Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

15. svibnja 2014.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 90. – Smanjenje oporezivog iznosa – Opseg prava država članica – Izravan učinak“

U predmetu C-337/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Kúria (Mađarska), odlukom od 23. svibnja 2013., koju je Sud zaprimio 20. lipnja 2013., u postupku

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Almos Agrárkülkereskedelmi Kft, T. Garadnai, *ügyvéd*,

— za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i K. Szíjjártó, u svojstvu agenata,

— za grčku vladu, M. Germani, u svojstvu agenta,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brighouse, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hill, *barrister*,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i A. Sipos, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: mađarski

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 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 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (u daljnjem tekstu: društvo Almos) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (nacionalna uprava poreza i carina, glavna regionalna porezna uprava središnje Mađarske, u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s njezinim odbijanjem da dopusti ispravak računâ koji je učinilo društvo Almos kako bi ostvarilo smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost, zbog neizvršenja prodaje.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava VII. Direktive o PDV-u, naslovljena „Oporezivi iznos“, uključuje i članke 73. i 90.

4 Prema članku 73. te direktive:

„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 Sukladno članku 90. navedene direktive:

„1. U slučaju [poništenja,] otkaza, [raskida,] 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 Članak 273. iste direktive određuje:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje 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.“

Mađarsko pravo

7 Sukladno članku 77. Zakona CXXVII iz 2007. o PDV-u (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

„(1) U slučaju isporuke dobara, usluga ili stjecanja dobara unutar Zajednice, oporezivi iznos naknadno se smanjuje do iznosa protučinidbe koja je vraćena ili je treba vratiti ovlaštenoj osobi, ako je nakon što je transakcija izvršena,

a) pod pretpostavkom nevaljanosti transakcije:

aa) ponovno uspostavljena situacija koja je prethodila zaključenju transakcije, ili

ab) se utvrdi da je transakcija, iako nevaljana, imala učinke tijekom cjelokupnog razdoblja koje je prethodilo donošenju odluke kojom je utvrđena ta nevaljanost, ili

ac) se utvrdi da je transakcija valjana pod uvjetom da se ukloni nerazmjerna korist;

b) pod pretpostavkom nepravilnosti u izvršenju transakcije:

ba) ovlaštena osoba otkazala transakciju, ili

bb) ovlaštenoj osobi odobreno smanjenje cijene.

(2) Oporezivi iznos također se naknadno smanjuje

(a) u slučaju povrata predujma zbog neostvarenja transakcije;

(b) u slučaju otkaza od strane dužnika, zbog izostanka plaćanja cjelokupnog iznosa cijene dobra, transakcije koja se sastoji od isporuke ili iznajmljivanja dobara iz članka 10. točke (a), ovog zakona, ako stranke ponovno uspostave situaciju koja je prethodila zaključenju transakcije ili, u slučaju da to nije moguće, ako priznaju da je ta transakcija imala učinke sve do trenutka kada se transakcija definitivno nije ostvarila;

(c) u slučaju dobara za koje je plaćena jamčevina, za iznos vraćene jamčevine.

(3) Oporezivi iznos može se naknadno smanjiti u slučaju smanjenja cijene, u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkama (a) i (b), i to nakon ostvarenja transakcije.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Tijekom kolovoza i rujna 2008. društvo Almos prodalo je sjeme uljane repice drugom mađarskom poduzeću Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt (u daljnjem tekstu Bio-Ma). Ovo sjeme je isporučeno i uskladišteno, ali kupac nije platio cijenu.

9 Zbog toga su stranke Sporazumom zaključenim 1. listopada 2008. dogovorile da je sjeme uljane repice vlasništvo društva Almos, da je ono jedino ovlašteno njime raspolagati, te da ga Bio-Ma ne može opteretiti, prodati ni efektivno predati trećemu. Kao krajnji rok za povrat uljane repice određen je 10. listopada 2008., datuma do kojeg je Bio-Ma bio obvezan postupiti kao ostavoprimac.

10 Do povrata robe 10. listopada 2008. nije međutim došlo jer je ona u međuvremenu zaplijenjena.

11 Društvo Almos pokrenulo je parnicu za povrat uljane repice. Szegedi Ítélőtábla (žalbeni regionalni sud u Szegedu) pravomoćnom je presudom presudio da kupac mora vratiti 2 263,796 tona sjemena uljane repice ili u protivnom platiti iznos od 1.022.783 eura. U presudi je istaknuto da su stranke raskinule ugovor o prodaji i da je društvo Almos odsad vlasnik sjemena uljane repice.

12 Slijedom toga, društvo Almos ispravilo je račune u vezi s prodajom društvu Bio-Ma u svojoj mjesečnoj poreznoj prijavi za prosinac 2009. te je prijavilo iznos od 116.705.000 mađarskih forinti (HUF) na ime povrata PDV-a.

13 Porezna uprava je međutim zauzela stav da je ova prijava bila neopravdana u visini od 48.043.000 HUF, iznosa na koji je odredila novčanu kaznu od 10%. Porezna uprava istaknula je da je, iako nije došlo do plaćanja protučinidbe, izvršena isporuka dobara u smislu članka 9. stavka 1. Zakona o PDV-u. Prema shvaćanju porezne uprave ispravak računâ nije bio opravdan, a sporazum koji je zaključen između stranaka treba smatrati novom transakcijom. Nadalje, prethodna situacija također nije bila uspostavljena jer sjeme uljane repice nije vraćeno i dogovorena cijena nije plaćena. Odredbe članka 77. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u propisuju naknadno smanjenje oporezivog iznosa, pod pretpostavkom da transakcija nije valjana, što se razlikuje od raskida ugovora do kojeg je došlo u konkretnom slučaju. Zakon o PDV-u ne sadrži odredbu koja omogućuje naknadno smanjenje oporezivog iznosa samo iz razloga potpunog ili djelomičnog neplaćanja predmetnih dobara.

14 Prvostupanjski sud odbio je tužbu Almosa usmjerenu protiv odluke porezne uprave.

15 U svojoj kasacijskoj žalbi pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku Almos ističe da je kao posljedica raskida ugovora na njega ponovno izvršen prijenos vlasništva prodanih dobara. Prema tom društvu stoga nije ostvarena samostalna transakcija sa stajališta poreznog prava, već transakcija koja je usko i neodvojivo vezana uz izvorni ugovor o prodaji, jer bi kupac bio postao vlasnikom uljane repice samo u slučaju da je platio prodajnu cijenu. Almos ističe da mu se, u vezi s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u, ne može staviti na teret nikakvo protupropisno postupanje u vezi s onim što se odnosi na situaciju koja mu daje pravo na smanjenje.

16 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku ističe da u trenutku kada je postavljen zahtjev za povrat, Zakon o PDV-u nije navodio sve slučajeve koji su nabrojani u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u, a da osobito nije propisao mogućnost smanjenja oporezivog iznosa u slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja protučinidbe. Pred tim sudom javlja se pitanje je li taj zakon poreznim obveznicima oduzeo prava koja su im pripadala na tom temelju.

17 U tim je okolnostima Kúria (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Jesu li odredbe članka 77. stavaka 1. i 2. Zakona [o PDV-u], u verziji koja je bila na snazi do 31. prosinca 2010., u skladu s odredbama članka 90. stavka 1. direktive [o PDV-u] na način da se zakon [o PDV-u] odnosi na sve mogućnosti smanjenja oporezivog iznosa koje su nabrojene u tim odredbama?

2. Ako tomu nije tako, može li porezni obveznik koji nakon ostvarenja transakcije nije za nju primio protučinidbu, u nedostatku odredaba nacionalnog prava u tom smislu, zahtijevati smanjenje poreza vodeći se načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti i uzimajući u obzir odredbe članka 90. stavka 1. direktive [o PDV-u]?

