

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

NILSA WAHLA

od 30. siječnja 2018.(1)

Spojeni predmeti C-660/16 i C-661/16

Finanzamt Dachau

protiv

Achima Kollroßa (C-660/16)

i

Finanzamt Göppingen

protiv

Ericha Wirtla (C-661/16)

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 65. – Plaćanje predujma – Odbitak – Neizvjesnost u pogledu oporezivog događaja – članci 184. do 186. – Ispravak odbitaka – Povrat neopravdano plaćenog PDV-a – Nacionalni postupci”

1. Prema slavnoj rečenici Benjamina Franklina iz njegova pisma Jeanu-Baptisteu Leroyu iz 1789., „u ovom svijetu ništa nije sigurno, osim smrti i poreza”.

2. U predmetnom postupku, sud koji je uputio zahtjev – dva različita vijeća Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka) – u biti pita Sud da pojasni okolnosti u kojima buduće isporuku robe ili usluga treba, za potrebe pravila o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) predviđenih Direktivom 2006/112/EZ(2), smatrati dovoljno *izvjesnom* da omogući odbitak pretporeza koji je primatelj platio u okviru predujma, čak i ako isporuka u konačnici nije izvršena zbog prijevare koju je počinio dobavljač. Sud koji je uputio zahtjev također traži od Suda da pojasni pravne posljedice koje iz toga proizlaze, u smislu ispravka odbitka i obveze povrata koje moraju izvršiti porezna tijela.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Člankom 63. Direktive o PDV-u predviđeno je da, „[o]porezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga”.
4. U skladu s člankom 65. Direktive o PDV-u, kad se plaćanje provodi prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.
5. U članku 167. Direktive o PDV-u predviđeno je da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.
6. U skladu s člankom 184. Direktive o PDV-u, „[p]očetni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo”.

7. Članak 185. Direktive o PDV-u glasi:

- „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.”

8. Člankom 186. Direktive o PDV-u od država članica se zahtijeva da odrede detaljna pravila za primjenu članaka 184. i 185. te direktive.

B. Nacionalno pravo

9. U skladu s člankom 15. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet) (u daljnjem tekstu: UStG):

„(1) Poduzetnik može kao pretporez odbiti sljedeće:

1. porez koji je zakonito plaćen na robu i usluge koje mu je isporučio drugi poduzetnik. Odbitak pretporeza podliježe uvjetu da poduzetnik posjeduje račun izdan u skladu s člancima 14. i 14.a. Ako je zasebno iskazan iznos poreza pripisiv plaćanju koje je prethodilo izvršenju takvih transakcija, moguće ga je odbiti već ako je račun izdan, a plaćanje izvršeno;

[...]”

10. U skladu s člankom 13. stavkom 1. točkom 1. podtočkom (a) UStG-a, obveza obračuna poreza na isporuku robe i usluga nastaje, „kada je porez izračunat u skladu s dogovorenim naknadom (članak 16. stavak 1. prva rečenica), nakon isteka razdoblja za obračun PDV-a tijekom kojeg su isporuke izvršene. Isto vrijedi i za djelomične isporuke. [...] Kada su naknada ili njezin dio primljeni prije nego što je isporuka ili djelomična isporuka izvršena, obveza obračuna poreza u odgovarajućoj mjeri nastaje nakon isteka razdoblja za obračun PDV-a tijekom kojeg su naknada ili njezin dio primljeni”.

11. Člankom 17. UStG-a predviđeno je:

„(1) Kada se porezna osnovica oporezive transakcije u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1. promijeni, poduzetnik koji je izvršio isporuku shodno tomu ispravlja iznos poreza koji treba platiti. Poduzetnik koji je primio isporuku tako?er ispravlja iznos pretporeza koji je u tom pogledu mogu?e odbiti [...]

(2) Stavak 1. se primjenjuje *mutatis mutandis* ako 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; [...]

II. ?injenino stanje, postupak i prethodna pitanja

A. Predmet C?660/16

12. Dana 10. travnja 2010., Achim Kollroß naru?io je kogeneracijsko postrojenje od poduzetnika G. Taj je poduzetnik 12. travnja 2010. potvrdio narudžbu te je izdao ra?un za predujam u iznosu od 30 000 eura plus PDV u iznosu od 5 700 eura. A. Kollroß je 19. travnja 2010. G-u uplatio traženi predujam. Datum isporuke postrojenja nije utvr?en.

13. Naru?eno postrojenje nikada nije isporu?eno. Nad G-ovom imovinom pokrenut je ste?ajni postupak u skladu s Insolvenzordnungom (Zakon o ste?aju) te je isti zaklju?en zbog nepostojanja imovine. G-ovi zastupnici osu?eni su za 88 to?aka prijevanih poslovnih praksi i udruživanja s ciljem prijave te za namjernu insolventnost na štetu kupaca kogeneracijskih postrojenja, ali ne i za utaju poreza.

14. A. Kollroß je za 2010. godinu tražio odbitak pretporeza u pogledu predujma koji je platio G-u. Me?utim, Finanzamt Dachau (Porezna uprava u Dachauu) izdala je porezno rješenje u kojem je iznos odbitka utvr?en na nula. A. Kollroß je protiv tog rješenja neuspješno uložio prigovor.

15. A. Kollroß je nakon toga protiv tog rješenja podnio tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud). Ta je tužba bila uspješna. Finanzgericht je zaklju?io, kao prvo, da je A. Kollroß, u skladu s ?lankom 15. stavkom 1. tre?om re?enicom to?ke 1. tre?om re?enicom UstG-a, imao pravo odbiti pretporez koji je platio u okviru predujma. Kao drugo, utvrdio je da A. Kollroß nije bio obvezan ispraviti odbitak pretporeza na temelju ?lanka 17. stavka 1. druge re?enice i ?lanka 17. stavka 2. to?ke 2. UstG-a.

16. Porezna uprava u Dachauu je protiv te presude podnijela žalbu Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud). Budu?i da je dvojio u pogledu pravilnog tuma?enja prava Unije, taj je sud odlu?io prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li zahtjeve izvjesnosti izvršenja isporuke, koji su pretpostavka za ostvarivanje prava na odbitak u smislu presude Suda Europske unije u predmetu Firin, C-107/13 [(u daljnjem tekstu: Firin)], utvrditi isklju?ivo objektivno ili pak s gledišta platitelja predujma u skladu s okolnostima koje su mu poznate?

2. Jesu li države ?lanice, s obzirom na istovremeni nastanak obveze obra?una PDV-a i prava na odbitak, u skladu s ?lankom 167. Direktive [o PDV-u] i u skladu s regulatornim ovlastima koje im pripadaju na temelju ?lanka 185. stavka 2. i ?lanka 186. [iste direktove], 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?”

B. Predmet C-661/16

17. Dana 3. kolovoza 2010., Erich Wirtl naručio je kogeneracijsko postrojenje od poduzetnika G za cijenu od 30 000 eura plus PDV u iznosu od 5 700 eura. Postrojenje je trebalo biti isporučeno 14 tjedana od datuma primitka uplate. E. Wirtl je kupoprodajnu cijenu unaprijed platio.

18. Međutim, to postrojenje nikada nije isporučeno. Nad G-ovom imovinom pokrenut je stečajni postupak u skladu sa Zakonom o stečaju te je isti zaključen zbog nepostojanja imovine. G-ovi zastupnici osuđeni su za 88 točaka prijevornih poslovnih praksi i udruživanja s ciljem prijevare te za namjernu insolventnost na štetu kupaca kogeneracijskih postrojenja, ali ne i za utaju poreza.

19. E. Wirtl je za 2010. godinu tražio odbitak pretporeza u pogledu plaćanja koje je izvršio G-u. Međutim, Finanzamt Göppingen (Porezna uprava u Göppingenu) odlučila je ne priznati taj odbitak. E. Wirtl je protiv tog rješenja neuspješno uložio prigovor.

20. E. Wirtl je nakon toga protiv tog rješenja podnio tužbu Finanzgerichtu (Financijskom sudu). Ta je tužba bila uspješna. Finanzgericht je zaključio, kao prvo, da je E. Wirtl, u skladu s člankom 15. stavkom 1. prvom rečenicom točkom 1. trećom rečenicom UstG-a, imao pravo odbiti pretporez koji je platio u okviru predujma. Kao drugo, utvrdio je da E. Wirtl nije bio obavezan ispraviti odbitak pretporeza na temelju članka 17. stavka 1. druge rečenice i članka 17. stavka 2. točke 2. UstG-a.

21. Porezna je uprava u Göppingenu protiv te presude podnijela žalbu Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud). Budući da je dvojio u pogledu pravilnog tumačenja prava Unije, taj je sud odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Prema presudi Suda Europske unije [u predmetu FIRIN, t. 39.], pravo na odbitak na temelju predujma je isključeno ako je nastanak oporezivog događaja neizvjestan u trenutku plaćanja predujma. Procjenjuje li se to u skladu s objektivnim činjeničnim stanjem ili u skladu s objektiviranim gledištem platitelja predujma?

2. Treba li presudu Suda Europske unije [u predmetu FIRIN, t. 58.], tumačiti na način da, u skladu s pravom Unije, ispravak odbitka koji je 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 o PDV-u, koji državama članicama dopušta da odrede detaljna pravila o ispravku predviđenom u članku 185. iste 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?”

C. Postupak pred Sudom

22. Rješenjem predsjednika Suda od 19. siječnja 2017., predmeti C-660/16 i C-661/16 spojeni su za potrebe pisanog postupka i donošenja presude.

23. Pisana očitovanja podnijeli su A. Kollroß, njemačka vlada i Europska komisija.

III. Analiza

A. Prva prethodna pitanja u predmetima C-660/16 i C-661/16

24. Sud koji je uputio zahtjev prvim pitanjem u oba predmeta u biti pita Sud na koji način treba utvrditi, za potrebe članka 65. Direktive o PDV-u, je li isporuka robe za koju je plaćen predujam neizvjesna u slučaju prijevare koju je počinio dobavljač. Osobito, sud koji je uputio zahtjev želi doznati ima li porezni obveznik, kada roba u konačnici nije isporučena zbog takve prijevare, pravo odbiti iznos pretporeza koji je platio.

25. Prije analize konkretnih problema koja ta pitanja otvaraju, čini se korisnim podsjetiti na ključne primjenjive odredbe, kako ih Sud dosljedno tumači.

26. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, svrha sustava odbitka pretporeza je da se poduzetnike potpuno odriješi tereta PDV-a koji treba platiti ili je plaćen u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Načelo porezne neutralnosti na kojem počiva zajednički sustav PDV-a osigurava da se sve gospodarske djelatnosti, neovisno o njihovoj svrsi ili rezultatima, pod uvjetom da same podliježu PDV-u, oporezuje potpuno neutralno(3).

27. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje kada nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Opće je pravilo da obveza plaćanja PDV-a nastaje po isporuci robe ili usluga (članak 63. Direktive o PDV-u). Međutim, u slučaju plaćanja predujmova, člankom 65. Direktive o PDV-u predviđeno je da obveza plaćanja PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.

28. Sud je više puta utvrdio da, u slučaju plaćanja predujma, za nastanak obveze obračuna PDV-a (i stoga za nastanak mogućnosti da ga se odbije kao pretporez) sve relevantne informacije o budućem oporezivom događaju već moraju biti poznate(4). Sud je također utvrdio da članak 65. Direktive o PDV-u nije primjenjiv ako je nastanak oporezivog događaja neizvjestan(5).

29. U tom pogledu, predmetni postupak otvara dva zasebna, ali povezana pitanja. Sud koji je uputio zahtjev pita, kao prvo, na koji način tu neizvjesnost treba utvrditi i, kao drugo, je li u tom pogledu od ikakve važnosti činjenica da datum isporuke kupljene robe nije naznačen u ugovoru između primatelja i dobavljača.

30. Što se tiče prvog od tih dvaju pitanja, sud koji je uputio zahtjev navodi da je, u situacijama poput onih iz glavnih postupaka, tu neizvjesnost moguće utvrditi ili na temelju informacija dostupnih primatelju ili na temelju informacija dostupnih dobavljaču. Drugim riječima, sud koji je uputio zahtjev propitkuje treba li namjeru dobavljača da počinu prijevaru, koje primatelj nije bio svjestan, smatrati relevantnom prilikom određivanja izvjesnosti (ili pak neizvjesnosti) nastanka oporezivog događaja.

31. Po mojem mišljenju, namjera dobavljača da počinu prijevaru ne bi trebala utjecati na pravo primatelja da odbije pretporez koji je platio u okviru predujma, *osim ako* je potonji bio svjestan ili trebao biti svjestan te namjere.

32. Čini se da taj zaključak proizlazi iz sudske prakse Suda, a osobito iz presuda Bonik(6) i FIRIN(7). Sud je u tim presudama naglasio da se pojedinci na odredbe prava Unije ne mogu pozivati u svrhu zlouporabe ili prijevare i da je sprječavanje porezne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlouporabe cilj koji Direktiva o PDV-u izričito priznaje i čije ostvarenje potiče. Shodno tomu, Sud je zaključio da nacionalna tijela trebaju uskratiti pravo na odbitak kada se porezni obveznik na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlouporabe(8). To osobito vrijedi za situaciju kada

poreznu prijevaru po?ini sam porezni obveznik(9). Nasuprot tomu, odredbama Direktive o PDV-u protivi se uskrata tog prava poreznom obvezniku koji nije znao, i nije mogao znati, da je odnosna transakcija bila povezana s prijevarom koju je po?inio dobavlja? ili drugi raniji ili kasniji trgovac u lancu isporuke(10).

33. Ako ta na?ela primijenimo na glavne predmete, ?injenica da dobavlja?i ni u jednom trenutku nisu namjeravali isporu?iti robu koju je primatelj kupio ne mo?e, sama po sebi, opravdati to što su nacionalna tijela uskratila prava na odbitak koje primatelji ?ele ostvariti. Ta tijela mogu pravo na odbitak uskratiti samo ako doka?u, prema mjerodavnom pravnom standardu, da su primatelji znali, ili trebali znati, da dobavlja? od samog po?etka nije namjeravao izvršiti ugovor(11).

34. Naime, kada su, kao u predmetu FIRIN(12), i dobavlja? i primatelj svjesni (ili bi trebali biti svjesni) da se isporuka ne?e izvršiti, mogu?e je pitati se postoji li uop?e istinski ugovor o isporuci, barem za potrebe pravila o PDV-u. Op?enitije, ?lanak 65. Direktive o PDV-u nije primjenjiv kada, u slu?aju pla?anja predujma, postoje konkretne sumnje u vezi s time ho?e li, prema normalnom tijeku doga?aja, oporeziva isporuka biti uredno izvršena(13).

35. Nasuprot tomu, kada primatelj nije bio i nije mogao biti svjestan dobavlja?eve namjere da po?ini prijevaru ili zlouporabu – a osobito kada se, kao u situacijama iz glavnih postupaka, ?ini da je dobavlja? dr?avi uredno platio PDV – nema objektivnog razloga da mu se uskrati po?etno pravo na odbitak. Takva bi uskrata, s jedne strane, prekora?ivala ono što je nužno za o?uvanje prava poreznih tijela(14) i, s druge strane, kupcima nametnula prevelik teret. U redovnom tijeku poslovanja nije neuobi?ajeno da dobavlja? od svojih klijenata zatraži da mu plate predujam prije isporuke robe ili usluga. Kako sud koji je uputio zahtjev isti?e u zahtjevu za prethodnu odluku u predmetu C?660/16, ?ini se pretjeranim prenijeti sve rizike povezane s mogu?om neisporukom kupljene robe ili usluga na primatelje, koji, ?ak i uz svu dužnu pažnju, ne mogu biti svjesni svih namjera dobavlja?â.

36. Nadalje, nužno je utvrditi zna?i li ?injenica da ugovor o isporuci ne sadr?ava datum isporuke robe da nisu poznate sve relevantne informacije o budu?nosti oporezivog doga?aja i da se, posljedi?no, pravo na odbitak treba uskratiti.

37. U tom pogledu, smatram da se za ?injenicu da nije naveden datum isporuke robe ne mo?e smatrati da stvara neizvjesnost u vezi s nastankom oporezivog doga?aja. Kao što sam naveo, tijekom redovnog poslovanja nije neuobi?ajeno da stranke dogovore isporuku robe ili usluga, a da pritom nisu u stanju odrediti to?an datum isporuke. Dok god kupac nema konkretnog razloga dovoditi u pitanje dobavlja?evu sposobnost i spremnost da ispuni svoje obveze, nema potrebe smatrati da je, u trenutku pla?anja predujma, isporuka neizvjesna.

38. O?ito, kako je istaknuto u uvodu ovog mišljenja, sve što se treba dogoditi u budu?nosti u odre?enoj je mjeri neizvjesno. Me?utim, taj pristup nije mogu?e primijeniti u ovom kontekstu jer bi time ?lanak 65. Direktive o PDV-u postao bezna?ajan. Osim toga, ne vidim zbog ?ega bi puko navo?enje konkretnog datuma u ugovoru u?inilo budu?nost isporuke izvjesnijom (odnosno, manje neizvjesnom).

39. Sud je u presudi BUPA Hospitals zaklju?io da se ?lanak 65. Direktive o PDV-u ne primjenjuje na situaciju u kojoj su stranke imale pravo u bilo kojem trenutku jednostrano raskinuti ugovor i u kojoj su pla?eni predujmovi za isporuku robe ?iji su identitet i koli?ina tek trebali biti utvr?eni(15). Me?utim, tu situaciju treba razlikovati od okolnosti iz glavnih postupaka: u predmetu Bupa Hospitals u trenutku pla?anja nije bilo izvjesno ho?e li isporuka uop?e biti izvršena. Nasuprot tome, u predmetnim slu?ajevima, barem iz perspektive primatelja, trebalo je još utvrditi samo trenutak isporuke.

40. S obzirom na navedeno, odgovor na prva pitanja u predmetima C-660/16 i C-661/16 treba glasiti: članak 65. Direktive o PDV-u treba se tumačiti na način da se poreznom obvezniku koji je platio predujam za robu ili usluge koje u konačnici nisu isporučene ne može uskratiti pravo na odbitak ako nije bio, i nije mogao biti, svjestan dobavljačeve namjere da ne izvrši ugovor. Puka činjenica da u ugovoru nije naveden datum isporuke ne čini izvršenje tog ugovora neizvjesnim za potrebe navedene odredbe.

B. Drugo prethodno pitanje u predmetu C-660/16 i drugo i treće prethodno pitanje u predmetu C-661/16

41. Svojim drugim pitanjem u predmetu C-660/16 te drugim i trećim pitanjem u predmetu C-661/16, sud koji je uputio zahtjev u biti pita jesu li, u okolnostima poput onih iz glavnih postupaka, protivne li se člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u nacionalna pravila koja zahtijevaju ispravak odbitaka, ali takav ispravak uvjetuju povratom plaćenog predujma.

42. Za početak valja podsjetiti da je sustav odbitka pretporeza uspostavljen Direktivom o PDV-u namijenjen tomu da gospodarskog subjekta u potpunosti oslobodi tereta PDV-a koji je plaćen ili treba platiti u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajedničkim sustavom PDV-a nastoji se osigurati potpuna neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, neovisno o njihovoj svrsi ili rezultatima, pod uvjetom da same nacionalno podliježu PDV-u(16).

43. Iz toga proizlazi da je odlučujući kriterij u pogledu prava na odbitak pretporeza stvarna ili predviđena uporaba dotične robe ili usluga. Ta uporaba određuje veličinu početnog odbitka na koji porezni obveznik ima pravo i visinu eventualnih ispravaka, koje treba provesti u skladu s uvjetima iz članka 185. do 187. Direktive o PDV-u(17).

44. Mehanizam ispravka predviđen tim pravilima sastavni je dio sustava odbitka pretporeza uspostavljenog tim propisom. Ta su pravila namijenjena povećanju preciznosti odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a. Direktiva o PDV-u tim pravilima nastoji uspostaviti uzak i izravan odnos između prava na odbitak pretporeza i uporabe dotične robe ili usluga za oporezive transakcije(18).

45. Što se tiče trenutka u kojem nastaje obveza provedbe ispravka pretporeza, člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u utvrđeno je načelo da takav ispravak treba izvršiti, među ostalim, ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka(19).

46. Dakle, u tom kontekstu prvo treba razmotriti pitanje spadaju li okolnosti poput onih iz glavnih postupaka, nacionalno, u one na koje upućuje članak 185. Direktive o PDV-u. Čini mi se da tomu doista jest tako.

47. Sud je u presudi PIGI utvrdio da porezni obveznik kojemu je ukradena roba u pogledu koje je odbio pretporez nacionalno mora ispraviti svoj odbitak, u skladu s člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u. Međutim, Sud je istaknuo da članak 185. stavak 2. prvi podstavak predviđa da se ispravak iznimno ne provodi, među ostalim, u slučaju „uredno dokazane krađe imovine” i da je primjena te iznimke, u skladu s drugim podstavkom te odredbe, fakultativna. Shodno tomu, Sud je naveo da države članice mogu zahtijevati provedbu ispravaka pretporeza u svim slučajevima krađe imovine koja daje pravo na odbitak pretporeza(20).

48. U sličnom smislu, Sud je u presudi FIRIN utvrdio da porezno tijelo, kada je otkriveno da isporuka robe za koju je porezni obveznik platio predujam neće biti izvršena, može zahtijevati provedbu ispravka pretporeza koji je porezni obveznik odbio. To vrijedi neovisno o tome je li

ispravljen PDV koji dobavlja? pla?a(21).

49. Stoga, ista se na?ela trebaju primijeniti u predmetnom postupku. ?injenica da roba koja je kupljena i za koju je pla?en predujam u kona?nici nije isporu?ena promjena je, za potrebe ?lanaka 184. do 186. Direktive o PDV-u, ?imbenika korištenih za odre?ivanje iznosa odbitka do koje je došlo nakon obra?una PDV-a. Porezni obveznik nikako nije mogao kupljenu robu upotrijebiti za izlazne oporezive transakcije(22). Posljedi?no, ispravak odbitka na?elno je obvezan, u skladu s pravilom iz ?lanka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u.

50. Nadalje treba utvrditi je li odstupanje od tog na?ela predvi?eno ?lankom 185. stavkom 2. Direktive o PDV-u primjenjivo na okolnosti poput onih iz glavnih postupaka. U tom pogledu, smatram da je odstupanje primjenjivo kada je razlog neisporuke kupljene robe *prijevarena* koju je dobavlja? po?inio na štetu primatelja.

51. Naime, mišljenja sam da takvu prijevaru treba smatrati „kra?om imovine”, situacijom u pogledu koje ta odredba ispravak predvi?a kao fakultativan. Preciznije re?eno, ispravak nije obvezan osim ako država ?lanica odlu?i druga?ije. Smatram da za to postoje dva glavna razloga. Kao prvo, ?ini se da tom stajalištu u prilog ide smisao ?lanka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u i, kao drugo, Sud je u presudi PIGI ve? odbio formalisti?ko tuma?enje pojma „kra?a”.

52. Kao prvo, ?lanak 185. stavak 2. Direktive o PDV-u odnosi se na situacije u kojima je zakonodavac Unije smatrao da, unato? ?injenici da one na?elno trebaju rezultirati ispravkom odbitaka, takav ispravak ne treba ili ne smije biti obvezan. Osobito, ?ini se da iznimka u pogledu „uništenja, gubitka ili kra?e” obuhva?a situacije u kojima je porezni obveznik platio pretporez na kupljenu robu s namjerom da ih upotrijebi za izlazne oporezive transakcije, ali u kojima ih, zbog razloga koji nisu pod njegovom kontrolom, u kona?nici ne može upotrijebiti u tu svrhu.

53. U tim situacijama, trošak koji je porezni obveznik imao u pogledu uništene, izgubljene ili ukradene robe povezan je, u širokom smislu, s njegovom gospodarskom djelatnoš?u. ?injenica da ta roba u kona?nici nije upotrijebljena za izlazne oporezive transakcije puka je slu?ajnost. Stoga je pošteno da porezni obveznik koji je platio pretporez na tu robu i dalje ima pravo na odbitak. Ako bi se poreznom obvezniku to pravo uskratilo, pretrpio bi dodatni gubitak. Cilj zaštite poreznog obveznika od nepoštenog gubitka treba razlikovati od primjera iz ?lanka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u koji govore o tome kada ispravak *treba* provesti, to jest „u slu?aju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena”. To su situacije u kojima bi porezni obveznik ostvario nepoštenu pogodnost ako se ispravak ne bi proveo.

54. Kao drugo, Sud je u presudi PIGI jasno naveo da pojam „kra?a” treba, za potrebe ?lanka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u, tuma?iti na netehni?ki na?in i tako da obuhva?a, primjerice, kriminalne aktivnosti koje uzrokuju gubitak robe, koju onda nije mogu?e upotrijebiti za izlazne oporezive transakcije(23).

55. Iako to?ne granice izme?u definicije „kra?e” i „prijevare” mogu biti razli?ite u pojedinim državama ?lanicama, ?ini mi se da ta dva pojma dijele nekoliko važnih obilježja: oba predstavljaju kaznena djela protiv imovine koja dovode do nezakonite prednosti za po?initelja a žrtvi uzrokuju nepošten gubitak. Glavna razlika, kako se ?ini, odnosi se na na?in na koji se imovina nezakonito oduzima žrtvi: bez suglasnosti vlasnika u slu?aju kra?e, odnosno namjernom obmanom u slu?aju prijevare. Me?utim, ne vidim zašto bi takva razlika u ponašanju po?initelja trebala biti relevantna za potrebe ?lanaka 184. do 186. Direktive o PDV-u.

56. Osim toga, ?ini mi se, barem iz prakti?ne i financijske perspektive, da izme?u odre?enih vrsta kra?e i prijevare nema velike razlike: primjerice, nema velike razlike izme?u situacije u kojoj je roba kupljena i pla?ena, ali nije isporu?ena jer je ukradena tijekom prijevoza i situacije u kojoj

istovjetna roba nije isporučena zbog prijave koju je počinio dobavljač. Smatram da u obje situacije postoje razlozi pravičnosti i neutralnosti koji idu u prilog tomu da se poreznom obvezniku i dalje prizna pravo na odbitak pretporeza.

57. Stoga, smatram da službe prijave, poput onih iz glavnih postupaka, koje dobavljači počinu na štetu svojih klijenata trebaju spadati pod pojam „krađa” iz članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u. Međutim, drugim podstavkom te odredbe ta je iznimka predviđena kao fakultativna: iako ispravak načelno nije obavezan, države članice ipak mogu drugačije odlučiti i stoga zahtijevati provedbu ispravka u službama krađe.

58. Koliko shvaćam, u skladu s mjerodavnim njemačkim pravilima, kako ih tumače domaći sudovi, ispravak je u slučaju prijave obavezan samo ako je dobavljač izvršio povrat predujma poreznom obvezniku žrtvi.

59. Ako je tomu tako, smatram da su takva nacionalna pravila u skladu s člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u: njemačka tijela su odlučila iskoristiti mogućnost koju im pruža članak 185. stavak 2. drugi podstavak Direktive o PDV-u da zahtijevaju ispravak odbitaka u slučaju krađe imovine.

60. Čini se da okolnost da su odlučili djelomično iskoristiti tu mogućnost – uvjetovavši obvezu ispravka time da dobavljač primatelju vrati predujmove – spada u diskrecijsku ovlast koja je člankom 185. stavkom 2. i člankom 186. Direktive o PDV-u dodijeljena državama članicama. Nadalje, taj je uvjet, po mojem mišljenju, razuman. Njime se izbjegava situacija u kojoj se porezni obveznici mogu neopravdano obogatiti zbog zadržavanja prava na odbitak i istodobnog ostvarenja povrata predujmova koje su platili. U tom istom smislu također osigurava, u slučaju kada ne dođe do povrata, da porezni obveznik koji prihvati platiti predujam ne mora snositi pretjerane rizike kada nije i ne može biti svjestan namjere svojeg dobavljača da poini prijevaru(24).

61. S obzirom na navedeno, predlažem da se na drugo pitanje u predmetu C-660/16 i drugo i treće pitanje u predmetu C-661/16 odgovori na način da se člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u ne protive nacionalna pravila koja, u okolnostima poput onih iz glavnih postupaka, zahtijevaju ispravak odbitaka te ga uvjetuju povratom plaćenog predujma.

C. Treće prethodno pitanje u predmetu C-660/16

62. Svojim trećim pitanjem u predmetu C-660/16, sud koji je uputio zahtjev u biti pita zahtijevaju li odredbe Direktive o PDV-u i načelo djelotvornosti od država članica da dopuste poreznom obvezniku da, kada povrat ne može ostvariti od dobavljača, od poreznih tijela tužbom traži povrat neopravdano plaćenog dijela predujma koji otpada na PDV, zbog činjenice da je dobavljač odnosni PDV uplatio u javni proračun. Ako zahtijevaju, sud koji je uputio zahtjev želi, kao drugo, doznati može li porezni obveznik svoje zahtjeve istaknuti u okviru redovnog postupka utvrđivanja poreza ili to mora učiniti u posebnom postupku na osnovi pravičnosti.

63. Po mojem mišljenju, ako se Sud bude slagao sa mnom u pogledu odgovora na ostala pitanja suda koji je uputio zahtjev, na ovo pitanje neće biti potrebno odgovoriti u kontekstu predmetnog postupka. Naime, ako porezni obveznici od svojih dobavljača ne uspiju ostvariti povrat plaćenog predujma (zajedno s odgovarajućim pretporezom), nisu obavezni ispraviti odbitke te stoga zadržavaju pravo na odbitak pretporeza plaćenog dobavljačima.

64. Međutim, za slučaj da se Sud ne bude sa mnom slagao u pogledu odgovora na ostala pitanja suda koji je uputio zahtjev, želio bih podijeliti svoja razmišljanja o problemima koje to pitanje otvara,.

65. Dvojbe suda koji je uputio zahtjev izaziva presuda Suda u predmetu Reemtsma Cigarettenfabriken(25).

66. Sud koji je uputio zahtjev u tom predmetu uputio je Sudu nekoliko pitanja u pogledu tumačenja odredaba Osmе direktive(26), s obzirom na njezela neutralnosti, djelotvornosti i nediskriminacije. Sud je u toj presudi istaknuo, među ostalim, da se tim odredbama i njezima ne protivi nacionalni propis u skladu s kojim samo dobavljač može tražiti povrat PDV-a koji je neopravdano plaćen poreznim tijelima, a da primatelj usluga može protiv tog dobavljača podnijeti građanskoopravnu tužbu radi povrata iznosa koji su neopravdano plaćeni.

67. Međutim, Sud je također dodao da države članice, ako bi povrat pretporeza postao nemoguć ili pretjerano težak, moraju, u skladu s njezom djelotvornosti, osigurati instrumente potrebne da bi taj primatelj mogao ostvariti povrat neopravdano obraćunatog poreza, po potrebi izravno od poreznih tijela(27).

68. Dakle, predmetni postupak otvara pitanje treba li njezela koja je Sud razvio u presudi Reemtsma Cigarettenfabriken primijeniti i na situacije slične onima iz glavnih postupaka, koje su uređene odredbama Direktive o PDV-u, a ne Osmom direktivom.

69. Nisam siguran je li ta njezela moguće izravno i jednostavno primijeniti na predmetne slučajeve.

70. Za početak valja istaknuti da Direktivom o PDV-u nije izričito predviđen mehanizam prema kojem bi porezna tijela iznos plaćenog pretporeza morala vratiti izravno primatelju u slučaju da dobavljač postane insolventan. Plaćanje pretporeza u okviru predujma koji je primatelj platio dobavljaču i plaćanje PDV-a koje dobavljač izvrši poreznim tijelima njezno su dvije zasebne transakcije. Dakle, normalni tijek događaja je taj da primatelj treba tražiti povrat od dobavljača, koji pak može tražiti povrat od porezne uprave. Stoga se Direktivom o PDV-u od država članica ne zahtijeva, ni izričito ni implicitno, da primatelju omoguće da povrat traži izravno od porezne uprave.

71. U tom pogledu valja podsjetiti da je, u nedostatku Unijinih propisa u pogledu povrata poreza, na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da odredi uvjete pod kojima je takve zahtjeve moguće podnijeti, pri čemu ti uvjeti moraju biti u skladu s njezima ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno ne smiju biti nepovoljniji od uvjeta za zahtjeve utemeljene na odredbama unutarnjeg prava niti smiju biti uređeni tako da u praksi onemogućuju ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije(28).

72. To znači da se u nacionalnim propisima ne mora predvidjeti sredstvo koje omogućuje primateljima u situacijama poput onih iz glavnih postupaka da izravno podnesu tužbu protiv porezne uprave.

73. Međutim, presudu Reemtsma Cigarettenfabrikentumačim na način da je Sud postupak o kojem se raspravljalo u tom predmetu – koji je doista bio veoma izniman – smatrao nužnim samo zbog specifičnosti odnosne situacije: radilo se o poreznom obvezniku koji je pogrešno platio PDV (to jest, platio je PDV na transakciju koja je izuzeta od PDV-a) te je imao poslovni nastan u državi članici različitoj od one u kojoj je PDV plaćen. Cilj presude bio je, čisto, izbjeći neopravdano bogaćenje u korist javnog proračuna u situaciji u kojoj je PDV pogrešno obraćunat, a uobičajeni postupci povrata bili su, zbog prekogranične naravi transakcije, vrlo zahtjevni i neupinkoviti.

74. Nije mi čisto da situacije iz glavnih postupaka zahtijevaju takvo ekstremno rješenje. Međutim, na je sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni pruža li domaće pravo, u konkretnoj situaciji, poreznim obveznicima koji se nalaze u situaciji sličnoj onima iz glavnih postupaka odgovarajuća

sredstva kako bi od dobavljača ostvarili povrat neopravdano plaćenog pretporeza i, ako je tomu tako, je li mehanizam poput onog predviđenog u presudi Reemtsma Cigarettenfabriken potreban da bi se zadovoljilo načelo djelotvornosti.

75. Daljnji aspekt trećeg prethodnog pitanja u predmetu C-660/16 je sljedeći: ako bi sud koji je uputio zahtjev smatrao da je, radi poštovanja načela djelotvornosti, primatelju potrebno omogućiti da izravno djeluje protiv porezne uprave, bi li postupak poput njemačkog pravom predviđenog postupka zasnovanog na pravičnosti bio dovoljan da osigura poštovanje načela djelotvornosti?

76. Drugim riječima, sud koji je uputio zahtjev pita bi li domaće pravo trebalo omogućavati poreznim obveznicima poput A. Kollroßa i E. Wirtla da zahtjeve podnesu u okviru redovnog postupka utvrđivanja poreza.

77. Kako sam imao priliku naglasiti u svojem mišljenju u predmetima Geissel i Butin(29), i o tom pitanju treba odlučiti sud koji je uputio zahtjev. Sud ne raspolaže dovoljno detaljnim informacijama o posebnom postupku na osnovi pravičnosti (i o razlikama između tog postupka i redovnog postupka utvrđivanja poreza) da bi mogao odlučiti jesu li nacionalna postupovna pravila poput onih iz glavnih postupaka u skladu s načelom djelotvornosti.

78. U tom se pogledu mora imati na umu da, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, pitanje onemogućuje li neka nacionalna postupovna odredba ili pretjerano otežava ostvarivanje prava koja porezni obveznik izvodi iz pravnog poretka Unije treba ispitati uzimajući u obzir položaj te odredbe u cjelokupnom postupku, tijek postupka i njegove posebnosti pred različitim nacionalnim tijelima. U tom pogledu, valja uzeti u obzir načela na kojima se temelji nacionalni pravni sustav, kao što su zaštita prava obrane te načela pravne sigurnosti i dobrog odvijanja postupka(30). Načelno je na sudu koji je uputio zahtjev da, uzimajući u obzir sve okolnosti predmeta, utvrdi jesu li predmetne nacionalne mjere u skladu s tim načelima.

79. Kada nacionalno pravo predviđa poseban ili zaseban postupak (kakav je, ako dobro shvaćam, postupak na osnovi pravičnosti propisan njemačkim pravom), sudovi koji upute zahtjev trebali bi, po mojem mišljenju, posebno razmotriti stvaraju li trajanje, složenost i troškovi u vezi s tim posebnim postupkom neproporcionalne poteškoće poreznom obvezniku(31). Međutim, u predmetnim slučajevima treba uzeti u obzir i iznimnu narav zahtjeva tužitelja. Stoga, ako sud koji je uputio zahtjev zauzme stajalište da je potreban postupak poput onog koji je Sud razmatrao u predmetu Reemtsma Cigarettenfabriken, pribjegavanje nacionalnom postupku na osnovi pravičnosti ne čini mi se nerazumnim.

IV. Zaključak

80. Zaključno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na prethodna pitanja koja mu je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka):

– Članak 65. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba se tumačiti na način da znači da se poreznom obvezniku koji je platio predujam za robu ili usluge koje u konačnici nisu isporučene ne može uskratiti pravo na odbitak ako nije bio, i nije mogao biti, svjestan dobavljačeve namjere da ne izvrši ugovor o isporuci. Puka činjenica da u ugovoru nije naveden datum isporuke ne čini izvršenje ugovora neizvjesnim za potrebe članka 65. navedene direktive.

– Člancima 184. do 186. Direktive 2006/112 ne protive se nacionalna pravila koja, u okolnostima poput onih iz glavnih postupaka, zahtijevaju ispravak odbitaka te ga uvjetuju povratom plaćenog predujma.

- 1 Izvorni jezik: engleski
- 2 Direktiva Vijeća 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)
- 3 Presuda od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 19.
- 4 Vidjeti, među ostalim, presude od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, t. 48.; od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 31.; i od 3. svibnja 2012., Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, t. 26.
- 5 Presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 39.
- 6 Presuda od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774
- 7 Presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151
- 8 Presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 35. do 37., i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40.
- 9 Presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 38., i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 41.
- 10 Presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 41., i od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 42.
- 11 Presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 44.
- 12 Vidjeti presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, a osobito t. 22. i sljedeće; i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u tom predmetu, EU:C:2013:872, t. 28.
- 13 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu FIRIN, C-107/13, EU:C:2013:872, t. 26.
- 14 Vidjeti presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 43. i navedenu sudsku praksu.
- 15 Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122
- 16 Vidjeti presudu od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 27. i navedenu sudsku praksu.
- 17 U tom pogledu vidjeti presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 29., i od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 23.
- 18 U tom pogledu, vidjeti presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 30. i 31., i od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 24. i 25.
- 19 U tom pogledu, vidjeti presude od 18. listopada 2012., TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, t. 32., i od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 26.
- 20 Presuda od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 27. do 29.

- 21 Presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 52. i 53. U tom je pogledu možda korisno istaknuti da se ne slažem s uskim tumačenjem presude FIRIN koje Komisija zagovara, a u skladu s kojim je ispravak odbitaka Sud zahtijevao samo zato što se taj predmet odnosio na prijevaru u kojoj su sudjelovali i dobavljač i primatelj. To tumačenje presude FIRIN o čemu je neodrživo. Naime, kako jasno proizlazi iz točke 47. presude (i točke 30. mišljenja nezavisne odvjetnice), Sud je tumačenje članka 185. Direktive o PDV-u koje je tražio sud koji je uputio zahtjev pružio ne vodeći računa o činjeničnom stanju u glavnom postupku. Naime, budući da primatelj zbog prijevare uopće nije mogao odbiti pretporez, bilo bi besmisleno ispitivati je li ispravak odbitaka potreban. Tom tumačenju presude FIRIN dodatno ide u prilog presuda od 18. srpnja 2013., Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, t. 59. i 60.
- 22 Vidjeti, po analogiji, presudu od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 27.
- 23 Presuda od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 29. do 37.
- 24 Vidjeti točku 35. ovog mišljenja.
- 25 Presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167
- 26 Osmo direktiva Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države (SL 1979., L 331, str. 11.) [neslužbeni prijevod]
- 27 Presuda od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 34. do 41.
- 28 Vidjeti, primjerice, presudu od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 50.
- 29 Vidjeti mišljenje u spojenim predmetima Geissel i Butin, C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, t. 67. i sljedeće.
- 30 Presuda od 12. veljače 2015., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, t. 28.
- 31 Vidjeti moje mišljenje u spojenim predmetima Geissel i Butin, C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, t. 73.