

MARKO MARUŠIĆ, dipl. oec.

ANTE GUDELJ, dipl. oec.

PwC Hrvatska, Zagreb

Plaćanja odštete s aspekta PDV-a

Porez na dodanu vrijednost plaća se na isporuku dobara i usluga. Budući da ugovorne kazne (npr. zbog prijevremenog raskida ugovora), naknade štete, zatezne kamate i slično ne predstavljaju naknade za obavljenju isporuku dobra ili usluge, primatelji takvih naknada, u pravilu, nisu dužni na prihod ostvaren po toj osnovi obračunati PDV. Međutim, treba biti oprezan pri primjeni ovog općenitog pravila. Naime, u praksi su moguće situacije u kojima se naknada, koja u pravnom smislu predstavlja npr. ugovornu kaznu, za potrebe PDV-a smatra naknadom za obavljenju isporuku dobra ili usluge. Na to je ukazala praksa Suda Europske unije koja je u posljednjih nekoliko godina dovela do promjena u tretiranju PDV-om naknada koje pod zajedničkim imenom možemo zvati odštetama, a posebno u situacijama prijevremenog raskida ugovora.

1. UVOD

Predmet oporezivanja PDV-om je promet dobara i usluga. To proizlazi iz članka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 138/20., dalje: Zakon o PDV-u). Međutim, nije sav promet, tj. prihod koji ostvari društvo oporeziv PDV-om. Odštete i druge kompenzacijske naknade zbog povrede odredbi ugovora sklopljenih između dviju strana, uključujući kašnjenje u plaćanju ugovorenih obveza, neispunjenja odredbi o kvaliteti i/ili rokovima isporuke i slično, čime se bavimo u ovom tekstu, u načelu predstavljaju takav vid transakcija u kojima platitelj naknade (porezni obveznik koji obeštećuje drugog poreznog obveznika) zauzvrat (od obeštećenika) ne prima nikakvo dobro niti uslugu. Budući da predmet takve transakcije nije isporuka dobra niti usluge, nema osnove za oporezivanje takve transakcije PDV-om, jer se, kao što je rečeno na početku, PDV-om oporezuje isporuka dobara i usluga.

Da se u slučaju odštete ne radi o oporezivoj transakciji potvrđeno je i člankom 25. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 1/21., dalje: Pravilnik o PDV-u). Tom odredbom Pravilnika dana su dodatna objašnjenja u vezi s PDV tretmanom odšteta. U pravilu se na ovu odredbu na računu za odštetu pozivaju i porezni obveznici kako bi opravdali izdavanje računa bez obračunanog PDV-a, iako samim člankom nisu obuhvaćene sve situacije u kojima može doći do obveze plaćanja odštete.

Članak 25. odnosi se na PDV tretman zateznih kamata, obeštećenja zbog raskida ugovora i isporuka dobara i usluga u svrhu naknade štete. Međutim, istim člankom nije, na primjer, obuhvaćena situacija u kojoj jedan porezni obveznik obeštećuje drugog u novcu zbog kašnjenja u izvršenju isporuke. Bez obzira na to, smatramo da ova odredba (koja se nije bitno mijenjala kroz sve izmjene Pravilnika od uvođenja PDV-a) ima vrlo važnu ulogu u određivanju PDV tretmana transakcija koje se odnose na odštetu, neovisno o tome što neoporezivost odštete proizlazi iz samog obuhvata PDV-a.

Također se postavlja pitanje tumačenja odredbi članka 25. stavka 2. i 3. Pravilnika o PDV-u koji glase:

„O odšteti se radi samo u slučaju kada isporučitelj temeljem zakona ili ugovora odgovara za štetu i njene posljedice i određenim ispo-

rukama tu štetu otklanja. Za procjenu radi li se o odšteti ili oporezivoj isporuci odlučujuće je jesu li ispunjeni uvjeti iz stavka 2. ovoga članka“.

Naime, odredbe stavaka 2. i 3. često se u praksi tumače na način da mora postojati formalan uvjet za tretiranje odštete kao transakcije koja ne podliježe oporezivanju PDV-om, a to je postojanje ugovorne odredbe koja predviđa obeštećenje u slučaju ispunjenja određenih uvjeta. Međutim, kao što je već navedeno, PDV tretman odštete prije svega proizlazi iz jednog od temeljnih načela oporezivanja PDV-om, tj. temeljne odredbe Zakona o PDV-u, a to je članak 4. Zakona o PDV-u kojim se definira predmet oporezivanja PDV-om. Ako transakcija stvarno predstavlja odštetu za potrebe oporezivanja PDV-om, tada ta transakcija ne uključuje promet dobara ili usluga i stoga ne bi smjela biti predmet oporezivanja PDV-om bez obzira na to je li odšteta bila predviđena ugovorom unaprijed ili se radi o dogovoru između dviju ugovornih strana nakon nastanka „štetnog događaja“. Naravno, tretman je drugačiji ako je naknada koja formalno predstavlja odštetu u biti naknada za obavljenju isporuku.

