Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

3. srpnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Oporezivi iznos – Smanjenje – Načelo porezne neutralnosti – Ugovor o financijskom leasingu raskinut zbog neplaćanja dospjelih obroka – Rješenje o ponovnom razrezu poreza – Područje primjene – Oporezive transakcije – Isporuka robe uz naknadu – Plaćanje ‚naknade' zbog raskida do isteka ugovora – Nadležnost Suda"

U predmetu C-242/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 26. ožujka 2018., koju je Sud zaprimio 5. travnja 2018., u postupku

„UniCredit Leasing" EAD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika" – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP),

SUD (prvo vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za „UniCredit Leasing" EAD, I. Dimitrova i M. Rajkov, *advokati*,

– za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praktika" – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP), N. Kalistratov, u svojstvu agenta,

– za bugarsku vladu, E. Petranova i T. Mitova, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, R. Lyal, J. Marinova i P. Mihajlova, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: bugarski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva „UniCredit Leasing" EAD (u daljnjem tekstu: UniCredit) i Direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika" – Sofija pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (NAP) (Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti" u Sofiji pri Nacionalnoj agenciji za javne prihode (NAP), Bugarska) (u daljnjem tekstu: Direktor) u vezi s odbijanjem potonjeg da društvu UniCredit odobri ispravak iznosa poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog u vezi s neplaćenim dospjelim obrocima ugovora o financijskom leasingu.

Pravni okvir

Pravo Unije

Akt o pristupanju Republike Bugarske Europskoj uniji

3 U skladu s člankom 2. Akta o uvjetima pristupanja Republike Bugarske i Rumunjske Europskoj uniji i prilagodbi Ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 2005., L 157, str. 203.):

„Od dana pristupanja odredbe izvornih ugovora i akata koje su donijele institucije i Europska središnja banka prije pristupanja obvezujuće su za Bugarsku i Rumunjsku i u tim se državama primjenjuju pod uvjetima utvrđenima u tim ugovorima i u ovom Aktu." [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

4 Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje".

5 Članak 14. te direktive glasi:

„1. ‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

(a) prijenos, na nalog ili u ime javnog tijela ili na temelju zakona, vlasništva nad imovinom u zamjenu za plaćanje naknade;

(b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

(c) prijenos robe slijedom ugovora prema kojem se plaća provizija na prodaju ili kupnju.

3. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe."

6 U članku 63. navedene direktive navodi se:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga."

7 U članku 73. iste direktive propisuje 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."

8 Članak 90. Direktive o PDV-u 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."

9 U članku 273. navedene direktive određuje se:

„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."

Bugarsko pravo

10 U skladu s člankom 6. Zakona za danak varhu dobavenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., na snazi od 1. siječnja 2007., u daljnjem tekstu: ZDDS):

„(1) ‚Isporuka robe' u smislu ovog zakona znači prijenos prava vlasništva ili drugog stvarnog prava na robi.

(2) Za potrebe ovog zakona ‚isporukom robe' također se smatra:

[…]

3. (izmijenjeno u DV-u br. 101 iz 2013., na snazi od 1. siječnja 2014.) Stvarno stavljanje na raspolaganje robe prilikom izvršenja ugovora o financijskom leasingu u kojem se izričito predviđa prijenos prava vlasništva nad tom robom; ova odredba također se primjenjuje kad se ugovorom o

financijskom leasingu predviđa samo mogućnost prijenosa vlasništva na robi i kad je iznos dugovanih naknada na temelju navedenog ugovora, bez kamata na temelju članka 46. stavka 1. točke 1., jednak uobičajenoj cijeni robe na datum stavljanja na raspolaganje […]”.

11 Člankom 115. ZDDS-a propisuje se:

„(1) U slučaju promjene oporezivog iznosa ili obustave isporuke za koju je račun bio izdan, dobavljač je dužan izdati potvrdu o tom računu.

(2) (dopunjeno u DV-u br. 97 iz 2016., na snazi od 1. siječnja 2017.) Potvrda se mora izdati u roku od pet dana od događaja iz stavka 1., a kad se ona odnosi na isporuku za koju je račun izdan uz navođenje PDV-a zaračunatog na plaćanje predujma, u roku od pet dana od datuma povrata, naknade ili drugog naplatnog poravnanja predviđenog iznosa predujma, za iznos povraćen, nadoknađen ili poravnat na drugi naplatan način.

(3) Obavijest o terećenju izdaje se u slučaju povećanja oporezivog iznosa, dok se knjižno odobrenje izdaje u slučaju smanjenja oporezivog iznosa ili prekida transakcije.

(4) Osim ključnih elemenata iz članka 114., u potvrdi koja se odnosi na račun obvezno se moraju navesti:

1. broj i datum računa za koji je potvrda izdana;

2. razlog izdavanja te potvrde;

(5) Potvrda se izdaje u najmanje dva primjerka: jednom za dobavljača i drugom za primatelja.

(6) U slučaju otkaza ili raskida ugovora o financijskom leasingu iz članka 6. stavka 2. točke 3., dobavljač mora izdati knjižno odobrenje koje odgovara razlici između oporezivog iznosa koji se odnosi na isporuku u smislu članka 6. stavka 2. točke 3. i iznosa koji mu preostaje na temelju tog ugovora koji je izuzet od PDV-a na temelju ovog zakona.

(7) (novo, DV br. 94 iz 2012., na snazi od 1. siječnja 2013.) Potvrda koja se odnosi na račun može sadržavati samo ključne elemente iz članka 114. stavka 1. točaka 12., 14. i 15., osim kad se odnosi na transakciju čije je mjesto izvršenja na državnom području države članice, transakciju unutar Zajednice i prodaju robe na daljinu.”

