

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

31. svibnja 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Isporuka robe – Članak 65. – Članak 167. – Plaćanje predujma za kupnju robe koja potom nije isporučena – Kazneni progon zakonskih zastupnika dobavljača zbog prijevare – Nesolventnost dobavljača – Odbitak pretporeza – Pretpostavke – Članci 185. i 186. – Ispravak nacionalnog poreznog tijela – Pretpostavke”

U spojenim predmetima C-660/16 i C-661/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukama od 21. rujna 2016., koje je Sud zaprimio 21. prosinca 2016., u postupcima

Finanzamt Dachau

protiv

Achima Kollroßa (C-660/16)

i

Finanzamt Göppingen

protiv

Ericha Wirtla (C-661/16),

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits (izvjestitelj), A. Borg Barthet, M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za A. Kollroßa, F. Russ, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 30. siječnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na tumačenje članaka 63., 65., 167., 185. i 186. 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.).

2 Ti su zahtjevi upućeni u okviru sporova između, s jedne strane, Achima Kollroßa i Finanzamta Dachau (Porezna uprava u Dachauu, Njemačka) te, s druge strane, Ericha Wirtla i Finanzamta Göppingen (Porezna uprava u Göppingenu, Njemačka) povodom odbijanja tih poreznih uprava da odobre pojedincima odbitak ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji se odnosi na plaćanje na račun za isporuku kogeneracijskih postrojenja koja naposljetku nisu bila isporučena.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 63. Direktive 2006/112 određuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

4 Članak 65. te direktive propisuje:

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

5 U skladu s člankom 90. stavkom 1. navedene direktive:

„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.”

6 Članak 167. te direktive glasi:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

7 Članak 168. Direktive 2006/112 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;

[...]

8 Članak 178. te direktive glasi:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za odbitke u skladu s člankom 168. točkom (a), vezano uz isporuku robe i usluga, mora imati račun izdan sukladno odredbama glave XI., poglavlja 3., odjeljaka 3. do 6.;

[...]”

9 Članak 184. navedene direktive glasi:

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

10 Člankom 185. te direktive propisano je:

„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.”

11 Članak 186. Direktive 2006/112 određuje:

„Države članice određuju detaljna pravila za primjenu članka 184. i 185.”

Njemačko pravo

12 U članku 13. stavku 1. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet), naslovljenom „Nastanak obveze obračuna pretporeza”, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: UStG), predviđa se:

„Obveza obračuna pretporeza nastaje

1. u odnosu na isporuke i druge usluge,

(a) kod obračuna poreza prema ugovorenoj naknadi (članak 16. stavak 1. prva rečenica), protekom poreznog razdoblja u kojem su usluge obavljene. Isto vrijedi i za djelomične usluge. [...] Ako se naknada ili dio naknade primi prije nego što je došlo do pružanja usluge ili djelomične usluge, porezna obveza nastaje protekom poreznog razdoblja u kojem je naknada ili djelomična naknada naplaćena.

[...]”

13 Članak 14.c UStG-a, naslovljen „Pogrešno ili neopravdano navođenje poreza”, predviđa:

„1. Ako je poduzetnik u računu za isporuku ili drugu uslugu naveo zasebno iznos poreza veći od onog koji se duguje na temelju ovoga Zakona (pogrešno navođenje poreza), on je također odgovoran za višak iznosa. Ako ispravlja iznos poreza u odnosu na primatelja isporuke, po analogiji se primjenjuje članak 17. stavak 1.

[...]

2. Svaka osoba koja na ra?unu zasebno navede iznos poreza iako za to nije ovlaštena (neopravdano navo?enje poreza), odgovara za navedeni iznos. Isto vrijedi i kada osoba izradi izvod iz ra?una kao što bi to u?inio poduzetnik koji pruža uslugu i zasebno navede iznos poreza iako nije poduzetnik ili ne obavlja isporuku ili drugu uslugu. Iznos dugovanog poreza na temelju prve i druge re?enice može se ispraviti u mjeri u kojoj to ne utje?e na porezne prihode. Uskla?enje ne utje?e na porezne prihode kada primatelj ra?una ne odbije pretporez ili se odbijeni pretporez vrati poreznom tijelu. Uskla?enje dugovanog iznosa poreza mora se zasebno i pisanim putem zatražiti od poreznih tijela te, nakon odobrenja tog tijela, izvršiti u okviru analogne primjene ?lanka 17. stavka 1., za porezno razdoblje u kojem su ispunjene pretpostavke iz ?etvrte re?enice.”

14 ?lanak 15., naslovljen „Odbitak pretporeza”, u stavku 1. odre?uje:

„Poduzetnik ima pravo odbiti sljede?i pretporez:

1. porez koji je zakonito pla?en na robu i usluge koje mu je isporu?io drugi poduzetnik. Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje ra?un izdan u skladu s ?lancima 14. i 14.a. Ako je zasebno iskazan iznos poreza pripisiv pla?anju koje je prethodilo izvršenju takvih transakcija, mogu?e je odbiti ga od trenutka u kojem je ra?un izdan, a pla?anje izvršeno;

[...]”

15 ?lanak 17. navedenog zakona glasi:

„(1.) Ako se oporezivi iznos transakcije u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. izmijenio, poduzetnik koji je obavio tu transakciju mora ispraviti iznos poreza dugovanog po toj osnovi. Isto tako, poduzetnik koji je primio isporuku mora ispraviti iznos pretporeza. [...]

(2.) Stavak 1. odgovaraju?e se primjenjuje kada je

1. dogovorena naknada za oporezivu isporuku robe ili usluga ili oporezivu isporuku unutar Zajednice postala nenaplativa. Kada se naknada primi naknadno, iznos poreza i odbitka ponovno se ispravlja;

2. naknada pla?ena za dogovorenu isporuku robe ili usluga, ali roba ili usluge nisu isporu?eni;

[...]”

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmet C-660/16

16 A. Kollroß naru?io je 10. travnja 2010. kogeneracijsko postrojenje od društva G-GmbH (u daljnjem tekstu: GA). GA je 12. travnja 2010. potvrdio narudžbu te je izdao ra?un za predujam u iznosu od 30 000 eura, na kojem je zasebno bio naveden iznos PDV-a od 5700 eura. A. Kollroß je usporedno, u svrhu registracije, prijavio profesionalnu djelatnost proizvodnje obnovljive energije te je 19. travnja 2010. GA-u uplatio traženi predujam. GA je 15. srpnja 2010. izdao drugi ra?un za predujam koji se pozivao na pla?anje od 19. travnja 2010. Datum isporuke još nije bio utvr?en.

17 Postrojenje nije dostavljeno. Protiv GA-a pokrenut je ste?ajni postupak te je potom zaklju?en zbog nedostatnosti imovine. GA-ovi zastupnici osu?eni su za 88 to?aka prijevornih poslovnih praksi i udruživanja s ciljem prijevare te za namjernu insolventnost na štetu kupaca

kogeneracijskih postrojenja. Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev ne proizlazi da je bila riječ o utaji poreza.

18 A. Kollroß je za porezno razdoblje 2010. tražio odbitak pretporeza glede predujma koji je platio. Porezna uprava u Dachauu odbila mu je pravo na taj odbitak odlukom protiv koje je A. Kollroß podnio prigovor, koji je odbijen, a potom tužbu pred Finanzgerichtom München (Financijski sud u Münchenu, Njemačka).

19 Navedeni sud prihvatio je njegovu tužbu. Protiv presude prvostupanjskog suda podnesena je revizija, o kojoj odlučuje peto vijeće suda koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka).

20 Taj sud smatra da A. Kollroß ispunjava opće uvjete, na temelju kojih može zahtijevati pravo na odbitak pretporeza koji se odnosi na plaćanje unaprijed, a koji su navedeni u članku 168. točki (a) Direktive 2006/112.

21 Konkretnije, navedeni se sud poziva na točku 39. presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), iz koje proizlazi da nastanak poreza, u smislu članka 65. Direktive 2006/112, podrazumijeva da nastanak oporezivog događaja – a time i izvršenje isporuke – nije neizvjesno.

22 Sud koji je uputio zahtjev pita se koje stajalište treba zauzeti kako bi ocijenio taj uvjet. Prema njegovu mišljenju, isto objektivno shvaćanje, neovisno o gledištu poreznog obveznika koji je platio predujam, bilo bi pretjerano opterećenje za trgovca.

23 Štoviše, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje protive li se odbitku, zbog razloga povezanih s pravom Europske unije, ostale okolnosti u kojima je A. Kollroß platio predujam ili one dovode, gdje je to primjenjivo, do obveze ispravka. Taj se sud među ostalim pita koji je doseg presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) glede prava na odbitak i obveze ispravka u okviru Direktive 2006/112.

24 S tim u svezi, taj sud navodi da je tu presudu Suda već tumačio restriktivno, na način da bi ispravak u obama slučajevima pretpostavljao povrat predujma. Naime, Sud je, posebice u točkama 52. i 58. navedene presude, utvrdio da primatelj predujma mora ispraviti dugovani porez samo kada dođe do takvog povrata. Taj sud smatra da porezni obveznik koji je platio predujam ne mora ispraviti odbitak u slučaju povrata predujma.

25 Glede obveze poreznog tijela da izvrši povrat poreza ako ga nije moguće povratiti od primatelja predujma, sud koji je uputio zahtjev smatra da je tumačenje koje proizlazi iz presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) moguće prenijeti na predmet koji se pred njim vodi. Stoga bi porezni obveznik, kao što je A. Kollroß, mogao tražiti povrat PDV-a za dio tog poreza koji se odnosi na plaćeni predujam jer bi se povrat poreza od primatelja predujma mogao ocijeniti nemogućim ili pretjerano otežanim.

26 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li zahtjeve izvjesnosti izvršenja isporuke, koji su pretpostavka za ostvarivanje prava na odbitak u smislu presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) [...] utvrditi isključivo objektivno ili pak s gledišta platitelja predujma u skladu s okolnostima koje su mu mogle biti poznate?

2. Jesu li države članice, s obzirom na istodobni nastanak obveze obračuna PDV-a i prava na

odbitak, u skladu s člankom 167. Direktive [2006/112] i u skladu s regulatornim ovlastima koje im pripadaju na temelju članka 185. stavka 2. i članka 186. te direktive, ovlaštene uvjetovati ispravak poreza i odbitka pretporeza povratom predujma?

3. Mora li porezna uprava nadležna za platitelja predujma istome naknaditi pretporez ako on od primatelja predujma ne može povratiti predujam? Ako je odgovor potvrđan, mora li do toga doći u postupku utvrđivanja poreza ili je za to dovoljan poseban postupak na osnovi pravičnosti?”

Predmet C-661/16

27 S ciljem obavljanja profesionalne djelatnosti proizvodnje električne energije, E. Wirtl je 3. kolovoza 2010. naručio od Gesellschafta zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (u daljnjem tekstu: GB) kogeneracijsko postrojenje za cijenu od 30 000 eura, uvećanu za PDV u iznosu od 5700 eura, za koje je isporuka bila unaprijed predviđena 14 tjedana od primitka uplate. E. Wirtl je 27. kolovoza 2010. bankovnim prijenosom uplatio predujam od 35 700 eura, koji je zatražen 6. kolovoza 2010., te je dobio račun od GB-a za isporuku kogeneracijskog postrojenja datiran na 28. kolovoza 2010.

28 Dana 25. listopada 2010. E. Wirtl podnio je privremenu prijavu PDV-a za kolovoz 2010., izvršivši odbitak od 5700 eura na temelju kupnje tog kogeneracijskog postrojenja. Također je naveo poreznoj upravi Göppingen da razmišlja o njegovu iznajmljivanju GB-u.

29 Međutim, to postrojenje nikada nije isporučeno. Tijekom 2011. protiv GB-a je pokrenut stečajni postupak, a jedanaest optuženika koji su djelovali u okviru grupe GB osuđeni su za 88 točaka prijevarenih poslovnih praksi i udruživanja s ciljem prijevare.

30 Porezna uprava Göppingen odbila je godišnju prijavu PDV-a za porezno razdoblje 2010. u kojoj je E. Wirtl odbio 5700 eura kao pretporez plaćen u okviru plaćanja unaprijed kogeneracijskog postrojenja koje mu je prodao GB.

31 Prigovor E. Wirtla protiv tog rješenja odbijen je, ali je Finanzgericht Baden-Württemberg (Financijski sud Baden-Württemberga, Njemačka) prihvatio žalbu protiv te odluke o odbijanju presudom od 19. rujna 2014.

32 Jedanaesto vijeće suda koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud), pred kojim se vodi postupak povodom revizije protiv te presude, smatra da se kriterij vezan za izvjesnost nastanka oporezivog događaja mora objektivno tumačiti. Naime, nastanak poreza koji primatelj predujma duguje u korist državne riznice na temelju ne može ovisiti o tome što je davatelj predujma znao ili nije mogao zanemariti.

33 Glede postupanja povodom PDV-a pogrešno iskazanog na računu zbog nepostojanja oporezive transakcije, iz Direktive 2006/112 proizlazi da se prema dvojici subjekata o kojima je riječ ne postupa nužno na jednak način. S jedne strane, sukladno članku 203. te direktive, prenesenom u nacionalno pravo člankom 14.c UStG-a, osoba koja ispostavlja račun dužna je platiti PDV iskazan na tom računu čak i onda kada nije bilo oporezive transakcije, kada – kao u ovom slučaju – isporuka na kraju nije obavljena. S druge strane, sukladno člancima 63. i 167. navedene direktive, korištenje pravom na odbitak primatelja računa ograničeno je samo na poreze koji se odnose na transakciju koja podliježe PDV-u. Stoga kupac ne može odbiti porez u odnosu na predujam, neovisno o tome što mu dobavljač nije vratio taj predujam.

34 Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev osim toga sumnja da je odnosna država članica ovlaštena, na temelju članka 186. Direktive 2006/112, uvjetovati ispravak odbitka povratom kada isporuka na kraju nije obavljena.

35 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Na temelju točke 39. prve rečenice presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 39.), isključeno je pravo na odbitak na temelju predujma ako je nastanak oporezivog događaja neizvjestan u trenutku plaćanja predujma. Treba li to ocjenjivati u skladu s objektivnim činjeničnim stanjem ili u skladu s objektiviranim gledištem poreznog obveznika platitelja predujma?
2. Treba li presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, izreka i t. 58.), tumačiti na način da, u skladu s pravom Unije, ispravak odbitka koji je porezni obveznik platitelj predujma obračunao na temelju računa koji mu je izdan za predujam za isporuku robe nije uvjetovan povratom plaćenog predujma ako u konačnici ne dođe do izvršenja te isporuke?
3. U slučaju potvrdnog odgovora na prethodno pitanje, ovlaštuje li članak 186. Direktive [2006/112] [...], koji državama članicama dopušta da odrede detaljna pravila o ispravku predviđenom u članku 185. te direktive, Saveznu Republiku Njemačku kao državu članicu da u svojem nacionalnom pravu odredi da do umanjenja porezne osnovice dolazi tek povratom predujma i, u skladu s tim, da se ispravak poreznog duga i ispravak odbitka provode u isto vrijeme i pod istim uvjetima?”

O prethodnim pitanjima

Prva pitanja u predmetima C-660/16 i C-661/16

36 Svojim prvim pitanjima u predmetima C-660/16 i C-661/16, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 65. i članak 167. Direktive 2006/112, koji se odnose na uvjete za odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje predujma, tumačiti strogo objektivno ili s obzirom na podatke koje je porezni obveznik koji je platio predujam znao ili morao znati, u okolnostima poput onih u glavnim postupcima, kada isporuka odnosne robe nije obavljena zbog činjenica koje su dovele do osuda za prijevaru osoba koje rade za dobavljače.

37 Treba podsjetiti da, prema članku 167. Direktive 2006/112, pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza.

38 U skladu s člankom 63. te direktive, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

39 Međutim, članak 65. Direktive 2006/112 predviđa da, iznimno, kad se plaćanje predujma izvršava prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos. Kao iznimku od pravila navedenog u prethodnoj točki, tu odredbu treba strogo tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, t. 45.).

40 Stoga, kako bi se u takvim okolnostima mogao obračunati PDV, potrebno je da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj odnosno budu u isporuku ili budu u inidbu budu prethodno poznati i stoga osobito da robe ili usluge budu precizno određene u trenutku plaćanja računa (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, t. 48.).

41 Slijedom toga, članak 65. Direktive 2006/112 ne primjenjuje se kada je ožito da je isporuka robe ili usluge neizvjesna u trenutku plaćanja računa (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 39.).

42 Iz toga proizlazi da se, kako bi se ocijenio element sigurnosti glede obavljanja isporuke robe ili usluge, koji uvjetuje nastanak PDV-a koji se odnosi na predujam i s njime povezani nastanak prava na odbitak, treba staviti u trenutak plaćanja tog predujma.

43 U ovom slučaju, iz dviju odluka kojima se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je, u vrijeme kada su A. Kollroß i E. Wirtl plaćali svoje predujmove, roba koja je trebala biti predmet isporuke bila jasno određena. Osobito su jasno bile naznačene karakteristike i cijena te robe.

44 Stoga, pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje predujma, u situacijama kao što su one u glavnim postupcima, ne može se uskratiti potencijalnom kupcu jer je taj predujam plaćen i primljen i jer su se u trenutku tog plaćanja svi relevantni elementi buduće isporuke mogli smatrati poznatima tom kupcu te je ta isporuka stoga bila izvjesna.

45 S tim u svezi i suprotno tvrdnjama njemačke vlade, činjenica da točan datum isporuke robe nije poznat u trenutku plaćanja predujma ne dovodi do zaključka da relevantni elementi koji se odnose na oporezivi događaj, odnosno budu u isporuku, nisu poznati. Štoviše, nepostojanje takve točnosti ne može samo po sebi dovesti u pitanje izvjesnost te isporuke.

46 Slijedom tih pojašnjenja, potrebno je ispitati pitanje mogućeg postojanja, u okolnostima poput onih u glavnim postupcima, elementa neizvjesnosti na temelju kojeg bi se mogla isključiti primjena gore navedenog članka 65. Direktive 2006/112. S tim u svezi, prema odlukama kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, odnosna roba nije bila isporučena, ne zbog utaje poreza, nego zbog djela koja su počinile osobe koje rade za dobavljače te robe, koje su bile osuđene za prijevartu poslovnu praksu i udruživanje s ciljem prijevare. Iz odluka kojima se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su te činjenice bile poznate nakon datuma plaćanja predujmova na kojima se temelje odnosni zahtjevi za odbitak o kojima je riječ u glavnim postupcima. Međutim, zadržavajući suda koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li doista tako.

47 S tim u svezi, treba podsjetiti da iako, kada se predujmovi prime prije obavljanja isporuke robe ili usluge, primitak takvih predujmova dovodi do nastanka porezne obveze, to je zato što ugovorne stranke najavljuju svoju namjeru da unaprijed snose sve financijske posljedice obavljanja isporuke te robe ili usluge (vidjeti u tom smislu presudu od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, t. 49.).

48 U tim okolnostima, budući da su u vrijeme primitka predujma ispunjeni uvjeti koji se odnose na nastanak PDV-a, kako je navedeno u točkama 42. i 43. ove presude, pravo na odbitak nastaje, a porezni obveznik koji je platio taj predujam može ostvariti to pravo u to tom trenutku a da pritom ne treba uzimati u obzir druge, naknadno poznate činjenice koje bi isporuku robe ili usluge o kojoj je riječ učinile neizvjesnom.

49 Međutim, nacionalna tijela i sudovi trebaju uskratiti to pravo tom poreznom obvezniku ako

se, s obzirom na objektivne dokaze, utvrdi da je u trenutku plaćanja predujma znao ili nije mogao razumno zanemariti činjenicu da se ta isporuka neće obaviti.

50 Naime, ne može se smatrati da takav porezni obveznik, kao ugovorna stranka, ima namjeru snositi financijske posljedice buduće isporuke robe ili usluge o kojoj je riječ kada zna ili ne može razumno zanemariti činjenicu da je obavljanje te isporuke nesigurno.

51 U tim okolnostima, na prva pitanja u predmetima C-660/16 i C-661/16 valja odgovoriti da članke 65. i 167. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnim postupcima, pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na plaćanje predujma ne može uskratiti potencijalnom kupcu odnosne robe jer je taj predujam plaćen i primljen i jer su u trenutku tog plaćanja svi relevantni elementi buduće isporuke bili poznati tom kupcu te je isporuka te robe stoga bila izvjesna. Takvo pravo može se, međutim, uskratiti navedenom kupcu ako se, s obzirom na objektivne dokaze, utvrdi da je u trenutku plaćanja predujma znao ili nije mogao razumno zanemariti činjenicu da je obavljanje te isporuke nesigurno.

Drugo pitanje u predmetu C-660/16 te drugo i treće pitanje u predmetu C-661/16

52 Svojim drugim pitanjem u predmetu C-660/16 i svojim drugim i trećim pitanjem u predmetu C-661/16, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita jesu li člancima 185. i 186. Direktive 2006/112 protivna nacionalna zakonodavstva ili nacionalne prakse, koji ispravak odbitka PDV-a koji se odnosi na plaćanje predujma za isporuku robe uvjetuju povratom tog predujma od strane dobavljača.

53 Člancima 184. do 186. Direktive 2006/112 određuju se uvjeti pod kojima nacionalna porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak.

54 Kada je riječ o eventualnom utjecaju događaja nastalih nakon odbitka PDV-a koji je izvršio porezni obveznik na sam taj odbitak, iz sudske prakse proizlazi da ostvarena ili predviđena upotreba robe i usluga određuje opseg početnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i opseg eventualnih ispravaka tijekom razdoblja koja slijede (vidjeti u tom smislu presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 29. i navedenu sudsku praksu i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 49.).

55 Naime, mehanizam ispravka predviđen člancima 184. do 186. Direktive 2006/112 sastavni je dio sustava odbitka pretporeza uspostavljenog tim propisom. On ima za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, na način da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak u mjeri u kojoj služe isporukama podložnim takvom porezu. Taj mehanizam također ima za cilj uspostaviti uski i izravni odnos između prava na odbitak ulaznog PDV-a i korištenja dotičnih dobara ili usluga za transakcije koje su izlazno oporezive (presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 30. i 31. i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 50.)

56 Kada je riječ o nastanku eventualne obveze ispravka odbitka PDV-a provedenog na temelju plaćenog pretporeza, članak 185. stavak 1. Direktive 2006/112 ustanovljuje načelo prema kojem takav ispravak osobito treba izvršiti kada se nakon prijave PDV-a izmijene elementi koji su uzeti u obzir za određivanje iznosa navedenog odbitka (presude od 4. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:614, t. 26. i od 18. listopada 2012., FIRIN, C-107/11, EU:C:2012:644, t. 32.).

57 U ovom slučaju, kao što je već navedeno u točki 45. ove presude, roba o kojoj je riječ u glavnom postupku nije isporučena, a trenutak kada je bilo izvjesno da neće doći do isporuke te robe uslijedio je nakon datuma plaćanja predujmova i naknadnih prijava PDV-a.

58 S tim u svezi, Sud je u točki 52. presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 39.) utvrdio da, u situaciji poput one o kojoj je riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda, u kojoj je bilo jasno da ne može doći do isporuke robe za koju je kupac platio predujam, valja smatrati da je do izmjene elemenata koji su uzeti u obzir za određivanje iznosa odbitka plaćenog pretporeza također došlo nakon prijave PDV-a, u smislu članka 185. stavka 1. Direktive 2006/112. Stoga u takvoj situaciji porezna uprava može zahtijevati ispravak PDV-a koji je odbio porezni obveznik.

59 Međutim, određene okolnosti razlikuju predmete u glavnim postupcima od predmeta u kojem je donesena navedena presuda.

60 S jedne strane, kao što Europska komisija pravilno ističe, u predmetima u glavnim postupcima kupci su već ostvarili prihod od robe za koju su platili predujam čak i prije njezine stvarne isporuke. Naime, iz odluka kojima se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su kupci dali u zakup odnosnu robu i s te osnove primili najamninu. Stoga je roba, za koju je plaćen pretporez, u određenoj mjeri korištena za transakcije koje su izlazno oporezive.

61 S druge strane, dva glavna postupka karakterizira činjenica da do isporuke robe koju su kupci naružili nije moglo doći nakon udruživanja s ciljem prijevare koje su počinili zastupnici dobavljača, a što je dovelo do pokretanja stečajnog postupka protiv potonjih, od kojih je jedan zaključen zbog nedostatnosti imovine.

62 Ovi se predmeti stoga, suprotno od onoga u kojem je donesena presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), ne odnose na slučaj utaje PDV-a. U tom smislu, smatra se da je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da su dobavljači PDV koji se odnosi na predujmove o kojima je riječ u glavnim postupcima uplatili u državnu riznicu. Nadalje, ako ti dobavljači, s obzirom na njihovo stanje insolventnosti, ne mogu vratiti te predujmove, PDV koji trebaju uplatiti u navedenu riznicu na temelju primitka navedenih predujmova ne može se moći ispraviti u skladu s kombiniranim odredbama članka 65., 90. i 123. Direktive 2006/112. Iz toga slijedi da, u okolnostima poput onih u glavnim postupcima, ostvarivanje prava na odbitak PDV-a od strane kupaca na temelju navedenih predujmova ne uzrokuje, za tu riznicu, nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda.

63 Sud je, doduše, u točki 57. presude od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 57.) također utvrdio da okolnost da sam PDV koji duguje taj dobavljač nije ispravljen ne utječe na pravo porezne uprave da dobije povrat PDV-a koji je taj porezni obveznik odbio radi plaćanja predujma zbog takve isporuke.

64 Međutim, valja istaknuti da je, u slučaju ispravka prava na odbitak u situaciji u kojoj predujam nije vraćen, poštovanje načela fiskalne neutralnosti osigurano mogućnošću, koju države članice moraju predvidjeti u svojem zakonodavstvu, da kupac od svojeg dobavljača dobije povrat predujma plaćenog za isporuku robe koja na kraju nije obavljena (vidjeti, po analogiji, presude od 31. siječnja 2013., LVK, C- 643/11, EU:C:2013:55, t. 48. i od 13. ožujka 2014., FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, t. 55.).

65 U okolnostima poput onih u glavnim postupcima, s obzirom na insolventnost dobavljača, bilo bi pretjerano teško, ako ne i nemoguće, da kupci dobiju povrat predujmova koje su platili u dobroj vjeri s ciljem isporuke naružene robe.

66 Nadalje, glede slučaja PDV-a pogrešno iskazanog na račun zbog nepostojanja oporezive transakcije, Sud je utvrdio da se, doduše, načelima neutralnosti i djelotvornosti načelno ne protivi nacionalno zakonodavstvo prema kojem samo dobavljač može zatražiti od nadležnih poreznih tijela povrat iznosa koji su mu pogreškom uplaćeni na temelju PDV-a, a kupac robe mora

poduzeti mjere protiv tog dobavljača kako bi pak dobio povrat od potonjeg. Međutim, Sud je također utvrdio da, ako takva radnja postane nemoguća ili pretjerano otežana, osobito u slučaju insolventnosti dobavljača, navedena načela mogu zahtijevati da kupac ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima (vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2007., *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 39., 41. i 42.).

67 Ta su razmatranja takva da se primjenjuju, *mutatis mutandis*, u okolnostima poput onih u glavnim postupcima. Stoga, iako su bili obvezni ispraviti odbitke izvršene na temelju PDV-a plaćenog na predujmove koje su platili, a koje im dobavljači ne mogu vratiti, kupci imaju, u skladu s razmatranjima u prethodnoj točki, potraživanje protiv poreznih tijela u iznosu istovjetnom onom koji su ta tijela povratila u okviru tog ispravka.

68 Međutim, bilo bi očitog nerazumno navedenim kupcima nametnuti da isprave te odbitke, a zatim pokrenu postupak protiv poreznih tijela za povrat PDV-a plaćenog na odnosne predujmove.

69 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje u predmetu C-660/16 te na drugo i treće pitanje u slučaju C-661/16 valja odgovoriti da članke 185. i 186. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se ne protivi, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnim postupcima, nacionalno zakonodavstvo ili nacionalna praksa kojima se ispravak odbitka PDV-a koji se odnosi na plaćanje predujma za isporuku robe uvjetuje povratom tog predujma od strane dobavljača.

Treće pitanje u predmetu C-660/16

70 S obzirom na odgovore dane na prethodna pitanja, nije potrebno odgovoriti na treće pitanje postavljeno u predmetu C-660/16.

Troškovi

71 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 (peto vijeće) odlučuje:

1. Članke 65. i 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnim postupcima, pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na plaćanje predujma ne može uskratiti potencijalnom kupcu odnosne robe jer je taj predujam plaćen i primljen i jer su u trenutku tog plaćanja svi relevantni elementi buduće isporuke bili poznati tom kupcu te je isporuka te robe stoga bila izvjesna. Takvo pravo može se, međutim, uskratiti navedenom kupcu ako se, s obzirom na objektivne dokaze, utvrdi da je u trenutku plaćanja predujma znao ili nije mogao razumno zanemariti činjenicu da je obavljanje te isporuke nesigurno.

2. Članke 185. i 186. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da im se ne protivi, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnim postupcima, nacionalno zakonodavstvo ili nacionalna praksa kojima se ispravak odbitka poreza na dodanu vrijednost koji se odnosi na plaćanje predujma za isporuku robe uvjetuje povratom tog predujma od strane dobavljača.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački