

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

4. svibnja 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 185. – Ispravci odbitaka plaćenog pretporeza – Izdvojena roba – Naknadna prodaja robe kao otpada – Pravilno dokazano uništenje ili uklanjanje”

U predmetu C-127/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Varhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud, Bugarska), odlukom od 16. veljače 2022., koju je Sud zaprimio 22. veljače 2022., u postupku

„Balgarska telekomunikacionna kompanija” EAD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praktila” – Sofija,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J. C. Bonichot i O. Spineanu-Matei (izvjestiteljica), suci,

nezavisna odvjetnica: T. Papeta,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za „Balgarska telekomunikacionna kompanija” EAD, O. P. Hadžijski i T. M. Mollahasan, *advokati*,
 - za direktora na Direkcija „Obžalvane i današnje osiguritelna praktila” – Sofija, T. Todorov,
 - za Europsku komisiju, D. Drambozova, J. Jokubauskaitė i V. Uher, u svojstvu agenata,
- odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 185. 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 „Balgarska telekomunikacionna kompanija” EAD (u daljnjem tekstu: BTK) i direktora na Direkcija „Obžalvane i današnja osiguritelna praksa” – Sofija (direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji, Bugarska) u vezi s odbijanjem općeg poreznog inspektora pri Teritorialna direkcija na Nacionalna agencija za prihode (Područna uprava Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) „veliki porezni obveznici i osiguratelji” da BTK-u odobri zahtjev za povrat iznosa plaćenih na temelju prvotno provedenih ispravaka odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koje je izvršio zbog odlaganja raznih kapitalnih dobara i predmeta na zalihi između 2014. i 2017. godine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u određuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”.

4 Člankom 184. te direktive propisuje se:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

5 Na temelju članka 185. navedene direktive:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupajući od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene ili u slučaju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili krađe imovine ili u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 16.

U slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe države članice mogu zahtijevati ispravak.”

6 Člankom 186. iste direktive predviđa se da države članice određuju detaljna pravila za primjenu njezinih članaka 184. i 185.

Bugarsko pravo

7 Člankom 78. Zakona za danak varhu dobivenata stojnost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), od 21. srpnja 2006. (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., str. 8.), u verziji koja se primjenjuje od 1. siječnja 2017. (u daljnjem tekstu: ZDDS), propisuje se:

„1. PDV odbijen kao pretporez je iznos poreza koji je porezni obveznik na temelju ovog zakona odbio u godini u kojoj se ostvaruje pravo na odbitak.

2. U slučaju izmjene porezne osnovice, raskida isporuke ili promjene prirode isporuke, porezni obveznik dužan je ispraviti iznos odbijenog PDV-a.

[...]"

8. Člankom 79. stavkom 1. ZDDSA propisuje se:

„Svaki porezni obveznik koji je izvršio, u cijelosti, djelomično ili razmjerno razini uporabe za samostalno porezno razdoblje, odbitak poreznog kredita na robu koju je proizveo, stekao ili uvezao, plaća, prilikom uništenja, utvrđenja nepostojanja ili izdvajanja te robe porez u iznosu istovjetnom odbijenom pretporezu.”

9. Iznimke ili ograničenja ispravka odbijenog pretporeza predviđene su člankom 80. tog zakona, u čijem se stavku 2. određuje:

„Ispravci u skladu s člankom 79. ne provode se u slučaju:

1. uništenja, nestanka ili izdvajanja uzrokovanog višom silom, kao i u slučaju uništenja trošarinske robe nad kojom se provodi upravni nadzor u skladu sa Zakonom o trošarinama i trošarinskim skladištima;
2. uništenja, nestanka ili izdvajanja uzrokovanih kvarovima ili katastrofama za koje dotična osoba može dokazati da ih nije uzrokovala ona ili osoba koja se koristi robom;
3. nestanka koji su posljedica promjene fizikalnih i kemijskih svojstava u uobičajenim omjerima koji odgovaraju utvrđenim standardima graničnih vrijednosti za prirodni gubitak tvari i nestanci robe tijekom njihova skladištenja i prijevoza u skladu s regulatornim aktom ili standardima poduzeća;
4. tehničkog nedostatka unutar granica dopuštenog odstupanja predviđenih u tehnici koj dokumentaciji za svaki postupak ili aktivnost;
5. izdvajanja zbog isteka roka trajanja, kako je utvrđeno u skladu sa zakonskim zahtjevima;
6. izdvajanja dugotrajne materijalne imovine ako je njezina neto knjigovodstvena vrijednost manja od 10 % njezine izvorne vrijednosti. ”