12 U članku 116. ZDDS-a navodi se:

„(1) Nije dopušteno unijeti ispravke i dopune računa i s njima povezanih potvrda. Dokumente koji su nepravilno izdani ili ispravljeni treba poništiti i izdati nove.

(2) Nepravilno izdanim dokumentima također se smatraju izdani računi i s njima povezane obavijesti na kojima PDV nije naveden iako bi trebao biti.

(3) Nepravilno izdanim dokumentima također se smatraju izdani računi i s njima povezane obavijesti na kojima je PDV naveden iako ne bi trebao biti.

(4) Kad su dokumenti koji su nepravilno izdani ili ispravljeni uzeti u obzir u računovodstvenoj evidenciji dobavljača ili primatelja, da bi ih se poništilo, potrebno je za svaku stranku sastaviti zapisnik u kojem se navodi:

1. razlog otkaza

2. broj i datum poništenog dokumenta;

3. broj i datum izdavanja novog dokumenta;

4. potpis osoba koje su sastavile zapisnik za svaku od stranaka.

(5) Sve primjerke poništenih dokumenata čuva izdavatelj te ih se knjiži u računovodstvu dobavljača i primatelja u skladu s Uredbom o primjeni zakona."

13 U članku 9. prijelaznih i završnih odredaba ZDDS-a propisuje se:

„(1) Kad na temelju ugovora o financijskom leasingu roba stvarno bude stavljena na raspolaganje prije stupanja na snagu ovog zakona, sva naknadna plaćanja (mjesečnih rata povrata) prilikom izvršenja tog ugovora dugovana nakon stupanja na snagu [ZDDS-a] smatraju se pojedinačnim transakcijama čiji oporezivi događaj nastaje na datum plaćanja ili, ako je on raniji, na datum na koji je plaćanje dospjelo.

(2) Stavak 1. primjenjuje se samo ako u roku od jednog mjeseca od stupanja na snagu [ZDDS-a] porezni obveznik (dobavljač) područnoj upravi Nacionalne agencije za prihode pri kojoj je registriran dostavi popis koji obavezno sadržava sljedeće informacije:

1. primatelja na temelju ugovorâ iz stavka 1.;

2. broj i iznos mjesečnih rata na temelju svih ugovora za koje je porezni dokument izdan, ali koje nisu bile plaćene;

3. broj i iznos mjesečnih rata na temelju svih ugovora za koje će oporezivi događaj u smislu stavka 1. nastati nakon stupanja na snagu ovog zakona.

(3) Za ugovore koji nisu na popisu dostavljenom u skladu sa stavkom 2. smatra se da na datum stupanja na snagu [ZDDS-a] porezni obveznik izvršava transakciju u smislu članka 6. stavka 2. točke 3. čiji je oporezivi iznos ekvivalentan iznosu dugovanih mjesečnih rata nakon stupanja na snagu [ZDDS-a] bez PDV-a koji se na njih duguje."

14 U članku 128. Današno-osiguritelnija procesualen kodeksa (Zakonik o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje) (DV br. 105 iz 29. prosinca 2005., na snazi od 1. siječnja 2006., u daljnjem tekstu: DOPK) predviđa se:

„(1) Neopravdano plaćene ili naplaćene iznose za poreze, obvezne doprinose za socijalno osiguranje, kazne i novčane kazne koje izriču službe za prihode kao i iznose koje Nacionalna agencija za prihode može vratiti na temelju poreznog zakonodavstva ili zakonodavstva o socijalnom osiguranju nadoknađuju službe za prihode koje provode povrat dospjelih javnih dugova koje je prikupila Nacionalna agencija za prihode. Moguće je provođenje kompenzacije sa zastarjelim dugovanjem kad je dužnikovo potraživanje dospjelo prije nego što je za njegovo dugovanje nastupila zastara. […]"

15 Članak 129. DOPK-a glasi:

„(1) Kompenzacija ili povrat mogu se izvršiti na inicijativu poreznog tijela ili na pisani zahtjev zainteresirane stranke. Zahtjev za kompenzaciju ili povrat ispituje se ako je predan u roku od pet godina od 1. siječnja one godine koja slijedi nakon godine nastanka oporezivog događaja na temelju kojeg se povrat traži, osim ako zakonom nije drukčije propisano.

[…]

(3) (dopunjeno DV br. 108 iz 2007.) Rješenje o kompenzaciji ili povratu izdaje se u roku od 30 dana od primitka zahtjeva ako se prije isteka tog roka ne odredi nikakav nadzor. Čak i u slučaju kompenzacije ili povrata, uključujući slučaj kad je protiv rješenja iz prve rečenice podnesena žalba, porezna dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje mogu biti predmet nadzora. Ako je protiv rješenja podnesena žalba, do pravomoćnosti sudske odluke moguće je izdati rješenje o ponovnom razrezu poreza. […]

Protiv rješenja o kompenzaciji ili povratu žalba se može podnijeti prema pravilima o podnošenju žalbi protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza.”

16 U članku 133. DOPK-a određuje se:

„(1) Porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koji su utvrđeni u konačnom rješenju o ponovnom razrezu poreza protiv kojeg nije uložen pravni lijek može se izmijeniti na inicijativu službe za prihode ili na zahtjev osobe nad kojom se nadzor provodi.

(2) Dugovanje se mijenja zbog sljedećih razloga:

1. kad se pojave nove okolnosti ili novi pisani dokazi ključni za utvrđivanje poreznih dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje koje osoba ili služba koja je izdala rješenje o ponovnom razrezu poreza nije mogla znati prije:
   a) izdavanja rješenja o ponovnom razrezu poreza, kad protiv tog rješenja nije podnesena žalba;
   b) konačnosti rješenja o ponovnom razrezu poreza, kad je protiv tog rješenja podnesena žalba.

2. kad sud pred kojim se vodi postupak utvrdi da su pisana objašnjenja koja je podnijela treća osoba, zaključci stručnjaka i pisane izjave na temelju kojih je utvrđeno porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje lažni ili da su primatelj rješenja, njegov zastupnik ili služba za prihode koja je sudjelovala u utvrđivanju poreza ili obveznih doprinosa za socijalno osiguranje ili je ispitala žalbu protiv rješenja o promjeni počinili kazneno djelo.

3. kad se utvrđenje dugovanja temelji na dokumentu za koji je propisno u sudskom postupku utvrđeno da je lažan, da sadržava lažne informacije ili da je krivotvoren;

4. kad se utvrđenje dugovanja temelji na sudskom aktu ili aktu drugog državnog tijela koji je naknadno poništen;

5. kad je izdano drugo proturječno rješenje o ponovnom razrezu poreza u odnosu na ista dugovanja za isto razdoblje i za istog poreznog obveznika koje je postalo konačno. […]”

17 Članak 134. DOPK-a glasi:

„(1) (dopunjeno DV br. 94 iz 2015., na snazi od 1. siječnja 2016.) Služba za prihode koja utvrdi razlog za promjenu u skladu s člankom 133. stavkom 2. dužna je obavijestiti područnog direktora i obrazložiti postojanje razloga. Nakon provjere postojanja razloga za promjenu, područni direktor može povjeriti ili odlučiti delegirati nadzor kojim se omogućuje promjena već utvrđenih poreznih dugovanja ili dugovanja obveznih doprinosa za socijalno osiguranje.

(2) Zainteresirana osoba može podnijeti pisani zahtjev područnom direktoru zajedno s dokazima na koje se poziva.

(3) Promjena je dopuštena ako je odluka kojom se nalaže nadzor izdana ili je u roku od tri mjeseca od saznanja za razlog za promjenu i prije isteka roka iz članka 109. podnesen zahtjev za promjenu.

(4) U roku od trideset dana od podnošenja zahtjeva iz stavka 2. područni direktor obrazloženom odlukom nalaže ili odbija nadzor. Primjerak odluke o odbijanju šalje se osobi koja je podnijela zahtjev u roku od sedam dana od donošenja odluke, a najkasnije četrnaest dana nakon isteka roka iz prve rečenice ovog stavka.

(5) (izmijenjeno DV br. 30 od 2006., na snazi od 1. ožujka 2007.) Zainteresirana osoba može podnijeti upravnu tužbu protiv odluke o odbijanju u roku od četrnaest dana od primitka odluke, a protiv prešutnog odbijanja u roku od 30 dana od isteka roka za odgovor upravnom sudu nadležnom za razmatranje žalbi protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza. Upravna tužba podnosi se preko područnog direktora. Sud o tužbi odlučuje rješenjem koje se ne može pobijati.

(6) Ako se utvrdi da je porezno dugovanje ili dugovanje obveznih doprinosa za socijalno osiguranje bilo utvrđeno u iznosu višem ili nižem od dugovanog, u odnosu na razliku izdaje se rješenje o ponovnom razrezu poreza. Ako je iznos preplaćen, on se nadoknađuje ili se povrat izvršava rješenjem o ponovnom razrezu poreza.”

18 U članku 87. Zakona za zadalženijata i dogovorite (Zakon o obveznim odnosima i ugovorima) (u daljnjem tekstu: ZZD) predviđa se:

„(1) Ako dužnik dvostranoobveznog ugovora ne ispuni svoje obveze zbog razloga koji mu se mogu pripisati, vjerovnik može raskinuti ugovor ako zahtijeva ispunjenje u razumnom roku i ako dužnika obavijesti da će se istekom tog roka ugovor smatrati raskinutim. Ako je ugovor sklopljen u pisanom obliku, obavijest se mora dati u pisanom obliku. […]”

19 Članak 88. ZZD-a glasi:

„(1) Raskid ima retroaktivan učinak osim za ugovore s uzastopnim ili periodičnim činidbama. Vjerovnik ima pravo na naknadu štete prouzročene neispunjenjem ugovora. […]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 Dana 6. veljače 2006. društvo „BA Kreditanstalt Bulus” EOOD (u daljnjem tekstu: Bulus ili davatelj leasinga), čiji je pravni sljednik društvo UniCredit, sklopilo je s društvom „Vizatel” OOD (u daljnjem tekstu: primatelj leasinga) ugovor o financijskom leasingu s opcijom kupnje, na temelju kojeg se davatelj leasinga obvezuje kupiti zemljište koje je odredio primatelj leasinga, izgraditi građevinu na tom zemljištu i tu građevinu zajedno sa zemljištem ustupiti primatelju leasinga na korištenje.

21 Taj ugovor sklopljen je na razdoblje od jedanaest godina koje je počelo teći od početka mjeseca koji slijedi nakon mjeseca stvarne predaje stvari koja je predmet ugovora u zamjenu za mjesečnu naknadu za leasing. Njime je bilo predviđeno da davatelj leasinga može prijevremeno raskinuti ugovor u slučaju da primatelj leasinga ne plati najmanje tri naknade za leasing te zahtijevati isplatu naknade štete koja je jednaka iznosu svih naknada za leasing koje nisu bile plaćene tijekom trajanja leasinga.