Pitanje PDV tretmana odšteta, tj. ugovornih kazni bilo je predmetom više upita u kojima se tražilo mišljenje Porezne uprave. Također, Sud EU je u više presuda¹ iznosio zaključke u vezi s PDV tretmanom odšteta.

U nastavku su obrađena neka od mišljenja Porezne uprave koja se odnose na PDV tretman odšteta te su obrađene najvažnije presude Suda EU na istu temu, kao i njihov utjecaj na PDV tretman naplate **novčanih** naknada šteta.

2. PLAĆANJE NAKNADE ZBOG KRŠENJA UGOVORNIH ODREDBI

U mišljenju, klasa: 410-19/14-01/652, od 23. 12. 2014., Porezna uprava se bavila pitanjem PDV tretmana ugovorne kazne u slučaju

¹ Presude Suda EU moraju se izravno primjenjivati u nacionalnom zakonodavstvu svake države članice pa tako i Republike Hrvatske. Međutim, u zaključku svake presude se jasno navodi da su zaključci doneseni isključivo na temelju opisanog činjeničnog stanja pojedinog slučaja. To znači da se, pravno gledajući, pojedina presuda ne mora nužno primjenjivati na neki sličan slučaj. Zbog toga je potreban dodatan oprez prilikom tumačenja presuda Suda EU odnosno njihovog implementiranja u nacionalno zakonodavstvo.

kašnjenja s izvođenjem radova, pri čemu je ugovorom bilo uređeno da je izvođač dužan naručitelju platiti ugovornu kaznu u slučaju prekoračenja rokova.

Porezna uprava u svom odgovoru navodi odredbe članka 43. stavka 2. Pravilnika o PDV-u u skladu s kojima ugovorna kazna ne umanjuje poreznu osnovicu te navodi sljedeće: „...*porezna osnovica je naknada za (...) obavljene usluge, a ugovorna kazna ju ne može umanjiti neovisno o tome je li isporučitelj vrijednost isporuke umanjio za iznos kazne na izdanom računu ili će ugovornu kaznu primatelju platiti naknadno.*“ Primatelj usluge je oštećen jer mu radovi nisu na vrijeme izvršeni pa mu kao obeštećenje izvođač radova mora isplatiti odštetu (ugovornu kaznu) te se zaključuje da naručitelj radova „*nije obavezan prilikom obračunavanja ugovorne kazne obračunati PDV obzirom da se radi o odšteti.*“

Tretman PDV-om bi trebao biti isti u slučaju kad bi izvođač radova radove izvršio manjkavo te bi naručitelj imao pravo naplatiti penale s tim u vezi.

Isti stav je Porezna uprava zauzela u mišljenju, klasa: 410-19/12-01/190, od 26. 7. 2013., u kojem je banka, u skladu s ugovorom o kreditu, naplatila novčanu kaznu (penal) dužniku zbog kašnjenja odnosno nedostavljanja financijskih izvještaja (a koji se dostavljaju zbog praćenja kreditne sposobnosti dužnika nakon što se kredit odobri). Porezna uprava je zaključila kako takva kazna predstavlja odštetu na koju se ne obračunava PDV.

3. ZADRŽAVANJE DEPOZITA ZBOG OTKAZIVANJA USLUGE

U određenim situacijama koje se pojavljuju u poslovanju poreznih obveznika teško je odrediti radi li se o naknadi za određenu uslugu, predujmu za uslugu ili naknadi štete. Dobar primjer za takvu situaciju jest depozit koji hotelu plaća potencijalni gost u svrhu osiguranja za slučaj otkaza usluge, tj. nekorisćenja rezerviranog smještaja.

Ovim pitanjem bavila se i Porezna uprava u mišljenju, klasa: 410-01/07-01/1361, od 16. 11. 2007. godine. Radi se o mišljenju izdanom prije ulaska Hrvatske u Europsku uniju odnosno prije stupanja na snagu važećeg Zakona o PDV-u. Međutim, budući da se odredbe Zakona i Pravilnika u bitnome nisu mijenjale možemo pretpostaviti da bi stav Porezne uprave bio isti. Ovo mišljenje je odgovor na upit o, između ostaloga, obvezi plaćanja PDV-a na primljeni predujam za buduću uslugu smještaja te kako postupiti ako je predujam primljen, a usluga otkazana, pri čemu se plaćeni predujam ne vraća kupcu.

U svom odgovoru Porezna uprava je navela da porezni obveznik mora obračunati PDV ako primi predujam te da obveza predujma postoji sve dok se ne vrati. Dalje se navodi da se isto odnosi na slučaj kad se dio predujma zadrži „*kao naknada za rezervaciju smještaja, ako je tako ugovoreno*“, pri čemu je „*usluga rezervacije smještaja (...) odvojena usluga od same usluge smještaja koja može kasnije uslijediti, ali i ne mora ako gost otkáže smještaj*“.