10. Članak 79. stavak 3. i članak 80. stavak 2. ZDDSA-a u verziji primjenjivoj prije 1. siječnja 2017. (u daljnjem tekstu: ranija verzija ZDDSA-a) sadržavali su odredbe slične onima koje su navedene u točkama 8. i 9. ove presude.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11. BTK je društvo osnovano u skladu s bugarskim pravom koje djeluje u području telekomunikacija. Ono je obveznik PDV-a za svoje djelatnosti koje se osobito sastoje od pružanja telekomunikacijskih usluga. Za potrebe svojih djelatnosti nabavlja razna kapitalna dobra kao i, radi njihove preprodaje, uređaje za mobilnu komunikaciju i raznu opremu, nužnu ili pomoćnu, za korištenje uslugama koje pruža. PDV plaćen na ta stjecanja odbija se.

12. Tijekom razdoblja od listopada 2014. do prosinca 2017. BTK je izdvojio raznu robu, poput postrojenja, opreme ili uređaja za koje se smatra da su postali neprikladni za uporabu ili prodaju zbog različitih razloga, osobito zbog svoje istrošenosti, neispravnosti ili pak zastarjelosti ili neprimjerenosti. Ta su izdvajanja izvršena u skladu s primjenjivim nacionalnim propisima.

Konkretno, ona su se sastojala od isknjižavanja predmetne imovine iz bilance društva. Nadalje, neka od te robe prodana je kao otpad trećim poduzećima poreznim obveznicima, a druga je uništena ili uklonjena.

13 Navedeni postupci izdvajanja doveli su do ispravaka koji su podrazumijevali povrat odbijenog pretporeza koji se odnosi na predmetnu robu. Ti su ispravci provedeni u skladu s člankom 79. stavkom 3. ZDDS-a u njegovoj ranijoj verziji izmeđ u 2014. i 2016., a od 1. siječnja 2017. na temelju članka 79. stavka 1. ZDDS-a.

14 BTK je 18. siječnja 2019. podnio zahtjev za povrat iznosa plaćenih u okviru navedenih ispravaka. Taj se zahtjev odnosio na iznos od 1 304 090,54 bugarskih leva (BGN) (otprilike 666 770 eura). Tom je prilikom istaknuo da članak 79. stavak 1. ZDDS-a i članak 79. stavak 3. ZDDS-a u svojoj ranijoj verziji nisu bili u skladu s člankom 185. stavkom 2. Direktive o PDV-u.

15 Taj je zahtjev za povrat odbijen odlukom općeg poreznog inspektora Područne uprave Nacionalne agencije za javne prihode „veliki porezni obveznici i osiguratelji”, donesenom 5. prosinca 2019. Tu je odluku potvrdio Direktor Uprave „Pravni lijekovi i postupanje u području oporezivanja i socijalne sigurnosti” u Sofiji odlukom od 18. veljače 2020.

16 Isto tako, tužba koju je BTK protiv potonje odluke podnio Administrativni sud Sofija grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) odbijena je presudom od 18. svibnja 2021. Taj je sud utvrdio da izdvajanje robe može dovesti do neprovođenja ispravka u skladu s člankom 80. stavkom 2. ZDDS-a, pod uvjetom da je ispunjen jedan od uvjeta propisanih u toj odredbi, što nije bio slučaj.

17 Protiv te presude podnesena je žalba Varhoven administrativni sud (Vrhovni upravni sud, Bugarska), sudu koji je uputio zahtjev.

18 U njoj se pojašnjava da se izdvajanje robe sastoji u njezinu isknjižavanju iz bilance i da se taj pojam u bugarskom pravu tumači na način da se odnosi na imovinu ili zalihe koje su postale neupotrebive ili neprikladne za uporabu kojoj su bile namijenjene zbog fizičke istrošenosti ili oštećenja ili ako su zastarjele i više se ne mogu upotrebljavati ili prodavati. Taj sud u biti tvrdi da to tumačenje znači da je ekonomski potencijal predmetne robe iscrpljen tijekom njezine uporabe u okviru ekonomske djelatnosti poduzetnika. U tom pogledu provodi usporedbu sa situacijom u kojoj su roba ili usluge u cijelosti potrošene u okviru profesionalne djelatnosti poreznog obveznika, pri čemu smatra da u toj situaciji, u skladu sa sudskom praksom Suda, otpis te robe ili usluga iz imovine poreznog obveznika ne podrazumijeva promjenu elemenata koji se uzimaju u obzir za određivanje iznosa odbitka u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u.

19 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev ističe da članak 185. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u sadržava iscrpan popis slučajeva koji, uz iznimku drugog podstavka tog stavka, ne dovode do ispravka odbijenog pretporeza i smatra da ti slučajevi odgovaraju situacijama u kojima porezni obveznik robu više ne može koristiti za naknadne isporuke zbog događaja neovisnih o njegovoj volji. Ističe da je cilj izuzeća od ispravka predviđenog u takvim slučajevima izbjeći da porezni obveznik uz ekonomski gubitak pretrpi i porezni gubitak.

20 U tom kontekstu, sud koji je uputio zahtjev smatra da utvrđenje zakonitosti odluke koja se pred njim pobija, a time i rješenje spora koji se pred njim vodi, zahtijevaju pojašnjenje određenih pojmova iz članka 185. Direktive o PDV-u.

21 Najprije se pita utječe li na ishod možda činjenica da je u ovom slučaju roba, nakon što je izdvojena, prodana kao otpad u okviru oporezivih transakcija, ali ne i u okviru uobičajene BTK-ove gospodarske djelatnosti koju obavlja kao porezni obveznik. Zatim se pita čini li izdvajanje te robe promjenu elemenata koji se uzimaju u obzir za određivanje iznosa odbitka u smislu članka 185.

stavka 1. Direktive o PDV-u, ako je predmetna roba nakon toga uništena ili uklonjena, pri čemu je isključeno svako korištenje u okviru izuzetih transakcija ili transakcija koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Naposljetku, imajući na umu da izdvajanje može predstavljati „gubitak” u smislu članka 185. stavka 2. prvog podstavka navedene direktive, taj se sud pita je li u tom slučaju ključni element to da je roba objektivno uništena ili se osim toga zahtijeva da je to posljedica događaja koji ne ovise o volji poreznog obveznika i koje on nije mogao ni predvidjeti ni spriječiti.

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

„1. Treba li članak 185. stavak 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da izdvajanje robe u smislu isknjižavanja imovine ili zaliha iz bilance poreznog obveznika na temelju činjenice da se od njih više ne može očekivati ekonomska korist (jer su, primjerice, istrošene, neispravne ili neprikladne ili se ne mogu namjenski upotrijebiti) predstavlja promjenu imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka u vezi s porezom na dodanu vrijednost plaćenim već prilikom kupnje robe, koja je nastupila nakon obračuna [PDV-a] i koja zbog toga dovodi do obveze ispravka odbitka ako je izdvojena roba nakon toga prodana [u okviru] oporeziv[e] isporuk[e]?

2. Treba li članak 185. stavak 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da izdvajanje robe u smislu [navedenom u okviru prvog pitanja] predstavlja promjenu imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka u vezi s [PDV-om] plaćenim već prilikom kupnje robe, koja je nastupila nakon obračuna [PDV-a] i koja zbog toga dovodi do obveze ispravka odbitka ako je izdvojena roba nakon toga uništena ili uklonjena te je ta činjenica pravilno dokazana?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo, drugo ili oba pitanja, treba li članak 185. stavak 2. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da je izdvajanje robe u prethodno navedenim okolnostima pravilno dokazan slučaj uništenja ili gubitka robe koji ne dovodi do obveze ispravka odbitka u vezi s [PDV-om] plaćenim prilikom kupnje robe?

4. Treba li članak 185. stavak 2. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da u pravilno dokazanim slučajevima uništenja ili gubitka robe ispravak odbitka nije nužan samo ako su uništenje ili gubitak prouzročili događaji koji su izvan kontrole poreznog obveznika te koje on nije mogao predvidjeti ni izbjeći?

5. U slučaju nijeznog odgovora na prvo, drugo ili oba pitanja, protiv[e] li se članku 185. stavku 1. Direktive [o PDV-u] nacionaln[e] odredb[e] kao što je odredba članka 79. stavka 3. ZDDS-a [u njegovoj ranijoj verziji] odnosno članka 79. stavka 1. ZDDS-a [...], a koj[ima] se u slučaju izdvajanja robe predviđa obveza ispravka odbitka čak i ako je roba nakon toga prodana u okviru oporezive isporuke [...] ili ako je uništena ili uklonjena te je ta činjenica pravilno dokazana?”

O prethodnim pitanjima

23 Najprije valja podsjetiti na to da pravila za ispravak PDV-a koji je prvotno odbijen, predviđena člancima 187. do 191. Direktive o PDV-u u pogledu kapitalnih dobara, poput određene robe koju je BTK izdvojio, ne utječu na odgovor na navedena pitanja. Naime, potonja se odnose na nastanak obveze ispravka, a ne na način eventualnog ispravka. Suprotno tomu, upravo članci 184. do 186. Direktive o PDV-u čine sustav primjenjiv na nastanak eventualnog prava porezne uprave da od poreznog obveznika zahtijeva ispravak PDV-a, uključujući ispravak odbitaka koji se odnose na kapitalna dobra (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18., EU:C:2020:731, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

Prvo pitanje

24 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je izdvajanje robe za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je uslijedila prodaja te robe kao otpada, koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a, „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu te odredbe.

25 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, najprije valja podsjetiti na to da je mehanizam ispravka predviđen člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u sastavni dio sustava odbitka pretporeza uspostavljenog tom direktivom (presuda od 17. srpnja 2014., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 32. i navedena sudska praksa).

26 Kad je riječ o tom sustavu odbitka, iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da ako porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe, koristi tu robu u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu (presuda od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedena sudska praksa).

27 Svrha je navedenog sustava odbitka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajedničkim sustavom PDV-a pokušava se stoga osigurati potpuna neutralnost poreznog opterećenja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti, na temelju, same podliježu obvezi plaćanja PDV-a (presuda od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 23. i navedena sudska praksa).

28 Nadalje, kada je riječ o eventualnom utjecaju koji na odbitke imaju događaji nastali nakon njih, valja podsjetiti na to da ostvarena ili predviđena upotreba robe i usluga određuje opseg prvotnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i opseg mogućih ispravaka tijekom sljedećih razdoblja (presuda od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 25. i navedena sudska praksa).

29 Tako pravila utvrđena Direktivom o PDV-u u području ispravaka imaju za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, na način da transakcije izvršene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo ako služe isporukama koje podliježu takvom porezu. Navedenim pravilima ta direktiva dakle ima za cilj uspostaviti uzak i izravan odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja predmetnom robom ili uslugama za transakcije koje su izlazno oporezive (presuda od 10. listopada 2013., Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, t. 34. i navedena sudska praksa).

30 Naposljetku, kada je riječ o nastanku eventualne obveze ispravka odbitka pretporeza, članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u ustanovljuje pravilo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti kada se nakon prijave PDV-a izmijene imbenici korišteni za određivanje iznosa tog odbitka.

31 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je porezni obveznik naposljetku prodao predmetnu robu u okviru oporezivih transakcija. Stoga valja utvrditi da je ispunjen uvjet koji omogućuje primjenu i zadržavanje prava na odbitak, u skladu sa sudsom praksom navedenom u točki 27. ove presude, odnosno da je ta roba bila upotrijebljena u okviru gospodarskih djelatnosti koje podliježu obvezi plaćanja PDV-a. Ta primjena i to zadržavanje su, osim toga, nužni kako bi se osigurala porezna neutralnost koja se putem sustava odbitka nastoji postići zajedničkim sustavom PDV-a.

32 U tom je pogledu irelevantno to što prodaja otpada nije obuhvaćena uobičajenim gospodarskim djelatnostima poreznog obveznika koji obavlja takvu prodaju ili to što je vrijednost prodaje predmetne robe smanjena u odnosu na njezinu početnu vrijednost zbog toga što se prodaje kao otpad ili zato što je, iz istog razloga, njezina prvotna priroda bila izmijenjena.

33 Naime, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 27. ove presude, ako se roba koristi u okviru gospodarskih djelatnosti koje podliježu obvezi plaćanja PDV-a, sustav odbitka odnosi se na sve gospodarske djelatnosti poreznog obveznika, bez obzira na njihove ciljeve ili rezultate. Osim toga, valja istaknuti da je Sud, kako bi zaključio da nije valjalo ispravljati odbitke, već uzeo u obzir činjenicu da je otpad od nekretnina kupljenih u okviru sustava odbitka PDV-a, a zatim djelomično srušenih, preprodan u okviru izlazno oporezivih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 35.).

34 Stoga takve okolnosti ne mogu dovesti do prekida uskog i izravnog odnosa između prava na odbitak pretporeza plaćenog prilikom stjecanja predmetne robe i njezinog korištenja za izlazno oporezive transakcije, u smislu sudske prakse navedene u točki 29. ove presude.

35 Iz svih tih razmatranja proizlazi da članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da izdvajanje robe za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je uslijedila prodaja te robe kao otpada, koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a, nije „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu te odredbe.

Drugo, treće i četvrto pitanje

36 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem u dijelu u kojem se potonji odnose na uništenu robu, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je izdvajanje robe, za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je ta roba namjerno uništena, „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu stavka 1. tog članka i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li izdvajanje navedene robe u takvim okolnostima „uredno dokazano uništenje” ili „uredno dokazan gubitak” u smislu stavka 2. navedenog članka, iako nije riječ o događaju koji je izvan kontrole tog poreznog obveznika i koji on nije mogao ni predvidjeti ni spriječiti.

37 Kao prvo, valja utvrditi da uništenje robe nužno dovodi do prestanka svake mogućnosti njezina korištenja u okviru oporezivih transakcija (vidjeti po analogiji presudu od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 35.).

38 Dakle, ta činjenica dovodi do prekida uskog i izravnog odnosa između prava na odbitak plaćenog pretporeza i korištenja predmetne robe za izlazno oporezovane transakcije, kako je predviđeno u sudskoj praksi navedenoj u točki 29. ove presude, te je stoga „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka” u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u. To se uostalom potvrđuje time što se u stavku 2. tog članka među mogućim iznimkama od obveze ispravka navodi uništenje.

39 Kao drugo, kad je riječ o značenju i dosegu pojmova „uništenje” i „gubitak” u smislu članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u, u nedostatku definicije, treba ih utvrditi u skladu s njihovim uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, uzimajući osobito u obzir kontekst u kojem se oni koriste (vidjeti u tom smislu presudu od 22. travnja 2021., Austrian Airlines, C-826/19, EU:C:2021:318, t. 22. i navedenu sudsku praksu).

40 U svakodnevnom jeziku pojam „uništenje” označava radnju temeljitog mijenjanja predmeta, njegova nestanka na način da ga se demolira, izbriše s lica zemlje. Pojmom „gubitak”, kada se odnosi na robu, označava se pak lišavanje koga stvari koja je bila u nečijem vlasništvu ili kojom se ta osoba koristila. Iz toga proizlazi da gubitak robe ne može biti posljedica namjernog čina njezina vlasnika ili posjednika, dok to nije isključeno u slučaju uništenja.

41 Što se tiče konteksta u kojem dolazi do iznimaka predviđenih člankom 185. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive o PDV-u i njihova cilja, valja istaknuti da je odredba koja predviđa slične iznimke prethodno bila unesena u članak 20. stavak 1. točku (b) 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.). Pripremni akti koji se odnose na potonju odredbu upućuju na to da se tim iznimkama upozorava kako je zakonodavac Zajednice smatrao nužnim, u slučaju nestanka robe na temelju koje je odbijen pretporez, ograničiti obvezu ispravka na slučajeve neopravdanog nestanka kako bi se izbjeglo da uz ekonomski gubitak dođe do poreznog gubitka ako se podnese dokaz o uništenju, gubitku ili krađi.

42 Iz tih navoda proizlazi da slučajevi uništenja, gubitka ili krađe navedeni u članku 185. stavku 2. Direktive o PDV-u odgovaraju slučajevima pretrpljenog ekonomskog gubitka, ali i da se nastanak tih slučajeva mora pravilno dokazati, u skladu s prvim podstavkom te odredbe.

43 Budući da je u ovom slučaju uništenje predmetne robe posljedica intervencije poreznog obveznika, valja smatrati da je riječ o „uništenju”, a ne o „gubitku” u smislu članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u.

44 Osim toga, ni iz teksta te odredbe ni iz pripremnih akata koji se mogu smatrati relevantnima ne proizlazi da uništenje robe mora biti potpuno izvan kontrole poreznog obveznika. Naime, kao što je to navedeno u točki 40. ove presude, ne može se isključiti da u određenim slučajevima navedeno uništenje pretpostavlja njegovu namjernu intervenciju.

45 To osobito vrijedi u slučaju uništenja robe o kojem je odlučeno nakon što je utvrđeno da je ona postala neprikladna za korištenje u okviru uobičajenih gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika. U tom smislu valja podsjetiti na to da uzimanje u obzir gospodarske i poslovne stvarnosti čini temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (presuda od 22. studenoga 2018., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, t. 43. i navedena sudska praksa).

46 Međutim, kako bi bilo obuhvaćeno člankom 185. stavkom 2. Direktive o PDV-u, uništenje robe koja je dio imovine poreznog obveznika mora se pravilno dokazati i može se uzeti u obzir jedino uništenje robe o kojem je odlučeno zbog objektivnog gubitka korisnosti te robe u okviru uobičajenih gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika, što mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

47 U preostalom dijelu, s obzirom na to da sud koji je uputio zahtjev također navodi činjenicu da je određena roba koja je dovela do ispravaka o kojima je riječ u glavnom postupku bila „uklonjena”, on također mora provjeriti odgovaraju li okolnosti na koje se taj izraz konkretno odnosi nepovratnom nestanku te robe. Stoga treba smatrati da na čini uklanjanja robe poput njezina odlaganja dovode do njezina „uništenja” u smislu članka 185. stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u jer konkretno dovode do nepovratnog nestanka te robe.

48 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da članak 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da je izdvajanje robe za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u

okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je uslijedilo namjerno uništenje te robe, „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu stavka 1. tog članka. Međutim, u takvoj je situaciji riječ o „uništenju” u smislu stavka 2. prvog podstavka navedenog članka, neovisno o tome je li ono namjerno, zbog čega ta promjena ne dovodi do obveze ispravka pod uvjetom da je to uništenje pravilno dokazano i da je navedena roba objektivno izgubila svaku korisnost u okviru gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika. Pravilno dokazano uklanjanje robe treba smatrati njezinim uništenjem ako ono konkretno podrazumijeva nepovratan nestanak te robe.

Peto pitanje

49 Petim pitanjem, postavljenim u slučaju nijeznog odgovora na prvo i/ili drugo pitanje, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protive odredbe nacionalnog prava koje predviđaju ispravak odbitka plaćenog pretporeza do kojeg je došlo prilikom stjecanja robe kada je ona izdvojena, a porezni obveznik je smatrao da je ona postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, bez obzira na to je li ta roba kasnije bila predmet prodaje koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a ili je uništena ili uklonjena na pravilno dokazan način.

50 Međutim, iz posljednjeg dijela tog pitanja, s obzirom na odluku kojom se upućuje prethodno pitanje, a osobito s obzirom na treće i četvrto pitanje te okolnosti spora u glavnom postupku, proizlazi da sud koji je uputio zahtjev ovim pitanjem konkretno ima na umu zahtjev da se u takvim okolnostima ispravi odbitak plaćenog pretporeza, ne samo s obzirom na obvezu ispravka iz članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u, nego i na određene iznimke od te obveze navedene u stavku 2. tog članka i stoga s obzirom na sve odredbe navedenog članka 185.

51 Osim toga, zbog istih razloga, na to pitanje nije nužno odgovoriti samo u slučaju nijeznog odgovora na prvo pitanje, koje se odnosi na prodaju te izdvojene robe kao otpada, ili na drugo pitanje, koje se odnosi na uništenje izdvojene robe. Naime, odgovor na peto pitanje može biti važan i u slučaju potvrdnog odgovora na jedno od tih dvaju pitanja.

52 U takvim okolnostima, Sud će, kako bi sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor koji će mu omogućiti da riješi spor koji se pred njim vodi, preoblikovati pitanje koje mu je postavljeno (vidjeti u tom smislu presudu od 15. srpnja 2021., *The Department for Communities in Northern Ireland*, C-709/20, EU:C:2021:602, t. 61. i navedenu sudsku praksu).

53 Dakle, valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev svojim petim pitanjem pita treba li članak 185. Direktive o PDV-u tumačiti na način da mu se protive odredbe nacionalnog prava koje predviđaju ispravak odbitka plaćenog pretporeza do kojeg je došlo prilikom stjecanja robe kada je ona izdvojena, a porezni obveznik je smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, bez obzira na to je li ta roba kasnije bila predmet prodaje koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a ili je uništena ili uklonjena na pravilno dokazan način.

54 S obzirom na sva razmatranja na kojima se temelje odgovori na prvo, drugo, treće i četvrto pitanje, navedeni u točkama 35. i 48. ove presude, takve nacionalne odredbe nisu u skladu s člankom 185. stavkom 1. i člankom 185. stavkom 2. prvim podstavkom Direktive o PDV-u.

55 Osim toga, uništenje robe nije jedan od slučajeva u kojima se člankom 185. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive ovlašćuje države članice da ipak zahtijevaju ispravak odbitaka.

56 Slijedom toga, na peto pitanje valja odgovoriti tako da članak 185. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se protive odredbe nacionalnog prava kojima se predviđa ispravak odbitka plaćenog pretporeza do kojeg je došlo prilikom stjecanja robe kada je ona izdvojena, a

porezni obveznik je smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti i kada je ta roba zatim bila predmet prodaje koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a ili je uništena ili uklonjena na način koji konkretno podrazumijeva njezin nepovratni nestanak, pod uvjetom da je to uništenje pravilno dokazano i da je navedena roba objektivno izgubila svaku korisnost u okviru gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika.

Troškovi

57 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 (deveto vijeće) odlučuje:

1. Članak 185. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

izdvajanje robe za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je uslijedila prodaja te robe kao otpada, koja podliježe obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV), nije „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu te odredbe.

2. Članak 185. Direktive 2006/112

treba tumačiti na način da je:

izdvajanje robe za koju je porezni obveznik smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti, nakon čega je uslijedilo namjerno uništenje te robe, „promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka” u smislu stavka 1. tog članka. Međutim, u takvoj je situaciji riječ o „uništenju” u smislu stavka 2. prvog podstavka navedenog članka, neovisno o tome je li ono namjerno, zbog čega ta promjena ne dovodi do obveze ispravka pod uvjetom da je to uništenje pravilno dokazano i da je navedena roba objektivno izgubila svaku korisnost u okviru gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika. Pravilno dokazano uklanjanje robe treba smatrati njezinim uništenjem ako ono konkretno podrazumijeva nepovratan nestanak te robe.

3. Članak 185. Direktive 2006/112

treba tumačiti na način da mu se:

protive odredbe nacionalnog prava kojima se predviđa ispravak odbitka plaćenog pretporeza do kojeg je došlo prilikom stjecanja robe kada je ona izdvojena, a porezni obveznik je smatrao da je postala neupotrebljiva u okviru njegovih uobičajenih gospodarskih djelatnosti i kada je ta roba zatim bila predmet prodaje koja podliježe obvezi plaćanja PDV-a ili je uništena ili uklonjena na način koji konkretno podrazumijeva njezin nepovratni nestanak, pod uvjetom da je to uništenje pravilno dokazano i da je navedena roba izgubila svaku korisnost u okviru gospodarskih djelatnosti poreznog obveznika.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski