Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. lipnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 90. i 273. – Oporezivi iznos – Smanjenje – Odbijanje – Neplaćanje – Porezni obveznik koji svoju tražbinu nije prijavio u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika – Načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti – Izravan učinak”

U predmetu C-146/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišče (Vrhovni sud, Slovenija), odlukom od 30. siječnja 2019., koju je Sud zaprimio 21. veljače 2019., u postupku

SCT d.d., u stečaju,

protiv

Republike Slovenije,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: P. G. Xuereb, predsjednik vijeća, T. von Danwitz i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: M. Longar, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. veljače 2020.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SCT d.d., u stečaju, S. Pušenjak, *odvetnica*,

– za slovensku vladu, T. Mihelič Žitko i V. Klemenc, u svojstvu agenata,

– za češku vladu, par M. Smolek, O. Serdula i J. Vláčil, u svojstvu agenata,

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i M. Kocjan, u svojstvu agenata,

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

* Jezik postupka: slovenski

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 SCT d.d., u stečaju, i Republike Slovenije, u vezi s odbijanjem da se društvu SCT odobri ispravak iznosa plaćenog poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na tražbine koje nisu naplaćene zbog toga što to društvo nije prijavilo te tražbine u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 90. Direktive o PDV-u propisuje:

„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.”

4 Članak 273. te direktive propisuje:

„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.”

Slovensko pravo

5 Članak 39. stavci 2. do 4. Zakona o davku na dodano vrednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: ZDDV-1) propisuje:

„(2) U slučaju otkazivanja narudžbe, povrata ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos. Porezni obveznik može ispraviti (smanjiti) iznos obračunanog PDV-a ako pisanim putem obavijesti kupca o iznosu PDV-a za koji kupac nema pravo na odbitak.

(3) Porezni obveznik također može ispraviti (smanjiti) iznos obračunanog PDV-a ako na temelju pravomoćne sudske odluke o zaključenom stečajnom postupku ili na temelju uspješno završenog postupka prisilne nagodbe PDV nije plaćen ili nije plaćen u cijelosti. Na isti način može postupati porezni obveznik koji primi pravomoćnu sudsku odluku o prekidu postupka ili drugu potvrdu iz koje proizlazi da u zaključenom ovršnom postupku nije bio plaćen ili nije bio plaćen u cijelosti jer je

dužnik izbrisan iz registra društava ili iz drugih registara ili relevantnih dokumenata. Ako porezni obveznik naknadno primi plaćanje ili djelomično plaćanje za isporuku robe ili usluga, za koju je ispravio oporezivi iznos u skladu s ovim stavkom, on mora obračunati PDV na primljeni iznos.

(4) Neovisno o prethodnom stavku, porezni obveznik može ispraviti (smanjiti) iznos obračunanog i neplaćenog PDV-a na sva priznate tražbine koje je prijavio u postupku prisilne nagodbe ili u stečajnom postupku."

6 U skladu s člankom 296. Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Zakon o financijskom poslovanju, stečajnim postupcima i prisilnoj likvidaciji, u daljnjem tekstu: ZFPPIPP):

„(1) Vjerovnici moraju u stečajnom postupku prijaviti sve svoje tražbine prema stečajnom dužniku koje su nastale do početka stečajnog postupka, osim onih u pogledu kojih je zakonom određeno da se ne trebaju prijaviti.

[…]

(5) Ako vjerovnik ne poštuje rok za prijavu tražbina na temelju […] stavka 1., prestaje njegova tražbina prema stečajnom dužniku i sud odbija nepravodobnu prijavu tražbine.

[…]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

7 SCT je za porezno razdoblje mjeseca travnja 2014. proveo ispravak obračunanog PDV-a u visini od 272 471 euro za tražbine koje je imao prema dvama društvima za koja je stečajni postupak konačno zaključen u lipnju 2013.

8 U okviru nadzora nadležno porezno tijelo utvrdilo je da SCT nije prijavio te tražbine u predmetnim stečajnim postupcima i da su, na temelju članka 296. ZFPPIPP-a, navedene tražbine prestale. Na temelju toga je zaključilo da uvjeti potrebni za smanjenje PDV-a nisu bili ispunjeni.

9 U okviru postupka povodom pritužbe, društvu SCT potvrđeno je da iz članka 39. stavka 3. ZDDV-1 proizlazi da porezni obveznik ima pravo ispraviti iznos obračunanog PDV-a na temelju konačne odluke o zaključenju stečajnog postupka samo ako je svoju tražbinu prijavio stečajnom dužniku. Tom prijavom porezni obveznik također dokazuje da tražbina i dalje postoji, što je osobito važno kad je riječ o tražbinama prema povezanim osobama kao u ovom slučaju.

10 Na temelju SCT-ove tužbe, prvostupanjski upravni sud potvrdio je odluke porezne uprave. U tom pogledu oslonio se na članak 90. Direktive o PDV-u. Prema mišljenju navedenog suda, iako stavak 1. navedenog članka određuje da se, u slučaju neplaćanja nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos, stavak 2. tog članka dopušta državama članicama da od njega odstupe. Slovenski zakonodavac iskoristio je tu mogućnost odstupanja.

11 Revizijom podnesenom Vrhovnom sodišču (Vrhovni sud, Slovenija) SCT tvrdi da članak 39. stavak 3. ZDDV-1 ne predstavlja odstupanje od obveza utvrđenih u članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u, nego da samo navodi uvjete koji moraju biti ispunjeni za smanjenje oporezivog iznosa. Stoga se tim člankom 39. stavkom 3. ne primjenjuje članak 90. stavak 2. te direktive.

12 Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) pojašnjava da članak 39. stavak 2. ZDDV-1, u kojem su navedeni slučajevi u kojima se smanjuje iznos oporeziv PDV-om, ne spominje slučajeve neplaćanja. Iz toga proizlazi da je slovenski zakonodavac primijenio članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u te je tako za te slučajeve utvrdio odstupanje od prava na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om.

13 Prema mišljenju tog suda, iz članka 39. stavka 3. ZDDV-1 može se, međutim, zaključiti da je slovenski zakonodavac ipak predvidio četiri taksativno navedena slučaja u kojima se smanjenje oporezivog iznosa priznaje poreznom obvezniku čak i u slučaju neplaćanja, što bi stoga predstavljalo „odstupanje od odstupanja”. Ti iznimni slučajevi proizlaze iz nemogućnosti poreznog obveznika da u cijelosti namiri svoju tražbinu. Međutim, što se tiče priznavanja prava na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om, od poreznog obveznika zahtijevaju se određene radnje. Stoga bi potonji morao dokazati svoju nemogućnost da naplati tu tražbinu službenim potvrdama izdanima u okviru odgovarajućeg pravnog postupka.

14 Navedeni sud smatra da se ograničenje mogućnosti smanjenja iznosa oporezivog PDV-om, koje proizlazi iz članka 39. ZDDV-1, može smatrati nespojivim s člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u, s obzirom na to da smanjenje ipak nije dopušteno u svim slučajevima u kojima je neplaćanje tražbine postalo konačno, nego, naprotiv, to smanjenje podvrgava dodatnim uvjetima koje bi porezni obveznik trebao ispuniti.

15 U tom kontekstu Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) se pita je li, s obzirom na načela koja uređuju sustav PDV-a, ipak dopušteno, na temelju odstupanja predviđenih člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u, odbiti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja ako porezni obveznik, iako nije sudjelovao u utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, nije dokazao dužnu pažnju koja je potrebna za naplatu tražbine i osiguranje plaćanja PDV-a koji se duguje državi.

16 Naime, porezni obveznik PDV-a je uvijek jedna od temeljnih sastavnica sustava ubiranja tog poreza time što djeluje za račun države u svrhu tog ubiranja i isplate naplaćenog PDV-a. Ako bi se tom poreznom obvezniku priznalo pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om u svim slučajevima u kojima tražbine nisu ispunjene i, posljedično, čak i kada on sam ne ispunjava svoje obveze koje proizlaze iz sustava PDV-a, on bi državi uskratio mogućnost naplate obračunanog PDV-a koji joj pripada.

17 U slučaju da je ovlast koju je zakonodavac Unije dodijelio državama članicama člankom 90. stavkom 2. Direktive o PDV-u moguće tumačiti na način da je nacionalnom zakonodavcu dopušteno ograničiti mogućnost smanjenja iznosa oporezivog PDV-om zbog konačnog neplaćanja, taj sud pak pita je li, na temelju Direktive o PDV-u, nužno poreznom obvezniku dati mogućnost da dokaže da te tražbine ne bi bile ispunjene čak ni u slučaju prijave u okviru stečajnog postupka ili da postoje drugi razumni razlozi koji opravdavaju propuštanje prijave.

18 Naposljetku, navedeni sud pita može li se smatrati da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u ima izravan učinak, osobito ako je nacionalni zakonodavac prekoračio okvir dopuštenog uređivanja odstupanja predviđenih člankom 90. stavkom 2. te direktive.

19 U tim je okolnostima Vrhovno sodišče (Vrhovni sud) odlučilo prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime dopušta odstupanje od prava na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om i u slučaju konačnog neplaćanja ako je to konačno neplaćanje posljedica propusta poreznog obveznika da poduzme radnju koju je obvezan izvršiti, poput propusta u ovom slučaju da prijavi tražbinu u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika?

2. Postoji li i u slučaju da je takvo odstupanje od prava na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om dopušteno jednako tako pravo na smanjenje tog oporezivog iznosa zbog neplaćanja ako porezni obveznik dokaže da, čak i da je prijavio svoje tražbine u stečajnom postupku, one ne bi bile ispunjene ili da su postojali opravdani razlozi za njegov propust?

3. Ima li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u izravan učinak i ako je zakonodavac države članice prekoračio okvir dopuštenog uređenja odstupanja koja su predviđena člankom 90. stavkom 2. te direktive?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

20 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 90. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protivi propis države članice na temelju kojeg se pravo na smanjenje plaćenog PDV-a koje se odnosi na nenaplativu tražbinu poreznom obvezniku uskraćuje ako on nije prijavio tu tražbinu u stečajnom postupku koji je pokrenut protiv njegova dužnika, čak i ako taj porezni obveznik dokaže da ta tražbina ne bi bila naplaćena ni u slučaju da ju je prijavio ili da postoje razumni razlozi za neprijavljivanje predmetne tražbine.

21 Kako bi se odgovorilo na to pitanje 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 iznosa oporezivog PDV-om 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).

22 Točno je da se člankom 90. stavkom 2. navedene direktive omogućuje državama članicama da odstupe od tog pravila u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije. Stoga ako je dotična država članica namjeravala primijeniti to odstupanje, porezni obveznici se na temelju stavka 1. tog članka ne mogu pozivati na pravo na smanjenje svojeg iznosa oporezivog PDV-om (vidjeti u tom smislu presudu od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23.).

23 Međutim, ta mogućnost odstupanja, koja je strogo ograničena na slučaj potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije, 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 22. veljače 2018., T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, t. 37. i navedena sudska praksa).

24 Stoga je cilj navedene mogućnosti odstupanja samo omogućiti državama članicama da se bore protiv nesigurnosti povezane s naplatom dugovanih iznosa te se njome ne uređuje pitanje može li se smanjenje iznosa oporezivog PDV-om izvršiti u slučaju konačnog neplaćanja (rješenje od 24. listopada 2019., Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901, t. 22. i navedena sudska praksa).

25 Naime, priznati državama članicama mogućnost da u takvom slučaju isključe bilo kakvo smanjenje iznosa oporezivog PDV-om bilo bi protivno načelu neutralnosti PDV-a, iz kojeg osobito proizlazi da poduzetnika, u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od

konačnog opterećenja teretom poreza koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti koje i sâme podliježu PDV-u (rješenje od 24. listopada 2019., Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901, t. 23. i navedena sudska praksa).

26 Sud je u tom pogledu presudio da se situacija obilježena konačnim smanjenjem dužnikovih obveza prema njegovim vjerovnicima ne može kvalificirati kao „neplaćanje” u smislu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u (rješenje od 24. listopada 2019., Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901, t. 25. i navedena sudska praksa).

27 Tako u takvom slučaju država članica mora omogućiti smanjenje iznosa oporezivog PDV-om ako porezni obveznik može dokazati da je tražbina koju ima prema dužniku definitivno nenaplativa (rješenje od 24. listopada 2019., Porr Építési Kft., C-292/19, neobjavljeno, EU:C:2019:901, t. 29.).

28 U ovom slučaju je u glavnom postupku riječ o takvim tražbinama.

29 Naime, u skladu s člankom 296. stavkom 5. ZFPPIPP-a, s obzirom na to da te tražbine nisu prijavljene u stečajnom postupku pokrenutom protiv dotičnih dužnika, navedene su tražbine prestale, zbog čega je taj propust doveo do konačnog smanjenja njihovih obveza prema društvu SCT. Osim toga, i u svakom slučaju, nije sporno da su ti stečajni postupci konačno zaključeni i da tražbine koje je SCT imao prema svojim dužnicima na kraju navedenih postupaka nisu naplaćene.

30 Iz toga slijedi da se situacija poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ne može kvalificirati kao „neplaćanje” u smislu članka 90. stavka 2. Direktive o PDV-u, nego je obuhvaćena stavkom 1. tog članka, iz kojeg proizlazi obveza predmetne države članice da smanji iznos oporeziv PDV-om zbog toga što porezni obveznik nije naplatio protučinidbu.

31 Međutim, u ovom slučaju društvu SCT odbijeno je pravo na smanjenje oporezivog iznosa zbog toga što to društvo nije poštovalo zahtjev koji proizlazi iz nacionalnog prava prema kojem je to smanjenje uvjetovano time da porezni obveznik nenaplaćene tražbine prijavi u stečajnom postupku.

32 Slovenska vlada ističe da se takav zahtjev temelji na članku 90. stavku 1. i članku 273. Direktive o PDV-u, koji državama članicama priznaju diskrecijsku ovlast u određivanju uvjeta i obveza koje porezni obveznici moraju ispuniti prema poreznim tijelima radi smanjenja oporezivog iznosa.

33 U tom pogledu valja istaknuti da se, u skladu s člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

34 Nadalje, na temelju članka 273. te direktive, države članice mogu propisati obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju, osobito pod uvjetom da se ta mogućnost ne koristi za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3. navedene direktive.

35 Budući da, izvan granica koje određuju, odredbe članka 90. stavka 1. i članka 273. Direktive o PDV-u ne određuju pobliže ni uvjete ni obveze koje države članice moraju propisati, te odredbe daju im marginu prosudbe, osobito u vezi s formalnim uvjetima koje porezni obveznici moraju ispuniti pred poreznim tijelima u svrhu smanjenja oporezivog iznosa (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 32. i navedena sudska praksa).

36 Međutim, mjere za sprečavanje poreznih prijevara ili utaje načelno ne mogu odstupiti od poštovanja 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 (presuda od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 33. i navedena sudska praksa).

37 Iz toga, dakle, slijedi da formalni uvjeti koje porezni obveznici moraju ispuniti kako bi pred poreznim tijelima mogli ostvariti pravo na smanjenje iznosa oporezivog PDV-om moraju biti ograničeni na one uvjete u skladu s kojima mogu dokazivati da se, nakon što je transakcija zaključena, jedan 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. i navedena sudska praksa).

38 U predmetnom slučaju zahtjev poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odgovarajući ispravak oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja uvjetuje time da porezni obveznik prijavi neplaćenu tražbinu u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika, u načelu može pridonijeti osiguranju pravilnog prikupljanja PDV-a, sprečavanju utaje i uklanjanju rizika od gubitka poreznih prihoda i stoga se njime nastoje ostvariti legitimni ciljevi navedeni u članku 90. stavku 1. i članku 273. Direktive o PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 26. siječnja 2012., Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, t. 32. i 33., kao i od 6. prosinca 2018., Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, t. 35. i 36.).

39 Međutim, što se tiče, kao prvo, cilja sprečavanja utaje, iako zahtjev kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku može spriječiti štetu za državu kada pasivnost poreznog obveznika koji nije prijavio svoju tražbinu u stečajnom postupku proizlazi iz postupanja koja upućuju na tajni sporazum između tog poreznog obveznika i njegova dužnika, valja istaknuti da primjena tog zahtjeva dovodi do sustavnog odbijanja prava na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju neprijavljivanja, što predstavlja opću presumpciju utaje koja prelazi ono što je nužno za postizanje cilja sprečavanja utaje (vidjeti po analogiji presudu od 7. rujna 2017., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, t. 31. i navedenu sudsku praksu).

40 Valja dodati da, s obzirom na spis kojim Sud raspolaže, iz činjenica u glavnom postupku ne proizlazi nijedna naznaka utaje poreza ili zlouporabe.

41 Što se tiče, kao drugo, cilja koji se sastoji od uklanjanja rizika gubitka poreznih prihoda, valja istaknuti da, s obzirom na to da neprijavljivanje tražbine u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika podrazumijeva da ta tražbina, u skladu s člankom 296. stavkom 5. ZFPPIPP-a, prestaje postojati u odnosima sa stečajnim dužnikom, porezni obveznik nužno gubi priliku da ishodi čak i djelomičan povrat svoje tražbine, što u tom slučaju uzrokuje štetu dotičnoj državi članici.

42 Osim toga, kao što je to istaknula slovenska vlada, a da to nitko nije osporavao, sama prijava tražbine u stečajnom postupku ne može se smatrati, u smislu financijskih i administrativnih troškova, pretjerano ograničavajućom.

43 Međutim, ako porezni obveznik dokaže da tražbina, čak i da ju je prijavio, ne bi bila naplaćena, činjenica isključenja mogućnosti smanjenja oporezivog iznosa i prebacivanje na njega tereta iznosa PDV-a koji on nije primio u okviru svojih gospodarskih aktivnosti prekoračuje strogo nužne granice za postizanje cilja koji se sastoji od uklanjanja rizika gubitka poreznih prihoda (vidjeti u tom smislu presudu od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, t. 27.). Naime, u tom se slučaju nikakva dodatna šteta za državu ne bi mogla izbjeći prijavom odnosne tražbine.

44 Uostalom, što se tiče pitanja suda koji je uputio zahtjev o tome treba li porezni obveznik imati mogućnost smanjiti oporezivi iznos i kada su postojali opravdani razlozi za neprijavljivanje tražbine, ni iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje ni iz očitovanja podnesenih Sudu ne proizlazi da se u ovom slučaju SCT pozvao na te razloge u okviru poreznog postupka. Budući da ne postoji veza između te situacije i predmeta glavnog postupka, ne treba je razmatrati.

45 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti da članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice na temelju kojeg se pravo na smanjenje plaćenog PDV-a koji se odnosi na nenaplativu

tražbinu poreznom obvezniku uskraćuje kada on tu tražbinu nije prijavio u stečajnom postupku koji je pokrenut protiv njegova dužnika, čak i ako taj porezni obveznik dokaže da ta tražbina ne bi bila naplaćena ni u slučaju da ju je prijavio.

Treće pitanje

46 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita o posljedicama koje bi trebalo izvesti iz pretpostavke da je zahtjev, kojim se smanjenje odgovarajućeg iznosa oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja poreznom obvezniku uvjetuje prijavom neplaćene tražbine u stečajnom postupku pokrenutom protiv dužnika, protivan članku 90. stavku 1. Direktive o PDV-u.

47 U tom pogledu valja podsjetiti na to da su nacionalni sudovi obvezni, kada primjenjuju unutarnje pravo, u najvećoj mogućoj mjeri tumačiti to pravo u svjetlu teksta i svrhe predmetne direktive kako bi se postigao njome predviđen rezultat i postupilo u skladu s trećim stavkom članka 288. UFEU-a. Ta obveza usklađenog tumačenja nacionalnog prava inherentna je sustavu UFEU-a jer omogućuje nacionalnom sudu da osigura, u okviru svojih nadležnosti, potpunu učinkovitost prava Unije prilikom rješavanja sporova koji se pred njim vode (presuda od 6. srpnja 2017., Glencore Agriculture Hungary, C-254/16, EU:C:2017:522, t. 34. i navedena sudska praksa).

48 Ako nacionalni propis nije moguće tumačiti u skladu sa zahtjevima prava Unije, nacionalni sud pred kojim se u okviru njegovih nadležnosti vodi postupak dužan je, kao tijelo države članice, izuzeti iz primjene svaku nacionalnu odredbu koja je protivna odredbi prava Unije a koja ima izravan učinak u sporu u kojemu on odlučuje (presuda od 19. prosinca 2019., Deutsche Umwelthilfe, C-752/18, EU:C:2019:1114, t. 42. i navedena sudska praksa).

49 Što se tiče članka 90. stavka 1. Direktive o PDV-u, kao što je to navedeno u točki 33. ove presude, ta odredba predviđa da se, u slučajevima na koje se odnosi, oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

50 Iako dakle taj članak ostavlja državama članicama određenu marginu prosudbe kada određuju mjere kojima omogućuju određivanje iznosa smanjenja, Sud je presudio da 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 (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 34. i navedena sudska praksa).

51 S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje valja odgovoriti da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da nacionalni sud mora, na temelju svoje obveze da poduzme sve odgovarajuće mjere za osiguranje izvršenja te odredbe, tumačiti nacionalno pravo u skladu s tom odredbom ili, ako takvo usklađeno tumačenje nije moguće, izuzeti iz primjene svaki nacionalni propis čija bi primjena dovela do rezultata koji je suprotan navedenoj odredbi.

Troškovi

52 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 (sedmo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 90. stavak 1. i članak 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice na temelju kojeg se pravo na smanjenje plaćenog poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na nenaplativu tražbinu poreznom obvezniku uskraćuje kada on tu tražbinu nije prijavio u stečajnom postupku koji je pokrenut protiv njegova dužnika, čak i ako taj porezni obveznik dokaže da ta tražbina ne bi bila naplaćena ni u slučaju da ju je prijavio.**

2. **Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da nacionalni sud mora, na temelju svoje obveze da poduzme sve odgovarajuće mjere za osiguranje izvršenja te odredbe, tumačiti nacionalno pravo u skladu s tom odredbom ili, ako takvo usklađeno tumačenje nije moguće, izuzeti iz primjene svaki nacionalni propis čija bi primjena dovela do rezultata koji je suprotan navedenoj odredbi.**

Potpisi