Porezna uprava u konkretnom slučaju važnost stavlja na formalne, tj. ugovorne odnose između dviju strana. To je dodatno potvrđeno u sljedećem dijelu:

„*U slučaju da se primljeni predujam ne vrati, nego prema ugovoru s uplatiteljem predujma zadrži na ime odštete, koji propisuje da naknada štete zbog raskida ugovora predstavlja odštetu koja ne podliježe oporezivanju ako uplatitelj za to nije stekao nikakva dobra ili koristio usluge, tada zadržana novčana sredstva predstavljaju naknadu štete zbog otkazivanja smještaja, koja ne podliježe oporezivanju PDV-om.*“

Dakle, proizlazi da je stav Porezne uprave da predujam plaćen za uslugu smještaja nije oporeziv PDV-om pod uvjetom da je ugo-

vorom predujam definiran kao naknada štete te ako uplatitelj, u konačnici, nije koristio uslugu.

Sud EU se “*bavio*” sličnom temom. U predmetu C-277/05 (*Société thermale*), od 18. 7. 2007. godine, francusko društvo pruža, između ostaloga, usluge smještaja te od korisnika prima predujmove, kao polog (depozit), prilikom rezerviranja sobe. Ti iznosi se odbijaju od iznosa koji se plaćaju za uslugu smještaja ili se zadržavaju ako korisnici usluge otkážu rezervaciju. U poreznom postupku francuske porezne vlasti zauzele su stav da je na naknade koje je pružatelj zadržao, pri čemu je korisnik otkazao rezervaciju, društvo moralo obračunati PDV, budući da je to naknada za pruženu uslugu koja se odnosi na formalnosti u vezi s prihvatom gosta, otvaranje narudžbe za klijenta te na rezervaciju smještaja (dakle, slično kao i što je Porezna uprava u svom mišljenju navela da bi se „predujam“ mogao smatrati naknadom za uslugu rezervacije smještaja). Hoteliyer je tvrdio da se polozni moraju smatrati kompenzacijskim plaćanjem za gubitak nastao zbog toga što je klijent otkazao rezervaciju te da stoga plaćanje pologa odnosno njegovo zadržavanje ne predstavlja isporuku oporezivu PDV-om.

Sudu EU je upućeno pitanje mora li se iznos koji gost plaća hotelijeru kao polog, pri čemu gost iskorištava opciju otkazivanja koja mu je dostupna, pri čemu hotelijer zadržava taj iznos, smatrati naknadom za obavljenu uslugu rezervacije (oporezivu PDV-om) ili kompenzacijskom naknadom za otkazivanje smještaja (koja nije predmet oporezivanja).

Sud EU naglašava da se definicija pologa može razlikovati u nacionalnim zakonodavstvima pojedinih država te da korištenje mogućnosti otkazivanja u vezi s pologom može imati različite posljedice ovisno o nacionalnom zakonodavstvu pojedine države. U konkretnom slučaju strana koja plaća polog može odustati od usluge, čime gubi pravo na povrat tog pologa, dok druga strana (hotelijer) također može otkazati pružanje usluge, pri čemu mora vratiti dvostruki iznos pologa gostu.

Sud u obrazloženju presude navodi da mora postojati izravna veza između usluge i naknade kako bi se plaćanje pologa smatralo oporezivim PDV-om, pri čemu iznosi koji se plaćaju moraju predstavljati naknadu za uslugu koja se može identificirati u kontekstu pravnog odnosa u kojem je izvršenje obveza recipročno (plaćanje naknade u zamjenu za uslugu). Sud EU je zaključio da u ovom slučaju ti uvjeti nisu zadovoljeni. Naime, kako navodi Sud zaključenje ugovora i pravna veza među stranama obično ne ovisi o plaćanju pologa. S obzirom na to da polog nije sastavni element ugovora o smještaju, Sud EU smatra da je on samo opcionalni element u okviru slobodne volje ugovornih strana. Stoga, gost može zahtijevati rezervaciju smještaja, koju hotelijer može prihvatiti, bez da se zahtijeva plaćanje pologa. Budući da obveza rezerviranja nastaje iz ugovora o smještaju, a ne iz plaćanja pologa, ne postoji izravna veza između pružene usluge i primljene naknade. U situaciji u kojoj izvršenje ugovora ide normalnim slijedom, polog se uzima u obzir prilikom plaćanja naknade za uslugu smještaja (te je predmet oporezivanja PDV-om), pri čemu je zadržavanje pologa uzrokovano pravom gosta da **iskoristi opciju otkazivanja** koja mu je dostupna te ono služi kao kompenzacija hotelijeru, koja ne predstavlja naknadu za uslugu i ne čini dio porezne osnovice. Nadalje, pravilo da neizvršenje ugovora (izostanak pružanja usluge smještaja) uzrokovano krivnjom hotelijera rezultira plaćanjem dvostrukog iznosa pologa gostu, podupire tezu da je polog fiksna naknada za otkazivanje, a ne naknada za pruženu uslugu. Naime, u tom slučaju je očigledno da gost ne pruža nikakvu uslugu hotelijeru.

S obzirom na to da plaćeni polog ne predstavlja naknadu za pruženu uslugu smještaja i da zadržavanje pologa, zbog toga što je gost otkazao rezervaciju, ima za cilj otkloniti posljedice neispunjenja ugovornih obveza, Sud EU zaključuje kako treba smatrati da *i)* plaćanje pologa, *ii)* njegovo zadržavanje (ako gost otkáže uslugu) te *iii)* vraćanje dvostrukog iznosa pologa (ako hotelijer otkáže uslugu), ne predstavlja oporezivu naknadu, već naknadu za pretrpljenu štetu.

Međutim, s obzirom na daljnji razvoj sudske prakse postavlja se pitanje može li se samim time što je depozit plaćen (u vezi s uslugom smještaja) smatrati da se radi o neoporezivoj naknadi, tj. o odšteti, bez obzira na način na koji je naknada ugovorena odnosno bez obzira na njenu visinu. Naime, iz te prakse proizlazi da se u pojedinim slučajevima može raditi o oporezivoj naknadi čak i ako je ugovorom ili zakonom predviđeno da primatelj usluge mora obeštetiti pružatelja (bez obzira na visinu odštete koja mora biti plaćena), neovisno o tome je li primatelj konzumirao ugovorenu uslugu ili nije. O toj se temi bavio Sud EU u slučajevima obrađenima u 5. poglavlju.

4. PLAĆANJE NAKNADE ZA UGOVORENU USLUGU KOJA NIJE KONZUMIRANA

U spojenim predmetima C-250/14 i C-289/14 (*Air France i Brit Air*), od 23. 12. 2015. godine, Sud EU se, između ostalog, bavio slučajem u kojemu avioprijevoznik (*Air France*) pruža usluge zračnog prijevoza putnika unutar jedne države (što je oporezivo PDV-om). Avioprijevoznik nije plaćao PDV obračunat na cijenu prodaje avio karata koje putnici nisu upotrijebili. Radi se o nezamjenjivim kartama koje nisu važeće jer se putnici nisu pojavili na ukrcaju i o zamjenjivim kartama koje nisu važeće jer nisu bile iskorištene u razdoblju njihove valjanosti. Porezne vlasti su zaključile da je na iznos koji se odnosi na izdane, a neiskorištene karte trebao biti plaćen PDV. **Sud EU je postavljeno pitanje može li se izdavanje karata izjednačiti sa stvarnim izvršenjem usluge prijevoza te podliježe li PDV-u iznos koji zrakoplovna kompanija zadrži kad osoba ne upotrijebi kartu.**

Sud EU u svom odgovoru navodi da se smatra da se usluge obavljaju uz naknadu samo ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činičbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku. O takvom je slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti, pri čemu isplaćeni iznosi predstavljaju stvarnu protučinidbu za određivu uslugu.

Iz toga slijedi da obavljanje usluga (poput zračnog prijevoza putnika) podliježe PDV-u s obzirom na to da je iznos koji je putnik platio zrakoplovnoj kompaniji, u okviru ugovora o prijevozu, izravno povezan s odredivom uslugom i da je spomenuta usluga isporučena.

Sud EU zaključuje da se protuvrijednost cijene plaćene prilikom kupnje karte sastoji od **prava putnika na ispunjenje obveza koje proizlaze iz ugovora o prijevozu, neovisno o tome hoće li putnik ostvariti to pravo, s obzirom na to da zrakoplovna kompanija isporučuje uslugu u trenutku kad putniku omogući korištenje tom uslugom.**

Dakle, za razliku od slučaja u predmetu C-277/05, u kojemu je Sud smatrao da je plaćanje depozita zaseban pravni posao kojim se jača obveza izvršenja drugog pravnog posla (ugovora o pružanju usluge), u ovom slučaju je putnik platio kartu u okviru samog ugovora o pružanju usluge.

Nadalje, Sud EU naglašava da iznos koji je platio putnik (koji se nije pojavio na ukrcaju) i koji je kompanija zadržala ne predstavlja ugovornu odštetu. Naime, takvo bi tumačenje izmijenilo narav protučinidbe koju je izvršio putnik, koja bi postala ugovorna odšteta u slučaju da on ne iskoristi određivu uslugu koju pruža zrakoplovna kompanija.

Također, cijena koju plati putnik koji se ne pojavi na ukrcaju odgovara cjelokupnoj cijeni koju je potrebno platiti te je u trenutku kad putnik plati cijenu karte i zrakoplovna kompanija potvrdi da mu je rezervirano mjesto, prodaja konačna. Sud EU zaključuje da iznos koji zadržavaju zrakoplovne kompanije ne nadoknađuje štetu (budući da ne postoji pravo na povrat cijene) koju su te kompanije pretrpjele zbog nepojavljivanja putnika, nego predstavlja naknadu za uslugu prijevoza, čak i ako putnik nije konzumirao tu uslugu.

Dakle, Sud EU je stava da zrakoplovna kompanija isporučuje uslugu u trenutku kad putniku omogući korištenje tim uslugama (odnosno kad putnik plati kartu, a zrakoplovna kompanija mu rezervira mjesto). **Budući da u slučaju da se putnik ne pojavi na ukrcaju zrakoplovnoj kompaniji ne nastaje šteta jer ne postoji pravo putnika na povrat plaćenog iznosa, tako se niti taj iznos ne može smatrati odštetom.**

Iz navedenih presuda Suda EU proizlazi da je za PDV tretman naknade koja se plaća prije same konzumacije usluge bitan njen karakter. Ako se radi o naknadi za uslugu, činjenica da usluga nije konzumirana ne utječe na karakter te naknade. S druge strane, ako se radi o plaćanju čija je svrha obeštećenje za slučaj otkaza ugovora tada se radi o naknadi koja ne podliježe PDV-u. Međutim, ponekad je teško utvrditi tu razliku te će za PDV tretman u pojedinim slučajevima presudni biti ugovorni odnosi odnosno primjenjivo zakonodavstvo kojim su uređeni ugovorni odnosi.

5. PLAĆANJE ODŠTETE ZBOG (PRIJEVREMENOG) RASKIDA UGOVORA

Člankom 25. stavkom 6. Pravilnika o PDV-u, koji se kao što smo već naveli bavi pitanjem odštete, propisano je da „*naknada štete zbog raskida ugovora predstavlja odštetu koja ne podliježe oporezivanju ako platitelj za to nije stekao nikakva dobra ili koristio usluge. Ako se ugovor izvrši u dijelu, taj dio isporuke podliježe oporezivanju*“. Dakle, Pravilnikom je propisano da naknada štete zbog prijevremenog raskida ugovora ne podliježe oporezivanju PDV-om. Porezna uprava je u vezi s naknadom koja se plaća u slučaju otkaza ugovora objavila i nekoliko mišljenja.

U mišljenju, klasa: 410-01/11-01/803, od 3. 5. 2011. radi se o društvu za telekomunikacije koje zasniva sa svojim pretplatnicima pretplatničke ugovore kojima je definirana odredba o trajanju ugovornog odnosa i odredba o prijevremenom raskidu ugovora od strane pretplatnika. Ako tijekom razdoblja obveznog trajanja ugovora pretplatnik raskine ugovor, obavezan je podmiriti jednokratnu naknadu u iznosu preostalih mjesečnih naknada za ugovorene usluge za sve preostale mjeseci do kraja minimalnog ugovorenog razdoblja. Porezna uprava je zaključila da nije obavljena usluga, nego se samo financijski nadoknađuje učinjena šteta (tj. možebitno izgubljeni prihod) odnosno da u ovom slučaju pretplatnik plaća naknadu za koju mu nije obavljena usluga te da jednokratna naknada ne predstavlja oporezivu naknadu pa isporučitelj nije obavezan prilikom ispostavljanja računa za jednokratnu naknadu (odštetu) obračunati PDV.

Dakle, stav je Porezne uprave (u vrijeme kad je mišljenje izdano) da naknada koja se plaća zbog prijevremenog raskida ugovora

predstavlja odštetu. Takav stav je, osim načinom na koji je naknada za raskid ugovora bila definirana samim ugovorom, utemeljen na razumijevanju da se radi o naknadi za koju ne postoji protučinidba, tj. obavljena isporuka pa stoga ne može biti predmet oporezivanja PDV-om.

Međutim, iz presude Suda EU u slučaju C-250/14 (*Air France*) proizlazi da na karakter naknade plaćene za uslugu ne utječe činjenica da ta usluga nije konzumirana. Dakle i u situaciji kad usluga nije obavljena, naknada plaćena za tu uslugu može biti oporeziva PDV-om. Stav Suda EU iznesen u toj presudi utjecao je na presudu Suda u slučajevima koji su se bavili PDV tretmanom naknada za raskid ugovora za telekomunikacijske usluge.

Presude u predmetima C-295/17 (*MEO*) i C-43/19 (*Vodafone*) odnose se na naplatu naknade zbog prijevremenog raskida pretplatničkog ugovora koji telekomunikacijska društva sklapaju sa svojim korisnicima. Do njihovog donošenja praksa hrvatske Porezne uprave, ali i praksa većine poreznih obveznika u EU, barem koliko je nama poznato, je bila takva da su se naknade koje su telekomunikacijska društva naplaćivala od svojih korisnika zbog prijevremenog raskida ugovora, smatrale odštetama koje nisu predmet oporezivanja PDV-om.

Predmet C-295/17 (*MEO*), od 22. 11. 2018. godine odnosi se na slučaj u kojem društvo MEO pruža telekomunikacijske usluge te u okviru te djelatnosti s korisnicima sklapa ugovore o pružanju usluga, od kojih neki predviđaju minimalno ugovorno razdoblje, uz davanje povoljnih uvjeta korisnicima (primjerice, u obliku niže mjesečne pretplate). Tim je ugovorima određeno da, u slučaju deaktivacije proizvoda i usluga koji su njima predviđeni prije isteka dogovorenog minimalnog ugovornog razdoblja, na zahtjev korisnika, društvo ima pravo na naknadu koja odgovara iznosu preostalih mjesečnih naknada koje bi bile plaćene da do raskida nije došlo. Nakon što korisnik prijevremeno raskine ugovor, društvo deaktivira usluge predviđene tim ugovorom i korisniku šalje račun na kojem je iskazan iznos unaprijed ugovorene naknade koju duguje te napomena da iznos ne podliježe plaćanju PDV-a.

Postavljeno je pitanje treba li prethodno utvrđeni iznos koji društvo prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor, a koji odgovara iznosu koji bi to društvo primilo tijekom ostatka navedenog razdoblja, smatrati isporukom usluga uz naknadu koja podliježe PDV-u.

Sud EU u svom odgovoru ističe da u konkretnom slučaju postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti (kao glavnog kriterija za utvrđivanje oporezive isporuke) te zaključuje (slično kao i u slučaju s aviokompanijama koje prodaju nepovratne karte) da pružatelj obavlja uslugu na način da je ona raspoloživa korisniku usluge u ugovoreno vrijeme, **neovisno o tome hoće li korisnik iskoristiti pravo na konzumaciju usluge.**

Nadalje, Sud EU ističe da **plaćanje iznosa koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja društvu omogućuje da načelno ostvari jednaku dobit koju bi ostvarilo i da korisnik nije prijevremeno raskinuo ugovor**, što ne mijenja gospodarsku stvarnost odnosa između društva i korisnika. Stoga, zaključuje Sud EU, protuvrijednost iznosa koji je korisnik platio čini **pravo korisnika da se koristi obvezama pružatelja iz ugovora o pružanju usluga**, čak i ako korisnik ne ostvari to pravo.

Nadalje, Sud EU navodi da su usluga koju treba pružiti i iznos koji se naplaćuje korisniku u slučaju raskida ugovora već određeni prilikom sklapanja ugovora. Stoga iznos koji se duguje zbog nepoštovanja minimalnog ugovornog razdoblja treba smatrati sastavnim dijelom ukupne cijene plaćene za isporuku usluga, podijeljene na

mjesečne naknade, koja odmah dopijeva u slučaju povrede obveze plaćanja. U svom odgovoru Sud navodi sljedeće:

„...prethodno utvrđeni iznos koji gospodarski subjekt prima u slučaju da njegov korisnik prijevremeno raskine ugovor (...), 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...“.

Nadalje, činjenica da je u nacionalnom pravu taj iznos kvalificiran kao ugovorna kazna, nije odlučujuća za tumačenje o tome radi li se s aspekta PDV-a o odšteti ili ne.

Porezna uprava je, vrlo vjerojatno potaknuta ovom presudom, promijenila svoj stav iz 2011. godine (klasa: 410-01/11-01/803) te u međuvremenu izdala još jedno mišljenje na tu temu (klasa: 410-19/19-02/48, od 19. 4. 2019.).

Naime, postavljen je upit u kojemu regulatorna agencija smatra da su kod prijevremenog raskida ugovora penali neoporezivi ako se računaju u odnosu na buduće rate (slično kao u slučaju *MEO*) odnosno oporezivi ako se računaju prema ostvarenim pogodnostima te je postavljeno pitanje o tretmanu PDV-om.

Porezna uprava u svom odgovoru navodi sljedeće:

„S tim u vezi ističemo da je bitno obilježje oporezive transakcije međusobna uzročna veza između transakcije i naknade. Prema tome, ukoliko penali u predmetnom slučaju čine naknadu za određivu isporuku te je iznos penala koji se naplaćuje od korisnika koji je prijevremeno raskinuo ugovor određen prilikom sklapanja ugovora odnosno ako se penali odnose na naplatu istovjetnog onomu koji bi isporučitelj primio po osnovi naknade za obavljanje usluga koje se obvezao pružiti pod pretpostavkom da korisnik neće raskinuti ugovor, takve se penali ne smatraju odštetom, već naknadom na koju se obračunava i plaća PDV.“

Iako je i u presudi Suda EU i u mišljenju Porezne uprave naglasak stavljen na postojanje izravne veze između ugovorene naknade i usluge, kako bi se utvrdilo postojanje oporezive transakcije, u oba slučaja je iznos penala i naknade koja bi bila plaćena da do raskida ugovora nije došlo jednak.

Međutim, postavlja se pitanje na koji način postupiti kad iznos koji korisnik mora platiti zbog prijevremenog raskida ugovora ne bi odgovarao iznosu koji bi platio da do raskida nije došlo, ili kad bi takav iznos bio ugovoren na način da je jednak iznosu na koji telekomunikacijsko društvo ima pravo kako bi nadoknadio štetu, tj. trošak koji mu je nastao uslijed, primjerice, aktivacije usluge. O tome je Sud EU iznio svoj stav u sljedećoj presudi.

U presudi Suda EU u predmetu C-43/19 (*Vodafone*), od 11. 6. 2020. godine, polazni okvir je vrlo sličan prethodnom predmetu s bitnom razlikom da iznos koji korisnik mora platiti zbog prijevremenog raskida ugovora nije jednak iznosu koji bi platio da do raskida nije došlo.

Naime, u ovom predmetu telekomunikacijsko društvo Vodafone u okviru svoje djelatnosti sa svojim korisnicima sklapa ugovore koji predviđaju posebne promidžbene klauzule pod uvjetom vjernosti tih klijenata za unaprijed određeno minimalno razdoblje. Na temelju tih klauzula, klijenti se obvezuju održati ugovorni odnos s društvom, kao i upotrebljavati robu i usluge u tzv. razdoblju vjernosti, u zamjenu za povoljnije poslovne uvjete (npr. u pogledu cijene koju treba platiti za preuzete usluge).

Cilj ugovaranja razdoblja vjernosti je omogućiti društvu da vrati dio svojeg ulaganja u opremu i infrastrukturu i druge troškove (poput onih povezanih s aktivacijom usluge i posebnim pogodnostima dodijeljenima klijentima) te obeshrabriti nepoštovanje razdoblja vjernosti.

U skladu s nacionalnim pravom, iznos koji treba platiti u slučaju nepoštovanja razdoblja vjernosti izračunava se razmjerno dijelu razdoblja vjernosti koje je proteklo i na temelju pogodnosti dodijeljenih klijentu, a koje su utvrđene i kvantificirane samim ugovorom. Taj iznos ne može biti viši od troškova koje je društvo snosilo za uključanje usluge.

Dakle, najvažnija razlika u odnosu na prethodni predmet je način izračuna naknade zbog prijevremenog raskida ugovora i njegova visina u odnosu na iznos koji bi bio plaćen da do raskida nije došlo. S druge strane, u oba je slučaja korisniku u trenutku sklapanja ugovora poznat iznos koji će morati platiti u trenutku raskida ugovora. Pri tome je usluga ugovorom precizno definirana i jasna. To znači da postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protuvrijednosti, kao glavnog kriterija za utvrđivanje postoji li oporeziva isporuka.

Sudu EU je upućeno pitanje radi li se o oporezivom obavljanju usluga kad telekomunikacijsko društvo svojim nekadašnjim korisnicima (kojima je odobrio promocijske pogodnosti, npr. besplatna instalacija) naplaćuje iznos koji zakonski ne može prelaziti izdatke koje je pružatelj usluga snosio za instalaciju usluge i koji mora biti proporcionalan odobrenim pogodnostima, zbog čega taj iznos ne može biti automatski jednak ukupnoj vrijednosti dospjelih neplaćenih obroka na datum raskida.

Pri tome je istaknuto da, za razliku od prethodno obrađenog slučaja (*MEO*), naknada koju korisnik plaća za prijevremeni raskid ugovora ne odgovara iznosu koji bi društvo primilo da do raskida nije došlo odnosno ne odgovara vrijednosti usluga koje su preostale na dan raskida ugovora ni iznosima koje bi pružatelj usluge primio tijekom preostalog razdoblja vjernosti da nije bilo takvog raskida. Također je naveden dodatan argument od strane društva da je iznos koji se naplaćuje po prijevremenom raskidu ugovora ekvivalentan naknadi štete koju je to društvo pretrpjelo.

Sud EU je opet naglasio da se protuvrijednost cijene plaćene prilikom potpisivanja ugovora sastoji od prava klijenta na ispunjenje obveza pružatelja usluge koje proizlaze iz tog ugovora, neovisno o činjenici koristi li korisnik to pravo. Stoga, **pružatelj usluga pruža tu uslugu kad klijentu omogućiti korištenje tim uslugama**, tako da na postojanje izravne veze ne utječe činjenica da se kupac ne koristi tim pravom.

Sud EU također ističe da iznosi plaćeni zbog prijevremenog raskida odgovaraju povratu dijela troškova povezanih s pružanjem usluga koje im je operater pružio i koje su se ti klijenti obvezali nadoknaditi u slučaju raskida.

Prema tome, navedene iznose, zaključuje Sud, treba smatrati dijelom cijene usluge koju se pružatelj usluga obvezao pružiti klijentima, a koji imaju za cilj osigurati operateru minimalnu ugovornu naknadu za pruženu uslugu (isto kao i u slučaju *MEO*). Pri tome je nevažno to što predmetni iznosi ne omogućuju društvu stjecanje istih prihoda koji bi bili ostvareni da klijent nije raskinuo ugovor.

U tom kontekstu je važno to što se usluga koju treba pružiti i protučinidba za pravo na korištenje tom uslugom određuju prilikom sklapanja ugovora. Konkretno, naknada za uslugu se određuje prema dobro utvrđenim kriterijima koji preciziraju, kako mjesečne obroke, tako i način na koji treba izračunati iznos za prijevremeni raskid.

Sud EU, kao i u presudi u slučaju *MEO*, zaključuje kako iznose koje je društvo primilo u slučaju prijevremenog raskida ugovora (kojim se predviđa poštovanje razdoblja vjernosti), u zamjenu za davanje povoljnijih poslovnih uvjeta tom klijentu, treba smatrati naknadom u okviru obavljanja usluge.

Dakle, u slučaju *MEO* je Sud EU zauzeo stav da pružatelj usluga koji prima *istu* naknadu od korisnika koji je raskinuo ugovor, kao i

od korisnika koji je uslugu koristio do isteka ugovora, zapravo prima naknadu za pruženu uslugu. U slučaju Vodafone, Sud EU ide korak dalje i zaključuje kako bilo koji fiksni i određivi iznos koji se odnosi na prijevremeni raskid ugovora predstavlja naknadu za primljenu i prethodno preciziranu uslugu.

Sud EU je u oba slučaja zauzeo stav da to što se naknada plaća na temelju nacionalnog prava te neovisno o tome što se nacionalnim pravom ta naknada može nazivati odštetom, ne znači automatski da se radi o odšteti. Također, u oba slučaja je zauzeo stav da se tom naknadom ne nadoknađuje šteta koja je možebitno nastala pružatelju usluga, već da ta naknada predstavlja naknadu za uslugu koju korisnik ima pravo koristiti (neovisno što se tog prava odrekao).

6. ZAKLJUČAK

Odšteta kao naknada kojom se obeštećuje primatelja naknade nije oporeziva PDV-om jer osoba koja prima tu naknadu zauzvrat ne obavlja isporuku dobara ili usluga. Međutim, moguće je da naknada koja je ugovorom ili zakonom definirana kao odšteta ne predstavlja odštetu za potrebe oporezivanja PDV-om.

U situacijama kad porezni obveznik koji obavlja isporuku dobra ili usluge plaća ugovornu odštetu, ugovornu kaznu ili sličnu naknadu primatelju isporuke u vezi s obavljenom isporukom (zbog kašnjenja u isporuci, neodgovarajuće kvalitete i sl.) u pravilu će se raditi o neoporezivoj naknadi.

Dvojba o tome radi li se o naknadi za obavljenju isporuku ili naknadi štete najčešće će se pojaviti u slučaju naknada koje su povezane s obavljanjem usluga i to kad je primatelj možebitne naknade štete ujedno i pružatelj usluge pri čemu je iznos „odštete“ unaprijed određen ili odrediv. Naime, iz prakse Suda EU je razvidno da u situaciji kad je kupcu na raspolaganju određena usluga, sve naknade koje su u izravnoj vezi s tom uslugom (tj. sve naknade koje su određene ili odredive u trenutku ugovaranja usluge) predstavljaju naknadu za uslugu pa čak i onda kad je naknada uvjetovana raskidom ugovora na temelju kojeg se pruža usluga.

Pri tome treba uzeti u obzir da se presudama u slučaju *MEO* i *Vodafone* ne mijenja stav Suda EU u vezi s presudom u slučaju *Societe thermale* u kojoj je plaćanje pologa smatrao zasebnim pravnim poslom koji ne ovisi o ispunjenju ugovornih obveza koje proizlaze iz ugovora o smještaju te u kojoj je zauzeo stav da je plaćanje pologa, iako u konačnici zadržanog od strane pružatelja usluge smještaja, neoporeziva transakcija i da sam polog predstavlja kompenzacijsku naknadu koja nema izravne veze s pružanjem usluge smještaja.

S obzirom na dosadašnju praksu u Hrvatskoj u kojoj se PDV tretman odšteta u biti temeljio na odredbama ugovora o pružanju usluga, presude u ovim slučajevima će zasigurno otežati postupanje poreznih obveznika u određivanju PDV tretmana i time povećati rizik od pogrešnog postupanja. Dakle, porezni obveznici bi morali presude Suda EU u slučajevima *MEO* i *Vodafone* detaljno analizirati i utvrditi imaju li utjecaj na njihovu dosadašnju praksu u PDV tretmanu naknada koje su ugovorene kao odštete, ugovorne kazne i slično i možebitno promijeniti svoje postupanje ili razmotriti promjenu ugovornih odredbi.

DETALJNIJE O SEMINARIMA, RADIONICAMA I
AKTUALNIM IZDANJIMA PROČITAJTE NA

www.rif.hr