drugi porezni dokument sastavljen u skladu sa ZDDS-om, odnosno na zapisnik, i ne na elemente

koji nedostaju, nego na način njegova izdavanja i okolnost da je ista osoba, odnosno pružatelj usluge, označena i kao pružatelj i kao primatelj usluge.

- 25 U presudi od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17), tumačile su se odredbe o roku za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza prilikom izdavanja računâ radi ispravka već izdanih računa nakon što je dobavljaču utvrđena dodatna obveza plaćanja PDV-a. Predmetni slučaj razlikuje se od navedenog po dokumentu koji je izdan u vezi s ispravkom, njegovu sadržaju i nacionalnoj odredbi članka 102. stavka 4. ZDDS-a.
- 26 U presudi od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21), ispitivale su se posljedice koje obračun PDV-a na temelju pogrešne porezne stope ima za izdavatelje računa.
- 27 U presudi od 15. rujna 2022., „HA.EN” (C-227/21), razmatrala se praksa porezne uprave u pogledu uskraćivanja prava kupca na odbitak plaćenog PDV-a zbog toga što dobavljač nije platio porez.
- 28 U presudi od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean (C-183/14), ispitivala su se pravila o registraciji nositelja prava u skladu sa ZDDS-om te njegovo pravo na odbitak pretporeza nakon registracije u skladu sa ZDDS-om za transakcije koje su obavljene prije registracije, ali su upotrijebljene u okviru njegove gospodarske djelatnosti.

RADNI DOKUMENT