3. Koje su pretpostavke za mogućnost izvršavanja prava na smanjenje poreza ako članak 90. stavak 1. Direktive [o PDV-u] ima izravan učinak? Je li za to dostatno da prodavatelj izda ispravljeni račun i pošalje ga kupcu ili je također potrebno da dokaže da se roba stvarno vratila u njegovo vlasništvo, u smislu da mu je efektivno vraćena?

4. U slučaju niječnog odgovora na treće pitanje, je li država članica dužna, na temelju prava Unije, nadoknaditi štetu koja je proizašla zato što nije izvršila svoju obvezu harmonizacije, zbog čega porezni obveznik nije bio u mogućnosti koristiti smanjenje poreza?

5. Treba li članak 90. stavak 2. direktive [o PDV-u] tumačiti na način da države članice u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja zadržavaju pravo da ne odobre smanjenje oporezivog iznosa i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li za to potrebno da pravilo nacionalnog prava izravno

isključuje mogućnost takvog smanjenja ili se nepostojanje odredbi o tome u mjerodavnim propisima isto tako može shvatiti kao ovlast državama članicama da odbiju predmetno smanjenje?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i peto pitanje

18 Uvodno, najprije treba podsjetiti da se sustav koji je ustanovljen člankom 267. UFEU-a zasniva na jasnoj razdiobi ovlasti između nacionalnih sudova i Suda. U okviru postupka koji je uveden tim člankom, odredbe unutarnjeg prava tumače sudovi država članica, a ne Sud, te Sud nema nadležnost za odlučivanje o usklađenosti normi unutarnjeg prava s odredbama prava Unije. Suprotno tome, Sud je nadležan pružiti nacionalnom sudu sve odgovarajuće elemente tumačenja prava Unije koje mu omogućuju ocjenu usklađenosti normi unutarnjeg prava s propisima Zajednice (vidjeti osobito presudu Placanica i dr., C-338/04, C-359/04 i C-360/04, EU:C:2007:133, t. 36.).

19 Iako se dakle Sud stoga nije dužan u ovom slučaju izjasniti o usklađenosti članka 77. Zakona o PDV-u s člankom 90. Direktive o PDV-u, on je s druge strane dužan pružiti elemente za tumačenje te odredbe kako bi sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku omogućio ocjenu te usklađenosti.

20 Stoga valja smatrati da svojim prvim i petim pitanjem, koja je prikladno zajedno ispitati, sud koji je uputio zahtjev u biti pita zahtijevaju li odredbe članka 90. Direktive o PDV-u da nacionalne odredbe koje ih prenose izričito nabroje sve situacije koje daju pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u skladu sa stavkom 1. tog članka.

21 Prema sudskoj praksi Suda, prijenos direktive u nacionalno pravo ne zahtijeva nužno formalno i tekstualno prenošenje tih odredbi u izričitu i posebnu zakonsku odredbu te se, ovisno o svom sadržaju, može ostvariti općim pravnim kontekstom, ako on učinkovito jamči punu primjenu direktive na dovoljno jasan i precizan način, kako bi se u slučaju kada direktiva ima za cilj dati određena prava pojedincima ovlaštenicima omogućilo poznavanje svih svojih prava kao i da se na njih, po potrebi, mogu pozvati pred nacionalnim sudovima (vidjeti osobito presude Komisija/Švedska, C-287/04, EU:C:2005:330, t. 6., i Komisija/Irska, C-427/07, EU:C:2009:457, t. 54.).

22 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, 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. Ova odredba izraz je temeljnog načela Direktive o PDV-u, prema kojemu 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 (vidjeti u tom smislu presudu Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 26. i 27.).

23 Međutim, stavak 2. članka 90. Direktive o PDV-u dopušta državama članicama odstupanje od navedenog pravila u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije. Porezni obveznici se dakle, na temelju članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, ne mogu osloniti na pravo na smanjenje svojeg iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja cijene ako je odnosna država članica odabrala primijeniti iznimku predviđenu člankom 90. stavkom 2. navedene direktive.

24 Treba konstatirati da nacionalnu odredbu koja, u nabrajanju slučajeva u kojima se smanjuje oporezivi iznos, ne obuhvaća slučaj neplaćanja cijene transakcije treba shvatiti kao rezultat izvršavanja ovlasti države članice na odstupanje koju joj je ostavio članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u.

25 Naime, s tim u vezi treba istaknuti da ako dođe do potpunog ili djelomičnog neplaćanja kupovne cijene bez otkaza ili poništenja ugovora, kupac ostaje dužan platiti dogovorenu cijenu, a prodavatelj, iako više nije vlasnik dobra, i dalje u pravilu ima tražbinu na koju se može pozvati pred sudom. Međutim, kako se ne može isključiti da će takvo potraživanje naposljetku postati konačno nenaplativo, zakonodavac Unije smatrao je potrebnim prepustiti svakoj državi članici da sama odredi daje li slučaj neplaćanja kupovne 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 nije dopušteno u tom slučaju.

26 U tim okolnostima valja, s jedne strane, smatrati da sama činjenica, da se u nabrajanju slučajeva u kojima se smanjuje oporezivi iznos nacionalna provedbena odredba ne prenosi na sve situacije iz članka 90. stavka 1. te direktive, ne omogućuje zaključak da, s obzirom na opći pravni kontekst te provedbene mjere, ona nije takve prirode da bi mogla učinkovito jamčiti punu primjenu Direktive o PDV-u na dovoljno jasan i precizan način.

27 S druge strane važno je da, u ostalim situacijama koje nisu vezane uz neplaćanje cijene, nacionalne provedbene odredbe uzimaju u obzir sve situacije u kojima, nakon što je transakcija zaključena, porezni obveznik nije primio jedan dio ili cjelokupni iznos protučinidbe, što utvrđuje nacionalni sud.

28 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo i peto pitanje treba odgovoriti da odredbe članka 90. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im nije protivna nacionalna odredba koja ne predviđa smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja cijene, ako se primjenjuje iznimka propisana stavkom 2. tog članka. Međutim, ta odredba ipak treba obuhvatiti sve situacije u kojima, nakon što je transakcija zaključena, porezni obveznik nije primio jedan dio ili cjelokupni iznos, što treba provjeriti nacionalni sud.

Drugo, treće i četvrto pitanje

29 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja je prikladno razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita koja su prava na koja se može pozivati porezni obveznik i, po potrebi uz koje pretpostavke, kako bi dobio smanjenje iznosa oporezivog PDV-om ili istovjetnu mjeru, u slučaju da, na kraju ispitivanja koje mora provesti, taj sud zaključi da, osim slučaja neplaćanja cijene, nacionalne odredbe o kojima je riječ u glavnom postupku pravilno ne prenose odredbe članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

30 Sud koji je uputio zahtjev također, kao prvo, pita, ispunjava li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u pretpostavke za izravan učinak u odnosu na porezne obveznike.

31 U tom pogledu valja podsjetiti da se, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u svim slučajevima u kojima se odredbe neke direktive, s obzirom na svoj sadržaj, pokažu bezuvjetnima i dovoljno preciznima pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države, bilo da je ona propustila pravodobno prenijeti direktivu u nacionalno pravo ili ju je pogrešno prenijela (vidjeti presude Pfeiffer i dr., C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 103., i Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, t. 31.).

32 Odredba prava Unije bezuvjetna je ako propisuje obvezu koja ne sadrži nijedan uvjet i ne ovisi u svojoj provedbi ili u svojim učincima o poduzimanju nijedne mjere od strane institucija Unije ili država članica (vidjeti u tom smislu presudu Pohl-Boskamp, C-317/05, EU:C:2006:684, t. 41.).

33 U ovom slučaju, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje da se u slučajevima na koje se odnosi oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

34 Iako dakle ovaj članak ostavlja državama članicama određenu marginu prosudbe kada određuju mjere kojima omogućuju određivanje iznosa smanjenja, ta okolnost ipak ne utječe na precizan i bezuvjetan karakter obveze priznanja prava na smanjenje oporezivog iznosa u slučajevima na koje se odnosi navedeni članak. Stoga on sam ispunjava pretpostavke za izravan učinak (vidjeti, po analogiji, osobito presudu Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, t. 33.).

35 Budući da se porezni obveznici mogu pozivati na članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u pred nacionalnim sudovima protiv države kako bi postigli smanjenje svojeg iznosa oporezivog PDV-om, proizlazi da je pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev, a koje se odnosi na to je li odnosna država članica dužna nadoknaditi štetu koju pretrpe zahvaćene osobe zato što im je ta država uskratila pravo na smanjenje jer nije pravilno prenijela navedenu direktivu, bespredmetno.

36 Kao drugo, 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.

37 Budući da članak 90. stavak 1. i članak 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 (vidjeti u tom smislu presudu Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, t. 23.).

38 Iz sudske prakse Suda međutim proizlazi da mjere za sprečavanje poreznih prijevara ili utaje načelno ne mogu odstupiti od poštivanja 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 o PDV-u te ih se stoga ne može koristiti na način koji bi doveo u pitanje neutralnost PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu Kraft Foods Polska, EU:C:2012:40, t. 28., kao i Petroma Transports i dr., C-271/12, EU:C:2013:297, t. 28.).

39 Iz toga dakle slijedi 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. S tim u svezi, nacionalni sudovi dužni su provjeriti je li to slučaj s uvjetima koje traži odnosna država članica.

40 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da se porezni obveznici mogu pozivati na članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u pred nacionalnim sudovima protiv države članice kako bi dobili smanjenje iznosa oporezivog PDV-om. Iako države članice mogu propisati da ostvarenje prava na smanjenje takvog oporezivog iznosa ovisi o ostvarenju određenih formalnih uvjeta koji omogućuju dokazivanje da, posebice nakon što je transakcija zaključena, porezni obveznik definitivno nije primio jedan dio ili cjelokupni iznos protučinidbe i da se porezni obveznik može pozivati na jednu od situacija iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, tako usvojene mjere ne smiju prijeći ono što je nužno za to dokazivanje, a što nacionalni sud mora provjeriti.

Troškovi

41 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Odredbe članka 90. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im nije protivna nacionalna odredba koja ne predviđa smanjenje iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost u slučaju neplaćanja cijene, ako se primjenjuje iznimka propisana stavkom 2. tog članka. Međutim, ta odredba tada treba obuhvatiti sve situacije u kojima, prema stavku 1. navedenog članka, nakon što je transakcija zaključena, porezni obveznik nije primio jedan dio ili cjelokupni iznos, što treba provjeriti nacionalni sud.**

2. **Porezni obveznici mogu se pozivati na članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 pred nacionalnim sudovima protiv države članice kako bi postigli smanjenje iznosa oporezivog porezom na dodanu vrijednost. Iako države članice mogu propisati da ostvarenje prava na smanjenje takvog oporezivog iznosa ovisi o ostvarenju određenih formalnih uvjeta koji omogućuju dokazivanje da, posebice nakon što je transakcija zaključena, porezni obveznik definitivno nije primio jedan dio ili cjelokupni iznos protučinidbe i da se porezni obveznik može pozivati na jednu od situacija iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, tako usvojene mjere ne smiju prijeći ono što je nužno za to dokazivanje, a što nacionalni sud mora provjeriti.**

Potpisi