22 Predmet ugovora je 5. prosinca 2006. predan primatelju leasinga te je 28. prosinca davatelj leasinga izdao račun s PDV-om za prvi dospjeli obrok. Bugarsko porezno tijelo je rješenjem o ponovnom razrezu poreza od 14. veljače 2008. utvrdilo dugovanje PDV-a društva Bulus utvrđeno na temelju oporezivog iznosa koji je jednak iznosu svih dugovanih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora koje je potom prebilo s poreznim potraživanjem koje je potonje društvo imalo prema Državnoj riznici.

23 Iako je davatelj leasinga nastavio izdavati račune s PDV-om do 29. listopada 2010. te potom od 4. kolovoza 2011. do 31. kolovoza 2012., primatelj leasinga prestao je od travnja 2009. podmirivati dugovane dospjele obroke. Zbog skrivljenog neispunjenja primatelja leasinga svojih obveza društvo Bulus jednostrano je raskinulo ugovor o financijskom leasingu počevši od 6. lipnja 2015.

24 U tim je okolnostima društvo Bulus od bugarskog poreznog tijela zatražilo povrat PDV-a utvrđenog u rješenju o ponovnom razrezu poreza od 14. veljače 2008. Međutim, njegov je zahtjev odbijen odlukom nadležne službe za prihode, što je Direktor potvrdio.

25 Društvo Bulus podnijelo je Administrativen sadu Sofija (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) tužbu protiv te odluke, koju je taj sud odbio.

26 Društvo UniCredit, pravni sljednik društva Bulus, podnijelo je žalbu protiv te presude pred Varhovnim administrativnim sadom (Vrhovni upravni sud, Bugarska). Ono osobito tvrdi da je Administrativen sad Sofija (Upravni sud u Sofiji) povrijedio pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost u slučaju raskida ugovora zajamčeno člankom 90. Direktive o PDV-u.

27 Sud koji je uputio zahtjev smatra da pravo na ispravak osnovice poreza na dodanu vrijednost, kad se taj oporezivi iznos određuje rješenjem o ponovnom razrezu poreza koje je postalo konačno, a ne računom, nije primjenjivo s obzirom na to da je riječ o upravnom aktu kojim se utvrđuje porezno dugovanje. Osim toga, čak i pod pretpostavkom da se to pravo na ispravak primjenjuje, trebalo bi razlikovati, s jedne strane, razdoblje tijekom kojeg je primatelj leasinga podmirivao dospjele obroke i za koje nije potrebno ispraviti osnovicu poreza na dodanu vrijednost i, s druge strane, razdoblje tijekom kojeg primatelj leasinga više nije podmirivao dospjele obroke do raskida ugovora zbog djelomičnog neplaćanja i zbog kojeg je ponovno uspostavljanje situacije koja je prethodila sklapanju prema nacionalnom pravu nemoguće. Isto tako, pod pretpostavkom da se radi o slučaju djelomičnog neplaćanja, a ne o raskidu ugovora u smislu članka 90. Direktive o PDV-u, sud koji je uputio zahtjev naglašava da nijedna odredba bugarskog prava ne uređuje načine smanjenja oporezivog iznosa utvrđenog rješenjem o ponovnom razrezu poreza u slučaju djelomičnog ili potpunog neplaćanja.

28 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev pita se o mogućnosti ispravka osnovice poreza na dodanu vrijednost za razdoblje od raskida ugovora u roku predviđenom tim ugovorom s obzirom na to da nije utvrđeno, s jedne strane, da je predmet ugovora bio predan davatelju leasinga prije isteka roka tog ugovora i, s druge strane, da su dugovanja primatelja leasinga bila konačno podmirena uzimajući u obzir odredbu tog ugovora kojom se u slučaju raskida zbog skrivljenog neispunjenja predviđa plaćanje naknade davatelju leasinga.

29 U tim je okolnostima Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Dopušta li se odredbom članka 90. stavka 1. [Direktive o PDV-u] u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu smanjenje oporezivog iznosa i povrat PDV-a koji je konačnim rješenjem o ponovnom razrezu poreza utvrđen na temelju oporezivog iznosa koji se sastoji od iznosa mjesečnih obroka naknade za leasing za čitavo vrijeme predviđenog trajanja ugovora?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: na koje se slučajeve navedene u članku 90. stavku 1. [Direktive o PDV-u] davatelj leasinga može pozivati protiv države članice u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu zbog djelomičnog neplaćanja dugovanih naknada za leasing, kako bi ishodio smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost razmjerno dugovanim, ali u razdoblju od prestanka plaćanja do trenutka raskida ugovora neplaćenim naknadama za leasing, s obzirom na to da taj raskid nema retroaktivan učinak i da se to potvrđuje i odredbom samog ugovora?

3. Može li se tumačenjem članka 90. stavka 2. [Direktive o PDV-u] zaključiti da u slučaju kao što je ovaj stvarno postoji iznimka od stavka 1. navedenog članka?

4. Dopušta li tumačenje članka 90. stavka 1. [Direktive o PDV-u] zaključak da pojam ‚otkaza' koji je primijenjen u toj odredbi obuhvaća slučajeve u kojima, u okviru ugovora o zatvorenom financijskom leasingu, davatelj leasinga od njegova primatelja više ne može zahtijevati plaćanje naknade za leasing jer je prvonavedeni taj ugovor raskinuo zbog toga što ga drugonavedeni skrivljeno nije izvršavao, ali u kojima on u skladu s ugovorom ima pravo na naknadu štete koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing koje bi dospjele do kraja razdoblja leasinga?"

Nadležnost Suda

30 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije u pogledu njegove primjene u novoj državi članici isključivo od dana njezina pristupanja Europskoj uniji (presude od 15. rujna 2011., Słaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 27. i od 21. studenoga 2018., Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, t. 34.).

31 Iz toga, među ostalim, proizlazi da Sud nije nadležan tumačiti direktive Unije koje se odnose na PDV kad razdoblje za koje se naplaćuje porez o kojem je riječ prethodi pristupanju dotične države članice Europskoj uniji (presuda od 27. lipnja 2018., Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, t. 18.).

32 Nasuprot tomu, Sud je nadležan tumačiti pravo Unije kad su činjenice u glavnom postupku nastupile djelomično nakon datuma pristupanja države članice Uniji (presuda od 15. travnja 2010., CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, t. 15.) ili kad je uzrok njihova nastupanja u ugovoru zaključenom nakon pristupanja države članice Uniji te kad je ta situacija nastavila proizvoditi učinke nakon tog datuma (vidjeti po analogiji u odnosu na ugovor o koncesiji presudu od 15. prosinca 2016., Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, t. 22. i 23. i u odnosu na uspostavljanje prava plodouživanja ugovorom presudu od 6. ožujka 2018., SEGRO i Horváth, C-52/16 i C-113/16, EU:C:2018:157, t. 38. i 40.).

33 U predmetnom slučaju ugovor o financijskom leasingu zaključen je u veljači 2006. i obveza plaćanja PDV dospjela je u trenutku stvarne predaje predmeta ugovora u prosincu 2006. Činjenice u glavnom postupku i razdoblje naplate stoga prethode pristupanju Republike Bugarske Uniji 1. siječnja 2007.

34 Međutim, radilo se o ugovoru s uzastopnim činidbama kojim se od primatelja leasinga tijekom jedanaest godina počevši od 28. prosinca 2006. zahtijevalo plaćanje naknada za leasing koje su podlijegale PDV-u. Prema tome, situacija proizašla iz tog ugovora nastavila je proizvoditi učinke nakon datuma pristupanja Republike Bugarske Uniji.

35 Stoga, uzimajući u obzir specifična obilježja tog ugovora i postojanost njegovih pravnih učinaka nakon datuma pristupanja te države članice Uniji, Sud je nadležan odgovoriti na prethodna pitanja koja se odnose na porezne posljedice njegova izvršenja.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime omogućuje, u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu, smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno te stoga čini „konačan upravni akt" kojim se utvrđuje porezno dugovanje.

37 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. te direktive, koji se odnosi na slučajeve otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države članice na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost i, stoga, iznosa PDV-a koji

porezni obveznik duguje svaki put kad nakon zaključenja transakcije nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe. Ta 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 (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 29. i navedena sudska praksa).

38 Također valja podsjetiti na to da iako države članice mogu na temelju članka 273. Direktive o PDV-u propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i da bi spriječile utaju, tim mjerama se načelno ne može odstupiti od poštovanja pravila koja se odnose na oporezivi iznos, osim u slučaju ograničenja koja su krajnje nužna za postizanje tog posebnog cilja. Njima se naime mora 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 (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 31. i 33.).

39 Iz toga, dakle, slijedi da su formalnosti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost ograničeni na one kojima se može opravdati da se, nakon što je transakcija zaključena, 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.).

40 Međutim, izdavanje rješenja o ponovnom razrezu poreza poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne može predstavljati formalnost za osiguranje pravilne naplate PDV-a i sprečavanje utaje u smislu članka 273. Direktive o PDV-u.

41 Stoga izdavanje rješenja o ponovnom razrezu poreza poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne može samo po sebi opravdati to da se porezni obveznik u slučaju raskida ugovora više ne može pozivati na svoje pravo na smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost.

42 S obzirom na načela navedena u ovoj presudi to vrijedi čak i ako je, kao što to ističe sud koji je uputio zahtjev, rješenje o ponovnom razrezu poreza u skladu s nacionalnim propisima postalo „konačno” odnosno ako ga više nije moguće pobijati.

43 Iz toga slijedi da na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu omogućuje smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno i stoga čini „konačan upravni akt” kojim se utvrđuje porezno dugovanje u skladu s nacionalnim pravom.

Drugo, treće i četvrto pitanje

Dopuštenost četvrtog pitanja

44 Bugarska vlada tvrdi da četvrto pitanje nije dopušteno. S jedne strane, odredba kojom se predviđa naknada štete u slučaju raskida ugovora zbog skrivljenog neispunjenja bila bi ništava jer je u suprotnosti s javnim poretkom u nacionalnom pravu. S druge strane, to pitanje odnosi se na ugovor o zatvorenom financijskom leasingu, dok ugovor o kojem je riječ u glavnom postupku podrazumijeva upravo opciju kupnje.

45 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova koja je određena člankom 267. UFEU-a, isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, kada se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije, Sud je načelno obvezan donijeti prethodnu odluku (presuda od 5. ožujka 2019., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, t. 47.).

46 Iz toga slijedi da pitanja o tumačenju prava Unije koja nacionalni sud uputi u pravnom i činjeničnom okviru koji utvrđuje pod vlastitom odgovornošću i čiju točnost Sud nije dužan provjeravati uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 23. siječnja 2019., M. A. i dr., C-661/17, EU:C:2019:53, t. 50.).

47 Osim toga, Sud je u više navrata presudio da nije dužan, u okviru zahtjeva za prethodnu odluku, dati tumačenje nacionalnih odredbi i odlučiti o tome je li tumačenje nacionalnog suda pravilno, s obzirom na to da su za takvo tumačenje isključivo nadležni nacionalni sudovi (presude od 16. veljače 2017., IOS Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, t. 21. i od 14. lipnja 2017., Online Games i dr., C-685/15, EU:C:2017:452, t. 45.).

48 Naposljetku, nesporno je da u okviru članka 267. UFEU-a Sud nije nadležan primijeniti pravna pravila Unije na određeni predmet. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši potrebne pravne kvalifikacije za rješavanje glavnog postupka. Nasuprot tomu, na Sudu je da mu pruži sve potrebne informacije kako bi ga usmjerio u donošenju te ocjene, preinakom, prema potrebi, pitanja koje mu je upućeno (presuda od 2. srpnja 2015., NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, t. 25. i navedena sudska praksa).

49 U ovom slučaju, bugarska vlada ističe da je odredba kojom se predviđa naknada štete u slučaju raskida ugovora zbog skrivljenog neispunjenja ništava jer je u suprotnosti s javnim poretkom u nacionalnom pravu. Međutim, nije zadaća Suda niti da odluči o tumačenju nacionalnog prava niti da se uvjeri u točnost pravnog i činjeničnog okvira koji je utvrdio sud koji je uputio zahtjev.

50 Osim toga, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi, kao što to navodi bugarska vlada, da ugovor o financijskom leasingu o kojemu je riječ u glavnom postupku uključuje opciju kupnje. Međutim, na prvi pogled pogrešno navođenje u odlomku prethodnog pitanja nepostojanja opcije ne znači da je postavljeno pitanje čisto hipotetske naravi. Nadalje, na Sudu je da u okviru zahtjeva za prethodnu odluku pruži koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev preoblikovanjem, prema potrebi, pitanja koje mu je upućeno.

51 U tim okolnostima četvrto je pitanje, za koje će Sud smatrati da se odnosi, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev u točki 4. svojeg rješenja kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, na ugovor o financijskom leasingu s opcijom kupnje, dopušteno.

Meritum

52 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li članak 90. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, u situaciji poput one u glavnom postupku, postoji „raskid” ili „neplaćanje” koje može biti obuhvaćeno odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka zbog, s jedne strane, neplaćanja jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu u razdoblju

od prestanka plaćanja do raskida ugovora, s obzirom na to da taj raskid nema retroaktivan učinak, i, s druge strane, zbog neplaćanja naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora.

53 Člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u omogućuje se državama članicama da u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene odstupe od pravila navedenog u točki 37. ove presude, prema kojem su dužne smanjiti oporezivi iznos u odgovarajućem iznosu svaki put kad, nakon zaključenja transakcije, porezni obveznik ne primi dio ili cijelu protučinidbu.

54 Kao što je Sud to već presudio, ta mogućnost odstupanja, koja je strogo ograničena na slučajeve potpunog ili djelomičnog neplaćanja, 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 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 17.).

55 Naime, neplaćanjem kupoprodajne cijene stranke se ne vraćaju u položaj koji su imale prije zaključenja ugovora. S jedne strane, kupac barem ostaje obveznik plaćanja cjelokupne početno dogovorene cijene u slučaju neplaćanja cijele ili dijela cijene koja se duguje u slučaju djelomičnog neplaćanja. S druge strane, prodavatelj i dalje u pravilu ima potraživanje na koje se može pozvati pred sudom (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 29).

56 U tim uvjetima, iako se izrazi „otkaz”, „odbijanje” i „raskid” odnose na situacije u kojima je dužnikova obveza da podmiri svoje dugovanje u potpunosti ugašena odnosno konačno utvrđena, neplaćanje odlikuje neizvjesnost koja je svojstvena njegovoj nekonačnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. listopada 2017., Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 30. i 31.).

57 Što se tiče, kao prvo, naknada za leasing koje su duguju za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida predmetnog ugovora o financijskom leasingu, treba istaknuti da je, u ovom slučaju, davatelj leasinga raskinuo taj ugovor s učinkom od 6. lipnja 2015. Međutim, budući da raskid na temelju članka 88. ZZD-a vrijedi samo za ubuduće, dospjeli obroci ugovora o financijskom leasingu koje primatelj leasinga nije platio prije datuma njegova raskida i dalje se duguju te davatelj leasinga, u načelu, i dalje u pravilu ima potraživanje te se na njega može pozivati pred sudom.

58 Stoga se smanjenje odgovarajućeg iznosa osnovice poreza na dodanu vrijednost u slučaju raskida iz članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u ne može primijeniti na takvo potraživanje, koje nije dovedeno u pitanje raskidom ugovora o financijskom leasingu.

59 Iz toga proizlazi da je neplaćanje dijela dospjelih obroka dugovanih za razdoblje prije raskida ugovora slučaj djelomičnog neplaćanja u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim dotične države članice mogu, kao što to proizlazi iz točaka 53. i 54. ove presude, ostvariti svoju mogućnost odstupanja od obveze smanjenja oporezivog iznosa iz stavka 2. tog članka.

60 U tom pogledu Sud je već presudio da nacionalnu odredbu koja, u nabrajanju slučajeva u kojima se oporezivi iznos smanjuje, ne obuhvaća slučaj neplaćanja cijene transakcije treba shvatiti kao rezultat ostvarivanja mogućnosti države članice da odstupi od obveze koja joj je dodijeljena člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 24.).

61 Međutim, sud koji je uputio zahtjev tvrdi da bugarsko pravo ne sadržava odredbe kojima se omogućuje smanjenje iznosa osnovice poreza na dodanu vrijednost u slučaju neplaćanja s obzirom na to da se u članku 115. ZDDS-a takav ispravak predviđa samo u slučaju poništenja ili raskida ugovora. Stoga se mora smatrati da je Bugarska ostvarila svoju mogućnost odstupanja od obveze smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja, tako da se davatelj leasinga ne može pozvati na takvo pravo.

62 Stoga, nesigurnost naplate dugovanih iznosa može se uzeti u obzir, u skladu s načelom porezne neutralnosti, lišavanjem poreznog obveznika njegova prava na smanjenje oporezivog iznosa sve dok god potraživanje ne postane konačno nenaplativo. Međutim, to se također može uzeti u obzir odobravanjem smanjenja kad porezni obveznik dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno a da se u pitanje ne dovede mogućnost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slučaju da do plaćanja ipak dođe. 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 poreznog obveznika, koji osigurava pretfinanciranje PDV-a ubirući ga za račun države (vidjeti u tom smislu presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 27.).

63 S tim u vezi, presuđeno je da takav zaključak vrijedi tim više u kontekstu nacionalnog zakonodavstva na temelju kojega se izvjesnost o konačnosti nenaplativosti potraživanja u praksi može steći tek nakon proteka desetak godina. Takvim rokom poduzetnici – 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 o PDV-u (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 28.).

64 U ovom slučaju, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je primatelj leasinga prestao podmirivati dugovane dospjele obroke od travnja 2009., odnosno gotovo devet godina prije datuma odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku. Međutim, iz prethodno navedenog proizlazi da činjenica da porezni obveznik nije naplatio iznose koji mu se duguju tijekom podužeg razdoblja pokazuje da postoji razumna vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno te je na nacionalnim tijelima da se pod sudskim nadzorom uvjere da je to uistinu slučaj s obzirom na dokaze podnesene u tu svrhu.

65 U tim okolnostima, mogućnost odstupanja iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u koja za cilj ima samo borbu protiv nesigurnosti povezane s naplatom dugovanih iznosa ne može se primijeniti u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku a da se u pitanje ne dovede mogućnost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slučaju da do plaćanja ipak dođe.

66 Što se tiče, kao drugo, naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je u ugovoru o financijskom leasingu propisano da davatelj leasinga može u slučaju raskida zbog skrivljenog neispunjenja od primatelja leasinga zahtijevati isplatu naknade jednake iznosu svih neplaćenih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, umanjene za preostalu vrijednost imovine i godišnju naknadu utvrđenu na temelju kamatne stope koja se primjenjuje za financiranje transakcije. Iz toga proizlazi da se za obroke ugovora o financijskom leasingu može smatrati da su dospjeli nakon datuma njegova raskida, osim ako se ne primjenjuju suprotne nacionalne odredbe.

67 U tom pogledu Direktor, bugarska vlada i Europska komisija ističu da plaćanje dogovoreno kao naknada štete nije stvarna naknada štete za raskid ugovora, nego naknada za transakciju koja je predmet ugovora i koja kao takva podliježe PDV-u.

68 Valja također podsjetiti na to da u skladu s člankom 2. stavkom 1. točkama (a) i (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježu isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.

69 Na tom temelju Sud je presudio da je, kako bi neka transakcija predstavljala transakciju uz naknadu, potrebno da između isporuke robe ili isporuke usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika postoji izravna veza. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika

usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 10. siječnja 2019., A, C-410/17, EU:C:2019:12, t. 31.).

70 Osobito, utvrđeno je da unaprijed određeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor o pružanju usluga kojim se predviđa minimalno ugovorno razdoblje ili ako se taj ugovor raskine zbog razloga koji se potonjem može pripisati, a koji odgovara iznosu koji bi taj subjekt primao tijekom ostatka navedenog razdoblja da do takvog raskida nije došlo, treba smatrati naknadom za isporuku usluga koja se obavlja uz naknadu i koja kao takva podliježe PDV-u, iako takav raskid pretpostavlja deaktivaciju proizvoda i usluga koji su predviđeni ugovorom prije isteka dogovorenog minimalnog ugovornog razdoblja (vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 12., 45. i 57.).

71 U ovom slučaju, što se tiče, kao prvo, uvjeta koji se odnosi na postojanje uzajamnih činidbi kojima se uspostavlja izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe, valja istaknuti da je isplata, na ime naknade štete zbog raskida ugovora, predmetnih dospjelih obroka ključan element ugovora jer postojanje pravne veze između stranaka ovisi o isplati spomenutih dospjelih obroka.

72 Naime, iz elemenata kojima Sud raspolaže proizlazi da je, u okviru predmetnog ugovora o financijskom leasingu, davatelj leasinga bio obvezan kupiti zemljište koje je odredio primatelj leasinga, izgraditi zgradu na tom zemljištu i tu građevinu zajedno sa zemljištem ustupiti primatelju leasinga na korištenje. Kao protučinidbu primatelj leasinga morao je plaćati mjesečne naknade za leasing u iznosu od 833,78 eura tijekom 132 mjeseca, odnosno jedanaest godina, za financiranje transakcije u skladu s rasporedom koji je priložen tom ugovoru. Sporazumom od 29. listopada 2010. stranke su, među ostalim, utvrdile da je završena izgradnja iznajmljene imovine.

73 Osim toga, iznos koji se duguje u slučaju raskida ugovora prije ugovorenog roka odgovara samo, kao što je to navedeno u točki 66. ove presude, iznosu svih neplaćenih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora. Stoga su isključene godišnja naknada utvrđena na temelju kamatne stope koja se primjenjuje za financiranje transakcije i preostala vrijednost imovine koja bi dospijevala samo u slučaju izvršenja opcije kupnje. Stoga, isplata iznosa koji se duguje u slučaju prijevremenog raskida ugovora omogućuje davatelju leasinga da primi iste prihode koje bi primao da do raskida nije došlo. Iz toga slijedi da, u okviru ugovora poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, raskid ne mijenja gospodarsku stvarnost ugovornog odnosa.

74 U tim okolnostima valja smatrati da, u ugovoru poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku, protuvrijednost iznosa koji je primatelj leasinga platio davatelju leasinga čini pravo prvonavedenoga da se koristi izvršenjem točno određenih obveza koje proizlaze iz ugovora od strane drugonavedenog, čak i ako primatelj leasinga ne želi ili ne može ostvariti to pravo zbog razloga koji mu se može pripisati. Ako je davatelj leasinga primatelju leasinga omogućio korištenje usluga koje proizlaze iz ugovora, nije osobito važno raspolaže li od datuma raskida ugovora primatelj leasinga imovinom ili više ne raspolaže, s obzirom na to da nije odgovoran za njihov prestanak.

75 Što se tiče uvjeta kojim se zahtijeva da isplaćeni iznosi čine stvarnu protučinidbu za odredivu uslugu, treba podsjetiti na to da su u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku obveze davatelja leasinga i iznos koji se naplaćuje primatelju leasinga u slučaju prijevremenog raskida ugovora utvrđeni prilikom sklapanja tog ugovora. Osim toga, iznos koji se duguje u slučaju prijevremenog raskida odgovara ukupnom iznosu nepodmirenih mjesečnih rata koje odmah postaju dospjele a da se gospodarska stvarnost ugovornog odnosa pritom ne mijenja.

76 Iz toga proizlazi da se iznos koji se duguje u slučaju prijevremenog raskida mora smatrati sastavnim dijelom ukupnog iznosa koji se primatelj leasinga obvezao platiti za izvršenje ugovornih obveza od strane davatelja leasinga.

77 Okolnost da je bugarsko porezno tijelo PDV utvrdilo na temelju oporezivog iznosa jednakog iznosu svih dugovanih naknada za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, što čini se društvo Bulus nije osporilo, uostalom potvrđuje da predmetni iznosi čine protučinidbu za samostalnu i odredivu uslugu.

78 Slijedom navedenog, naknadu štete za raskid ugovora poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku treba smatrati naknadom za transakciju koja je predmet ugovora o financijskom leasingu i kao takva podliježe PDV-u.

79 Stoga u slučaju neplaćanja dospjelih obroka koji odgovaraju iznosu svih neplaćenih naknada za leasing od raskida ugovora do njegova isteka valja utvrditi postoji li „raskid" ili „neplaćanje" u smislu članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u.

80 Kao što to proizlazi iz točke 66. ove presude, za takve iznose može se smatrati da se duguju, tako da davatelj leasinga još uvijek, u načelu, ima svoje potraživanje te se na njega može pozvati pred sudom. Naime, naplata dospjelih obroka koji se duguju za razdoblje nakon raskida predmetnoga ugovora je, na prvi pogled, neizvjesna.

81 Osim toga, ako porezni obveznik dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje koje odgovara dospjelim obrocima koji prethode raskidu ugovora neće biti plaćeno, s obzirom na to da dugovani iznosi nisu vraćeni u gotovo devet godina, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja smatrati da u sporu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku takva vjerojatnost postoji i za obroke dospjele nakon raskida ugovora.

82 U tim okolnostima, mogućnost odstupanja iz članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u ne može se primijeniti na razdoblje nakon raskida ugovora a da se u pitanje ne dovede mogućnost da se oporezivi iznos ponovno procijeni na viši iznos u slučaju da do plaćanja ipak dođe.

83 Iz toga slijedi da na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 90. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neplaćanje jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida ugovora bez retroaktivnog učinka, s jedne strane, i neplaćanje naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora, s druge strane, čine slučaj neplaćanja koji može biti obuhvaćen odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka, osim ako porezni obveznik ne dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

84 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 navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 90. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se njime u slučaju raskida ugovora o financijskom leasingu omogućuje smanjenje osnovice poreza na dodanu vrijednost paušalno utvrđene rješenjem o ponovnom razrezu poreza za sve dugovane naknade za leasing za čitavo vrijeme trajanja ugovora, iako je to rješenje postalo konačno i stoga čini „konačan upravni akt" kojim se utvrđuje porezno dugovanje u skladu s nacionalnim pravom.**

2. Članak 90. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, u situaciji poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neplaćanje jednog dijela dugovanih naknada za leasing iz ugovora o financijskom leasingu za razdoblje od prestanka plaćanja do raskida ugovora bez retroaktivnog učinka, s jedne strane, i neplaćanje naknade štete zbog prijevremenog raskida ugovora koja odgovara iznosu svih neplaćenih naknada za leasing do isteka tog ugovora, s druge strane, čine slučaj neplaćanja koji može biti obuhvaćen odstupanjem od obveze smanjenja osnovice poreza na dodanu vrijednost iz stavka 2. tog članka, osim ako porezni obveznik ne dokaže razumnu vjerojatnost da dugovanje neće biti plaćeno, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi