

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

13. ožujka 2014.(*)

„Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Odbitak plaćenog pretporeza – Plaćanje na račun – Uskrata odobravanja odbitka – Utaja – Ispravak odbitka kada nije provedena oporeziva transakcija – Uvjeti“

U predmetu C-107/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je podnio Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bugarska), odlukom od 14. veljače 2013., koji je Sud zaprimio 4. ožujka 2013., u postupku

FIRIN OOD

protiv

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, A. Manov, u svojstvu agenta,
- za bugarsku vladu, E. Petranova i D. Drambozova, u svojstvu agenata,
- za estonsku vladu, N. Grünberg i M. Linntam, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. De Stefana, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i N. Nikolova, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. prosinca 2013.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 65., članka 90. stavka 1., članka 168. točke (a), članka 185. stavka 1., članka 193. i članka 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između FIRIN-a OOD (u daljnjem tekstu: FIRIN) i Direktora na Direkcija „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite (ravnatelj „Ureda za žalbe i porezne postupke u predmetima socijalnog osiguranja“ grada Veliko Tarnovo, pri središnjoj upravi Nacionalne agencije za prihode) (u daljnjem tekstu: Direktor) o pravu na odbitak, u obliku porezne olakšice, poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se odnosi na plaćanje na račun provedeno od strane tog društva u svrhu isporuke brašna.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive 2006/112 predviđaju da isporuke robe i usluga koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje podliježu PDV-u.

4 U skladu s člankom 14. stavkom 1. te direktive:

„Isporuka robe znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

5 Sukladno članku 63. navedene direktive, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

6 Članak 65. te direktive određuje:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.“

7 Članak 90. stavak 1. Direktive 2006/112 određuje:

„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.“

8 Sukladno članku 167. te direktive, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

9 Članak 168. navedene direktive određuje:

„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;

[...]“

10 ?lanak 178. iste direktive glasi:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

a) za odbitke u skladu s ?lankom 168. to?kom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati ra?un izdan sukladno ?lancima 220. do 236. i ?lancima 238., 239. i 240.;

[...]“

11 Sukladno ?lanku 184. Direktive 2006/112, po?etni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

12 ?lanak 185. te direktive glasi kako slijedi:

„1. Ispravak se posebno obavlja ako nakon obra?una PDV-a do?e do promjena ?imbenika korištenih za odre?ivanje iznosa odbitka, primjerice u slu?aju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

2. Odstupaju?i od stavka 1., ne obavlja se ispravak odbitka ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomi?no nepla?ene ili u slu?aju uredno dokazanog uništenja, gubitka ili kra?e imovine ili u slu?aju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz ?lanka 16.

U slu?aju transakcija koje u cijelosti ili djelomi?no ostanu nepla?ene ili u slu?aju kra?e države ?lanice mogu zahtijevati ispravak.“

13 Na temelju ?lanka 186. navedene direktive, države ?lanice odre?uju detaljna pravila za primjenu ?lanaka 184. i 185.

14 ?lanak 193. iste direktive odre?uje:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je pla?ati PDV osim u slu?ajevima iz ?lanaka 194. do 199. i ?lanka 202. u kojima je PDV obvezna pla?ati druga osoba.“

15 Na temelju ?lanka 203. Direktive 2006/112, PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na ra?unu.

16 U skladu s ?lankom 205. te direktive:

„U slu?ajevima iz ?lanaka 193. do 200. i ?lanaka 202., 203. i 204., države ?lanice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna pla?ati PDV, za pla?anje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.“

Bugarsko pravo

17 ?lanak 70. stavak 5. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (DV br. 63 od 4. kolovoza 2006., u daljnjem tekstu: ZDDS), odre?uje da ne postoji pravo na odbitak pla?enog pretporeza kada je neosnovano obra?unat.

18 U skladu s ?lankom 177. ZDDS-a:

„(1) Osoba koja je registrirana kao porezni obveznik i koja je preuzimatelj oporezive isporuke odgovara za porez koji duguje, a nije platila druga osoba registrirana kao porezni obveznik kada je

iskorišteno pravo na odbitak pretporeza koji je izravno ili neizravno vezan za PDV koji se duguje, a nije plaćen.

(2) Odgovornost na temelju stavka 1. nastaje kada je osoba koja je registrirana kao porezni obveznik znala ili morala znati da porez nije bio plaćen i kada je to dokazalo nadzorno tijelo na temelju članaka 117. do 120. Zakona o postupku u području poreza i doprinosa za socijalno osiguranje.

(3) Za potrebe stavka 2. smatra se da je osoba morala znati kada su kumulativno ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. dugovani porez, u smislu stavka 1., za porezno razdoblje nije stvarno platio nijedan raniji dobavljač na temelju oporezive transakcije čiji je predmet ista roba ili ista usluga u istom, izmijenjenom ili promijenjenom obliku;

2. oporeziva transakcija je fiktivna, protivna zakonu ili njezina cijena značajno odstupa od tržišne cijene.

(4) Odgovornost na temelju stavka 1. nije vezana za pribavljanje određene prednosti na temelju neplaćanja dugovanog poreza.

(5) U uvjetima predviđenima stavcima 2. i 3. odgovoran je i raniji dobavljač poreznog obveznika kojiuguje neplaćeni porez.

(6) U slučajevima predviđenima stavcima 1. i 2. odgovoran je porezni obveznik kojem se izravno isporučuje roba za koju nije plaćen dugovani porez, a kada ispravak ne uspije, odgovoran može biti i svaki kasniji primatelj u lancu isporuka.

(7) Stavak 6. također se *mutatis mutandis* primjenjuje na ranije dobavljače.

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 FIRIN, pravni slijednik „Hlebozavoda Korn“ bugarsko je društvo koje se bavi proizvodnjom i prodajom kruha i slastica. York Skay EOOD (u daljnjem tekstu: York Skay) drži 99 % njegovoga kapitala, dok ostatak drži Krasen Marinov Yorkishev.

20 Krajem 2010. FIRIN je naručio 10.000 tona pšenice od Agre Plani EOOD (u daljnjem tekstu: Agre Plani), društva koje je u stopostotnom vlasništvu K. M. Yorkisheva. Za tu transakciju plativu unaprijed Agre Plani je 29. studenoga 2010. izdala račun koji iznosi 3.600.000 bugarskih leva (BGN) i na njemu iskazala dugovani PDV u iznosu od 600.000 BGN.

21 Nakon obavljenog nadzora bugarska porezna uprava osporila je odbitak svote od 600.000 BGN koji je FIRIN proveo na temelju svojih prijava PDV-a za razdoblje od studenoga do prosinca 2010.

22 Porezna uprava opravdala je to osporavanje tvrdnjom da isporuka nije obavljena i da je račun od 29. studenoga 2010. dio utaje koja je razotkrivena prilikom nadzora. Naime, s obzirom na to da Agre Plani nije registrirana pri Državnom uredu za žitarice, sukladno nacionalnom zakonu ona nije bio ovlaštena prodavati žitarice, a to FIRIN nije mogao ne znati. Osim toga, ukupan iznos uplata koje je FIRIN od 30. studenoga 2010. izvršio u korist Agre Plani, u visini od 4.170.000 BGN, odnosno iznos koji je viši od dugovane svote izražene na računu, toga je dana prenesen na račun York Skaya. Isto tako toga je dana York Skay uplatio svotu od 3.600.000 BGN na bankovni račun FIRIN-a.

23 U nedostatku pouzdanih dokaza, porezna uprava nije prihvatila dostavljena objašnjenja o prirodi tih prijenosa od kojih prvi, prema mišljenju FIRIN-a, potječe od zajma Agre Plani York Skayu, a drugi od dodatnog doprinosa kapitalu FIRIN-a.

24 Nakon tog nadzora, 26. rujna 2011. doneseno je ispravljeno rješenje o odmjeravanju poreza. FIRIN je protiv tog rješenja podnio upravno-pravno sredstvo Direktor. Potonji je potvrdio to rješenje odlukom od 16. siječnja 2012.

25 FIRIN je potom podnio tužbu protiv potvrđujuće odluke Direktora pred sudom koji je uputio zahtjev u kojoj ističe da on ispunjava sve uvjete za korištenje prava na odbitak svote od 600.000 BGN i da su razlozi uskrate tog odbitka injenjene prirode, uključujući fiktivnu narav transakcije, te da nisu primjenjivi zbog uskrate prava na odbitak, nego zbog nastanka odgovornosti FIRIN-a za plaćanje PDV-a koji nije platio njegov dobavljač.

26 U tom smislu sud koji je uputio zahtjev pita se može li se priznati pravo na odbitak PDV-a u situaciji u kojoj predviđena isporuka iz različitih razloga nije mogla biti obavljena, a još uvijek je mogući dodatni ispravak. On se isto tako pita je li nacionalni sustav solidarne odgovornosti za plaćanje PDV-a usklađen s pravom Unije.

27 U tim je okolnostima Administrativen sad Veliko Tarnovo odlučio prekinuti postupak i od Suda zatražiti da se u prethodnom postupku izjasni o sljedećim pitanjima:

„1. U slučaju kao što je onaj koji je predmet glavnog postupka, kada je PDV koji se odnosi na plaćanje račun za jasno određenu buduću isporuku robe bio odmah i u stvarnosti odbijen, opravdava li zajedničko tumačenje odredbi članka 168. točke (a), članka 65., članka 90. stavka 1. i članka 185. stavka 1. Direktive 2006/112 [...] zaključak da je, u slučaju neizvršenja glavne inidbe u skladu s uvjetima isporuke zbog objektivnih i/ili subjektivnih razloga, potrebno uskratiti pravo na odbitak u trenutku njegovog korištenja?

2. Slijedi li iz takvog zajedničkog tumačenja i s obzirom na načelo neutralnosti PDV-a to da je u takvoj situaciji važna (ili nevažna) objektivna mogućnost dobavljača da ispravi PDV i/ili poreznu osnovicu iskazanu na računu na način predviđen nacionalnim zakonodavstvom i kako takav ispravak može utjecati na uskratu odobravanja početnog odbitka?

3. Ovlaštuje li tumačenje odredbi članka 205. zajedno s člankom 168. točkom (a) i člankom 193., uzimajući tako u obzir uvodnu izjavu 44. Direktive 2006/112, države članice da uskrate odbitak PDV-a primatelju isporuke primjenjuju pritom samo ona mjerila koja su one same unijele u svoja nacionalna zakonodavstva, a na temelju kojih je porezni obveznik osoba različita od osobe odgovorne za plaćanje PDV-a, kada je u tom slučaju krajnji porezni rezultat različit od onog koji bi nastao prilikom strogog poštovanja pravila koja je donijela država članica?

4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan, dopušta li provedba članka 205. Direktive 2006/112 postojanje nacionalnih pravnih pravila kao što su ona u glavnom postupku i jesu li navedena pravna pravila u skladu s načelima djelotvornosti i proporcionalnosti kada ta pravila uspostavljaju solidarnu odgovornost za plaćanje PDV-a temeljeći se na pretpostavci da uvjeti provedbe nisu izravno određive objektivne injenice, već pravni pojmovi građanskog prava, a u sporovima o njima je konačno odlučeno na temelju drugih procesnih pravila?“

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

28 Sud koji je uputio zahtjev namjerava zatražiti od Suda tumačenje odredbi Direktive

2006/112 koje se odnose na dva različita vida sustava PDV-a, odnosno, s jedne strane, na onaj koji uređuje pravo na odbitak plaćenog pretporeza i, s druge strane, na onaj koji uređuje solidarnu odgovornost poreznog obveznika za porez koji duguje treća osoba sukladno članku 205. te direktive.

29 Valja podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, postupak utvrđen člankom 267. UFEU-a instrument suradnje između Suda i nacionalnih sudova zahvaljujući kojem Sud dostavlja nacionalnim sudovima tumačenja prava Unije koja su im potrebna za rješavanje sporova (vidjeti osobito presudu od 19. prosinca 2013., *Fish Legal i Shirley*, C-279/12, t. 29.)

30 U okviru te suradnje, za pitanja o pravu Unije vrijedi pretpostavka relevantnosti. Sud može odbiti odlučiti o zahtjevu za prethodnu odluku koju je uputio nacionalni sud samo ako je posve očit da zatraženo tumačenje nema nikakve veze s činjeničnim stanjem u glavnom postupku, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se moglo dati koristan odgovor na postavljena pitanja (vidjeti osobito gore navedenu presudu *Fish Legal i Shirley*, t. 30.).

31 Iako je neosporno da se glavni postupak odnosi na osporavanje prava FIRIN-a na odbitak PDV-a, iz odluke kojom je sud uputio zahtjev naprotiv proizlazi da bugarska porezna uprava nije smatrala da je FIRIN solidarno odgovoran za plaćanje PDV-a koji duguje *Agra Plani*.

32 Dakle, u dijelu u kojem se odnose na opseg takve solidarne odgovornosti, treće pitanje djelomično i cijelo četvrto pitanje suda koji je uputio zahtjev, koja se oba odnose na tumačenje odredbi članka 205. Direktive 2006/112, očit su u vezi s predmetom glavnog postupka i posljedice trebaju biti proglašene nedopuštenima.

O meritumu

33 Svojim pitanjima koja se odnose na sustav prava na odbitak PDV-a i koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 65., članak 90. stavak 1., članak 168. točka (a), članak 185. stavak 1. i članak 193. Direktive 2006/112 tumačiti u smislu da odbitak PDV-a od strane primatelja račun izdanog radi plaćanja na račun koje se odnosi na isporuku robe treba ispraviti kada, u okolnostima kao što su one u glavnom predmetu, ta isporuka na kraju nije provedena čak i onda kada je dobavljena i dalje odgovoran za plaćanje tog poreza te nije naknadio uplatu.

34 Valja podsjetiti na to da, sukladno članku 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak plaćenog pretporeza nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza i da sukladno članku 63. iste direktive oporezivi događaji i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

35 Članak 65. Direktive 2006/112, sukladno kojem, kada se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos, predstavlja odstupanje od pravila sadržanog u članku 63. i kao takav treba se strogo tumačiti. (presuda od 21. veljače 2006., *BUPA Hospitals i Goldsborough Developments*, C-419/02, Zb., str. I-1685, t. 45.).

36 Stoga, kako bi se u takvim okolnostima mogao obračunati PDV, potrebno je da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj odnosno budući isporuku ili budući činidbu budu prethodno poznati i stoga osobito da robe ili usluge budu precizno određene u trenutku plaćanja računa (u tom smislu gore navedena presuda *BUPA Hospitals i Goldsborough Developments*, t. 48.).

37 Kako bi se moglo utvrditi postojanje prava na odbitak koje je koristio FIRIN na temelju

predmetnog ra?una potrebno je provjeriti je li to tako i u glavnom predmetu.

38 U tom pogledu iz odluke kojom je sud uputio zahtjev proizlazi da je roba koja je trebala biti predmet isporuke bila jasno odre?ena kada je FIRIN platio ra?un koji je predmet glavnog postupka.

39 Me?utim, kao što je istaknula nezavisna odvjetnica u to?ki 24. svojeg mišljenja, ?lanak 65. Direktive 2006/112 ne primjenjuje se kada je o?ito da je nastanak oporezivog doga?aja neizvjestan u trenutku pla?anja na ra?un. To je posebice tako kada je rije? o ponašanju ?iji je cilj utaja.

40 Naime, valja podsjetiti na to da je borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja pla?anja poreza i zlouporaba cilj koji Direktiva 2006/112 prepoznaje i poti?e. U tom pogledu Sud je presudio da se tužitelji ne smiju oslanjati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe. Stoga je na nacionalnim vlastima i sudovima da uskrate korištenje prava na odbitak kada na temelju objektivnih elemenata ustanove da se to pravo koristi radi utaje ili zlouporabe (u tom smislu presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C?285/11, t. 35. do 37.).

41 O tome je rije? kada sam porezni obveznik utaji porez. Naime, u tom slu?aju nisu ispunjena objektivna mjerila na kojima se temelje pojmovi „isporuke robe ili usluga od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav“ i „ekonomske djelatnosti“ (gore navedena presuda Bonik, t. 38. i citirana sudska praksa).

42 S druge strane, sankcioniranje uskratim prava poreznom obvezniku koji nije znao niti je morao znati da je predmetna transakcija bila dio utaje koju je po?inio dobavlja? ili da je za drugu transakciju koja je dio lanca isporuke, koja prethodi onoj koju je obavio navedeni porezni obveznik ili je kasnija u odnosu na nju, utajen PDV nije u skladu sa sustavom prava na odbitak koji je predvi?en Direktivom 2006/112 (gore navedena presuda Bonik, t. 41. i citirana sudska praksa).

43 Naime, uspostavljanje takvog sustava sankcija nadilazi ono što je potrebno za o?uvanje prava poreznih tijela (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Bonik, t. 42. i citiranu sudska praksu).

44 Posljedi?no, s obzirom na to da uskrata prava na odbitak predstavlja iznimku od temeljnog na?ela koje to pravo ustanovljuje, na nadležnim je poreznim vlastima da u dovoljnoj mjeri ustanove objektivne elemente iz kojih je mogu?e zaklju?iti da je porezni obveznik znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak dio utaje koju je po?inio dobavlja? ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke (gore navedena presuda Bonik, t. 43. i citirana sudska praksa).

45 Me?utim, u okviru postupka na temelju ?lanka 267. UFEU?a Sud nije nadležan niti provjeriti niti ocijeniti ?injeni?ne okolnosti glavnog predmeta. Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev to da, u skladu s pravilima predvi?enima nacionalnim pravom, napravi op?u procjenu svih elemenata i ?injeni?nih okolnosti ovog predmeta (vidjeti osobito gore navedenu presudu Bonik).

46 Iz navedenoga proizlazi da je jedino na sudu koji je uputio zahtjev to da provjeri jesu li predmetne porezne vlasti utvrdile objektivne elemente na koje se pozivaju kada zaklju?uju da je FIRIN znao ili morao znati da predmet pla?anja na ra?un njegovom dobavlja?u u stvarnosti nije bila isporuka robe na na?in kao što je bilo iskazano na ra?unu koji je potonji ispostavio.

47 Me?utim, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor, potrebno je ispitati pitanja koja se odnose na uvjete ispravka PDV?a koji je odbio FIRIN, u slu?aju da sud koji je uputio zahtjev nakon što izvrši potrebnu procjenu zaklju?i da se može smatrati da su svi elementi

koji se odnose na budu?u isporuku ve? bili poznati tom društvu u trenutku pla?anja ra?una i da ta isporuka stoga nije bila neizvjesna.

48 U tom pogledu valja podsjetiti na to da ?lanci 184. do 186. Direktive 2006/112 odre?uju uvjete pod kojima porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak (u tom smislu presuda od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C?234/11, t. 26.).

49 Kada je rije? o eventualnom utjecaju doga?aja nastalih nakon odbitka PDV?a koji je izvršio porezni obveznik na sam taj odbitak, iz sudske prakse proizlazi da ostvarena ili predvi?ena upotreba robe i usluga odre?uje opseg po?etnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i opseg eventualnih ispravaka tijekom razdoblja koja slijede, a koji trebaju biti provedeni pod uvjetima predvi?enima tim ?lancima 184. do 186. (gore navedena presuda TETS Haskovo, t. 29. i citirana sudska praksa).

50 Naime, mehanizam ispravka predvi?en navedenim ?lancima sastavni je dio sustava odbitka PDV?a utemeljenog Direktivom 2006/112. On ima za cilj pove?ati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV?a, na na?in da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak u mjeri u kojoj služe isporukama podložnim takvom porezu. Taj mehanizam tako?er ima za cilj uspostaviti uski i izravni odnos izme?u prava na odbitak ulaznog PDV?a i korištenja doti?nih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (gore navedena presuda TETS Haskovo, t. 30. i 31.).

51 Kada je rije? o nastanku eventualne obveze ispravka odbitka PDV?a provedenog na temelju pla?enog pretporeza, ?lanak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 ustanovljuje na?elo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti kada se nakon prijave PDV?a izmijene elementi koji su uzeti u obzir za odre?ivanje iznosa navedenog odbitka (gore navedena presuda TETS Haskovo, t. 32.).

52 U situaciji kao što je ona u glavnom predmetu, iz koje proizlazi da, na temelju informacija koje je pružio sud koji je uputio zahtjev, ne?e do?i do isporuke robe na temelju koje je FIRIN izvršio pla?anje na ra?un, valja zaklju?iti da je do izmjene elemenata koji su uzeti u obzir za odre?ivanje iznosa navedenog odbitka tako?er došlo nakon prijave PDV?a, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula to?ki 35. svojeg mišljenja. Stoga u takvoj situaciji porezna uprava može zahtijevati ispravak PDV?a koji je odbio porezni obveznik.

53 Taj zaklju?ak nije doveden u pitanje okolnoš?u da sam PDV koji duguje dobavlja? nije ispravljen.

54 Naime, u tom pogledu valja podsjetiti na to da, kada je rije? o postupanju povodom PDV?a pogrešno iskazanog na ra?unu zbog nepostojanja oporezive transakcije, iz Direktive 2006/112 proizlazi da se prema dvojici subjekata o kojima je rije? ne postupa nužno na jednak na?in. S jedne strane, sukladno ?lanku 203. Direktive, osoba koja ispostavlja ra?un dužna je platiti PDV iskazan na tom ra?unu ?ak i onda kada nije bilo oporezive transakcije. S druge strane, sukladno ?lancima 63. i 167. te direktive, korištenje pravom na odbitak primatelja ra?una ograni?eno je samo na poreze koji se odnose na transakciju koja je oporeziva PDV?om (presuda od 31. sije?nja 2013., LVK – 56, C?643/11, t. 46. i 47.).

55 U takvoj situaciji poštovanje na?ela porezne neutralnosti osigurano je mogu?noš?u, koju moraju predvidjeti države ?lanice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na ra?unima kada osoba koja ispostavlja ra?un dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila rizik gubitka prihoda (gore navedena presuda LVK – 56, t. 48).

56 Nadalje, kao što je nezavisna odvjetnica istaknula u to?ki 43. svojeg mišljenja, sve dok, u okolnostima kao što su one u glavnom predmetu, dostavlja? nije naknadio pla?anje na ra?un,

porezna osnovica koju potonji duguje na temelju primitka te uplate ne može biti smanjena na temelju zajedničke primjene odredbi ?lanaka 65., 90. i 193. Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu, kada je rije? o ispravku porezne osnovice u slu?aju povrata, presudu od 29. svibnja 2001., Freemans, C?86/99, Zb., str. I?4167, t. 35.).

57 U tim uvjetima i ne dovode?i u pitanje pravo poreznog obveznika da na temelju relevantnih odredbi nacionalnog prava od svog dostavlja?a dobije naknadu iznosa pla?enog za isporuku robe koja na kraju nije provedena, okolnost da sam PDV koji duguje taj dostavlja? nije ispravljen ne utje?e na pravo porezne uprave da dobije povrat PDV?a koji je taj porezni obveznik odbio radi pla?anja na ra?un zbog takve isporuke.

58 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanak 65., ?lanak 90. stavak 1., ?lanak 168. to?ku (a), ?lanak 185., stavak 1. i ?lanak 193. Direktive 2006/112 treba tuma?iti u smislu da odbitak PDV?a od strane primatelja ra?una izdanog radi pla?anja na ra?un koje se odnosi na isporuku robe treba ispraviti kada, u okolnostima kao što su one u glavnom predmetu, ta isporuka na kraju nije provedena ?ak i onda kada je dobavlja? i dalje odgovoran za pla?anje tog poreza te nije naknadio uplatu.

Troškovi

59 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

?lanak 65., ?lanak 90. stavak 1., ?lanak 168. to?ku (a), ?lanak 185., stavak 1. i ?lanak 193. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodatnu vrijednost treba tuma?iti u smislu da odbitak PDV?a od strane primatelja ra?una izdanog radi pla?anja na ra?un koje se odnosi na isporuku robe treba ispraviti kada, u okolnostima kao što su one u glavnom predmetu, ta isporuka na kraju nije provedena ?ak i onda kada je dobavlja? i dalje odgovoran za pla?anje tog poreza te nije naknadio uplatu.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski