Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

23. studenoga 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Oporezivi iznos – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 11. dio C stavak 1. drugi podstavak – Ograničenje prava smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja ugovornog partnera – Margina prosudbe država članica pri prenošenju – Proporcionalnost razdoblja pretfinanciranja koje provodi poduzetnik”

U predmetu C-246/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Financijski sud pokrajine Siracusa, Italija), odlukom od 7. ožujka 2016., koju je Sud zaprimio 28. travnja 2016., u postupku

Enzo Di Maura

protiv

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev, S. Rodin i E. Regan, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Kraehling i G. Brown, u svojstvu agenata, uz asistenciju E. Mitrophanous, *barrister*,

– za Europsku komisiju, F. Tomat i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 8. lipnja 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: talijanski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 11. dijela C stavka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i načela proporcionalnosti, djelotvornosti prava Unije i neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Enza Di Maure i Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (Porezna uprava – Uprava pokrajine Siracusa, Italija, u daljnjem tekstu: porezna uprava) o poreznom rješenju za poreznu godinu 2004. i odnosi se na smanjenje oporezivog iznosa za PDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 11. dijelom C stavkom 1. Šeste direktive, kojim se uređuje smanjenje oporezivog iznosa, određuje se:

„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.

Međutim, u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od tog pravila.”

Talijansko pravo

4 Članak 26. stavak 2. Uredbe br. 633 Predsjednika Republike o uvođenju i uređenju poreza na dodanu vrijednost (decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto) od 26. listopada 1972. (GURI br. 292 od 11. studenoga 1972.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Uredba predsjednika), naslovljen „Izmjena porezne osnovice ili poreza” glasi:

„Ako prihod za koji je izdan račun nakon registracije predviđene u člancima 23. i 24. uslijed poništenja, otkaza, povlačenja, prestanka, raskida i slično ili zbog potpunog ili djelomičnog neplaćanja na temelju neuspješnih stečajnih ili ovršnih postupaka ili uslijed primjene ugovorom predviđenih popusta ili rabata izostane u cijelosti ili djelomično ili ako se umanji oporezivi iznos, dobavljač predmeta ili pružatelj usluge ima pravo odbiti porez koji odgovara promjeni u skladu s člankom 19. na način da ga registrira u skladu s člankom 25. Stjecatelj ili primatelj koji je postupak već registrirao u skladu s člankom 25. u takvom slučaju mora, neovisno o svojem pravu na naknadu iznosa koji je plaćen kao odšteta dobavljaču ili pružatelju usluge, registrirati promjenu u skladu s člankom 23. ili člankom 24.”

5 Sud koji je uputio zahtjev navodi da su talijanska uprava i sudovi tu odredbu dosljedno tumačili na način da porezni obveznik, kako bi se u slučaju neplaćanja smanjio oporezivi iznos, mora pružiti dokaze neuspješnosti stečajnog postupka, što je moguće tek nakon što istekne rok za očitovanja o mogućem planu podjele ili nakon što, u slučaju nepostojanja plana podjele, istekne rok za žalbu na odluku o obustavi stečajnog postupka.

Glavni postupak i prethodna pitanja

6 Budući da je jedan od njegovih klijenata proglašen nesolventnim a da nije platio račun u iznosu od 35 000 eura, E. Di Maura smanjio je svoj oporezivi iznos PDV-a za odgovarajući iznos, za što je vjerovao da je ovlašten na temelju prethodno navedenih odredaba Uredbe predsjednika.

7 Porezna uprava nije odobrila taj ispravak zbog toga što se on mogao provesti tek nakon neuspješne provedbe stečajnog postupka ili pojedinačnog ovršnog postupka, to jest kada se stekne izvjesnost da se tražbina neće naplatiti, a ne nakon same deklaratorne presude o nesolventnosti kao što je to bio slučaj s dužnikom E. Di Maurom.

8 Potonji je podnio tužbu pred Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Financijski sud pokrajine Siracusa, Italija) te je, nasuprot tomu, tvrdio da smanjenje oporezivog iznosa zbog neplaćanja naknade mora moći nastupiti u trenutku proglašenja nesolventnosti dužnika.

9 Taj sud sumnja u usklađenost prethodno navedene odredbe Uredbe predsjednika s načelima proporcionalnosti, djelotvornosti prava Unije i neutralnosti PDV-a, osobito s obzirom na prosječno trajanje stečajnih postupaka u Italiji, za što navodi da nije rijetkost da prelazi deset godina. Također smatra da je ograničenje prava na smanjenje oporezivog iznosa koje se postavlja talijanskim pravom prekomjerno jer Šesta direktiva tu vrstu ograničenja uvjetuje neplaćanjem, a ne neuspješnim stečajnim postupcima ili mjerama ovrhe.

10 S obzirom na navedeno, Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Financijski sud pokrajine Siracusa) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li, s obzirom na članak 11. dio C stavak 1. i članak 20. stavak 1. točku (b) drugu rečenicu [Šeste direktive] o smanjenju porezne osnovice i ispravku PDV-a obračunanog za oporezive transakcije u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja naknade koju su dogovorile ugovorne strane, propisivanje ograničenja koja poreznom obvezniku onemogućuju ili prekomjerno otežavaju ostvarivanje povrata poreza za djelomično ili u cijelosti neplaćenu naknadu, pa i u vremenskom smislu, s obzirom na nepredvidivost trajanja stečajnih postupaka, u skladu s načelima proporcionalnosti i djelotvornosti zajamčenima UFEU-om i načelom neutralnosti koje vrijedi pri primjeni PDV-a?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li u skladu s gore navedenim načelima propis kojim se, poput članka 26. stavka 2. [Uredbe predsjednika], pravo na povrat poreza podvrgava dokazu da je prethodno neuspješno proveden stečajni postupak, to jest da se povrat, u skladu sa sudskom praksom i praksom poreznih tijela države članice Unije, provodi isključivo nakon neuspješne i konačne podjele imovine ili, ako imovine nema, nakon što se donese konačna odluka o obustavi stečajnog postupka, čak i ako su takvi postupci neisplativi s obzirom na iznos tražbine, mogućnost njezine naplate i troškove stečajnog postupka te s obzirom na to da bi se ti uvjeti, u svakom slučaju, mogli ispuniti tek godinama nakon pokretanja stečajnog postupka?”

O prethodnim pitanjima

11 Svojim pitanjima, koja treba ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 11. dio C stavak 1. drugi podstavak Šeste direktive tumačiti na način da država članica smanjenje oporezivog iznosa za PDV u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja može podvrgavati neuspješnosti stečajnog postupka kada takav postupak može trajati više od deset godina.

12 Uvodno treba podsjetiti na to da se, radi usklađivanja porezne osnovice, člankom 11. dijelom A stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive propisuje da na području države oporezivi iznos načelno uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane.

13 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 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 15.).

14 Sukladno tom načelu, članak 11. dio C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive, koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja, potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države članice da smanje oporezivi iznos i, slijedom toga, iznos PDV-a koji porezni obveznik mora platiti kada nakon zaključenja transakcije nije primio dio ili potpuni iznos protučinidbe (vidjeti u tom smislu presudu od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 16.).

15 Člankom 11. dijelom C stavkom 1. drugim podstavkom Šeste direktive omogućava se državama članicama da odstupe od pravila spomenutog u prethodnoj točki u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja.

16 Naime, 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 takva tražbina naposljetku postati konačno nenaplativa, 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 u tom slučaju nije dopušteno (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 25.).

17 Međutim, kao što je Sud to već presudio, 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 (vidjeti po analogiji presudu od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.).

18 Iz toga slijedi da korištenje takve mogućnosti odstupanja mora biti opravdano kako države članice za njezinu provedbu ne bi poremetile cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Šestom direktivom (presuda od 3. srpnja 1997., Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, t. 18.).

19 Po analogiji s točkom 23. presude od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), doista proizlazi da se, kada je odnosna država članica odabrala primijeniti iznimku predviđenu u članku 11. dijelu C stavku 1. drugom podstavku Šeste direktive, porezni obveznici ne mogu na temelju članka 11. dijela C stavka 1. drugog podstavka Šeste direktive osloniti na pravo na smanjenje svojeg iznosa oporezivog PDV-om u slučaju neplaćanja cijene.

20 Ipak, protivno onomu što tvrde talijanska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine, to obrazloženje, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točkama 32. do 44. svojega mišljenja, ne smije se shvatiti kao da dovodi u pitanje sudsku praksu navedenu u točkama 17. i 18. ove presude tako što bi države članice mogle jednostavno isključiti smanjenje oporezivog iznosa za PDV.

21 U tom pogledu iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da se iznimke trebaju tumačiti usko (vidjeti u tom smislu presude od 20. lipnja 2002., Komisija/Njemačka, C-287/00, EU:C:2002:388, t. 47.; od 14. lipnja 2007., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, t. 16., i od 21. ožujka 2013., PFC Clinic,

C-91/12, EU:C:2013:198, t. 23.). Međutim, iz samog teksta članka 11. dijela C stavka 1. drugog podstavka Šeste direktive proizlazi da države članice, iako mogu odstupiti od ispravka oporezivog iznosa propisanog u prvom podstavku, one od zakonodavca Unije nisu dobile mogućnost da ga jednostavno isključe.

22 Taj zaključak potvrđen je teleološkim tumačenjem članka 11. dijela C stavka 1. drugog podstavka Šeste direktive. Naime, iako je važno da se države članice mogu boriti protiv neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja računa, na koju se podsjeća u točki 16. ove presude, takva mogućnost odstupanja ne bi se smjela proširiti izvan te neizvjesnosti, a osobito ne na pitanje može li se smanjenje oporezivog iznosa izvršiti u slučaju neplaćanja.

23 Osim toga, priznati državama članicama mogućnost da mogu isključiti sva smanjenja oporezivog iznosa za PDV bila bi protivna načelu neutralnosti PDV-a, iz kojeg osobito proizlazi da poduzetnika, kao osobu koja ubire porez za račun države, treba u cijelosti osloboditi od konačnog opterećenja tereta porezom koji je dužan platiti ili koji je platio u okviru svojih poslovnih djelatnosti koje sâme podliježu PDV-u (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25., i od 13. ožujka 2014., Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.).

24 Potom, kako bi se odgovorilo na prethodna pitanja, treba ispitati u kojoj je mjeri opravdan mehanizam smanjenja oporezivog iznosa poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku.

25 U tom pogledu, u skladu s načelom proporcionalnosti, koje je dio općih načela prava Unije, sredstva za provođenje Šeste direktive moraju biti prikladna za ostvarenje ciljeva predviđenih tom odredbom i ne smiju prelaziti ono što je nužno za njihovo ostvarenje (vidjeti analogijom presudu od 26. travnja 2012., Komisija/Nizozemska, C-508/10, EU:C:2012:243, t. 75.).

26 Kao što je navedeno u točki 22. ove presude, cilj odstupanja od prava na smanjenje oporezivog iznosa propisanog u članku 11. dijelu C stavku 1. drugom podstavku Šeste direktive jest uzimanje u obzir neizvjesnosti o konačnosti neplaćanja nekog računa.

27 Ta neizvjesnost je očigledno uzeta u obzir time što se poreznog obveznika lišava njegova prava na smanjenje oporezivog iznosa dok god tražbina ne postane konačno nenaplativa, kao što se to u biti propisuje nacionalnim zakonodavstvom o kojemu je riječ u glavnom postupku. Međutim, treba utvrditi da, iako bi se isti cilj mogao postići i odobravanjem smanjenja ako porezni obveznik pokaže razumnu vjerojatnost da dug neće biti plaćen, a oporezivi iznos se procijeni na više ako se plaćanje ipak izvrši. 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, kao što je navedeno u točki 23. ove presude.

28 Utvrđenje iz prethodne točke vrijedi tim više u kontekstu nacionalnog zakonodavstva poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku, na temelju kojega se izvjesnost o konačnosti nenaplativosti tražbine u praksi može steći tek nakon proteka desetaka godina. Takvim rokom poduzetnici koji podliježu tom zakonodavstvu – kada su suočeni s neplaćanjem nekog računa – u svakom slučaju mogu doći u likvidonosno nepovoljniji položaj u odnosu na svoje konkurente iz drugih država članica, a što bi očito moglo poremetiti cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Šestom direktivom.

29 Iz toga proizlazi da na prethodna pitanja treba odgovoriti da članak 11. dio C stavak 1. drugi podstavak Šeste direktive treba tumačiti na način da država članica smanjenje oporezivog iznosa za porez na dodanu vrijednost ne može podvrgavati neuspješnosti stečajnog postupka ako takav postupak može trajati dulje od deset godina.

Troškovi

30 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 (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 11. dio C stavak 1. drugi podstavak Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da država članica smanjenje oporezivog iznosa za porez na dodanu vrijednost ne može podvrgavati neuspješnosti stečajnog postupka ako takav postupak može trajati dulje od deset godina.

Potpisi