

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

22. veljače 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članci 184. i 185. – Ispravak odbitka prethodno plaćenog poreza – Promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka – Pojam ‚u cijelosti ili djelomično neplaćene transakcije‘ – Utjecaj pravomoćne odluke o potvrđivanju prisilne nagodbe”

U predmetu C-396/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišće Republike Slovenije (Vrhovni sud Republike Slovenije), odlukom od 5. srpnja 2016., koju je Sud zaprimio 15. srpnja 2016., u postupku

T-2, družba za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., u stečaju,

protiv

Republike Slovenije,

SUD (prvo vijeće)

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, C.G. Fernlund, J. C. Bonichot (izvjestitelj), S. Rodin i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: H. Saugmandsgaard Øe,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za T-2, družbu za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o., u stečaju, V. Bajuk, *odvetnik*, i J. Šušnovar, *odvetnica*,
- za slovensku vladu, B. Jovin Hrastnik, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i M. Žebre, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. listopada 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 184. do 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.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2. Zahtjev je podnesen u okviru spora između T-2, društva za ustvarjanje, razvoj in trženje elektronskih komunikacij in opreme, d.o.o. (u daljnjem tekstu: T-2), društva u stečaju, i Republike Slovenije, povodom plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) u iznosu od 7 362 080,27 eura, koji se potražuje za razdoblje od 1. do 29. veljače 2012.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Članak 90. Direktive o PDV-u određuje:

„1. 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.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.”

4. Članak 184. te direktive glasi kako slijedi:

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

5. Članak 185. te direktive određuje:

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

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

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

6. Članak 186. Direktive o PDV-u glasi:

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

Slovensko pravo

7. Člankom 39. stavcima 3. i 4. Zakona o davku na dodanu vrednost (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) (Uradni list RS, br. 13/11, u daljnjem tekstu: ZDDV-1) određuje se:

„3) Porezni obveznik također može ispraviti (smanjiti) iznos obračunatog PDV-a ako na temelju pravomoćne sudske odluke o zaključenom stečajnom postupku ili na temelju uspješno završenog postupka prisilne nagodbe PDV nije plaćen ili nije plaćen u cijelosti. Na isti način može postupiti porezni obveznik koji primi pravomoćnu sudsku odluku o prekidu postupka ovrhe ili drugu potvrdu iz koje proizlazi da u zaključenom ovršnom postupku nije bio plaćen ili nije bio plaćen u cijelosti, kao i porezni obveznik koji nije bio plaćen ili nije bio plaćen u cijelosti jer je dužnik izbrisan iz registra društava ili iz drugih registara ili relevantnih dokumenata. Ako porezni obveznik naknadno primi plaćanje ili djelomično plaćanje za isporuku robe ili usluga, za koju je ispravio oporezivi iznos

u skladu s ovim stavkom, on plaća PDV na primljeni iznos.

4) Neovisno o prethodnom stavku, porezni obveznik može ispraviti (smanjiti) iznos obračunatog i neplaćenog PDV-a na sva priznata potraživanja koja je prijavio u postupku prisilne nagodbe ili u stečajnom postupku.”

8 Članak 68. ZDDV-1, naslovljen „Ispravak odbitka PDV-a”, glasi kako slijedi:

„1) Porezni obveznik treba ispraviti početni odbitak ako je on viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

2) Porezni obveznik treba obaviti ispravak ako nakon odbitka PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.

3) Odstupaju li od stavka 2. ovog članka, porezni obveznik ne obavlja ispravak početnog odbitka u slučaju uredno dokazanog uništenja ili gubitka i u slučaju robe rezervirane za davanje darova manje vrijednosti ili davanja uzoraka iz članka 7. ovog zakona.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Odlukom od 28. studenoga 2011. Okružno sudište v Mariboru (Okružni sud u Mariboru, Slovenija) potvrdilo je prisilnu nagodbu na temelju koje je T-2, slovensko društvo iz sektora elektroničkih komunikacija, obvezno platiti svoje dugove samo u visini od 44 % njihova iznosa, i to u roku od devet godina. Ta je odluka postala pravomoćna 24. veljače 2012.

10 Na tom je temelju Davni urad Ljubljana (Porezna uprava u Ljubljani, Slovenija) smatrao da T-2 mora ispraviti provedene odbite PDV-a, u skladu s člankom 68. ZDDV-1, te je od T-2 odlukom od 27. svibnja 2013. zahtijevao isplatu iznosa od 7 362 080,27 eura na ime PDV-a za razdoblje od 1. do 29. veljače 2012.

11 Pritužba koju je T-2 protiv te odluke podnio Ministarstvu financija je odbijena. Njegova je tužba podnesena Upravnom sudištu Republike Slovenije (Upravni sud Republike Slovenije) također odbijena presudom od 18. studenoga 2014. Potonja je presuda predmet revizije pred Vrhovnim sudištem Republike Slovenije (Vrhovni sud Republike Slovenije).

12 U okviru nje T-2 se protivi ispravku odbitaka ranije plaćenog PDV-a. Isti je da potvrđivanje prisilne nagodbe, koja je pravomoćna, ne predstavlja izmjenu imbenika korištenih prilikom utvrđivanja iznosa odbitaka, u smislu članka 68. ZDDV-1, već specifični slučaj koji nije predviđen tim zakonom.

13 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, potvrđivanje dotične prisilne nagodbe, koja je pravomoćna, moglo bi potpadati pod područje primjene članka 68. ZDDV-1, kojim se prenose članci 184. i 185. Direktive o PDV-u, u skladu s kojim porezni obveznik treba obaviti ispravak ako dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa tih odbitaka

14 U tom pogledu taj sud precizira da se člankom 63. ZDDV-1 određuje da porezni obveznik ima pravo od iznosa PDV-a koji je dužan platiti poreznoj upravi odbiti iznos PDV-a koji je dužan platiti ili koji je platio svojem dobavljaču prilikom stjecanja robe ili usluga. Drugim riječima, ako pravomoćna odluka o potvrđivanju prisilne nagodbe ima u odnosu na poreznog obveznika utjecaja na njegovu obvezu plaćanja PDV-a njegovu isporučitelju, ta je odluka od odlučujuće važnosti i u pogledu obveza poreznog obveznika prema poreznoj upravi.

15 Sud koji je uputio zahtjev također isti je da članak 39. ZDDV-1, kojim se u slovensko pravo

prenosi članak 90. Direktive o PDV-u, izrijekom predviđa da potvrđivanje prisilne nagodbe u korist dužnika omogućava prodavatelju ispravljanje PDV-a koji je prijavio.

16 Usto, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da pravomoćnost odluke o potvrđivanju prisilne nagodbe sprječava vjerovnike da zahtijevaju potpunu isplatu svojih tražbina. Nasuprot tomu, dužnikove obveze i dalje postoje. Stoga, ako potonji dobrovoljno isplati dugove u iznosu višem od onoga utvrđenoga prisilnom nagodbom, on nema pravo – u skladu s nacionalnim odredbama o stjecanju bez osnove – zahtijevati povrat razlike.

17 Sud koji je uputio zahtjev dodaje da, za potrebe oporezivanja, potvrđivanje prisilne nagodbe treba ocjenjivati u skladu s njezinim gospodarskim sadržajem. S tog stajališta, postupak zaključivanja prisilne nagodbe doveo bi do umanjenja tražbina, a ne samo do njihova neplaćanja.

18 S obzirom na navedeno, sud koji je uputio zahtjev smatra da mu je za potrebe primjene članka 68. ZDDV-1 nužno shvatiti odredbe Direktive o PDV-u koje se tim člankom prenose, odnosno, osobito, odredbu članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u, na temelju koje se ispravak odbitka ne obavlja ako transakcije ostanu u cijelosti ili djelomično neplaćene, osim ako države članice taj ispravak ipak ne zahtijevaju.

19 Taj sud pita, među ostalim, treba li činjenicu da je neka transakcija ostala u cijelosti ili djelomično neplaćena kvalificirati kao „izmjenu imbenika korištenih prilikom utvrđivanja iznosa odbitaka”, u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u, i treba li potvrđivanje prisilne nagodbe smatrati neplaćanjem transakcija, u smislu članka 185. stavka 2. iste direktive.

20 On se, usto, pita i o stupnju preciznosti koja se zahtijeva da bi odredbe nacionalnog prava kojima se prenosi Direktiva o PDV-u mogle – u skladu s člankom 185. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u – valjano uvesti odstupanje od pravila prema kojem u slučaju postojanja u cijelosti ili djelomično neplaćenih transakcija nema mjesta ispravku odbitaka. U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da članak 68. ZDDV-1 izrijekom ne uređuje slučajeve u cijelosti ili djelomično neplaćenih transakcija.

21 U tim je okolnostima Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Vrhovni sud Republike Slovenije) odlučilo prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li smanjenje obveza na temelju pravomoćno potvrđene prisilne nagodbe o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrati promjenom imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka ulaznog PDV-a u smislu članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u ili drugom situacijom, u kojoj je odbitak bio viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo u smislu članka 184. Direktive o PDV-u?

2. Treba li smanjenje obveza na temelju pravomoćno potvrđene prisilne nagodbe o kojoj je riječ u glavnom postupku smatrati (djelomičnim) neplaćanjem transakcije u smislu članka 185. stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u?

3. Mora li država članica – imajući u vidu zahtjev jasnoće i određenosti pravnih situacija koji je propisao zakonodavac Unije i koji je uređen člankom 186. Direktive o PDV-u, kako bi mogla zahtijevati ispravak odbitka u slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja transakcija, što je dopušteno člankom 185. stavkom 2. drugim podstavkom te direktive – nacionalnim zakonodavstvom izričito propisati slučajeve neplaćanja odnosno u njih uključiti i pravomoćno potvrđenu prisilnu nagodbu (ako je ona obuhvaćena pojmom neplaćanja transakcije)?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da smanjenje dužnikovih obveza, koje proizlazi iz pravomoćnog potvrđivanja prisilne nagodbe, predstavlja promjenu imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka, u smislu te odredbe.

23 Treba podsjetiti da se člancima 184. do 186. Direktive o PDV-u određuju uvjeti pod kojima porezna uprava može od poreznog obveznika zahtijevati ispravak. Mehanizam ispravka predviđen u navedenim člancima sastavni je dio sustava odbitka PDV-a utemeljenog Direktivom o PDV-u. On ima za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala neutralnost PDV-a (presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 48. i 50.).

24 Načelo neutralnosti PDV-a osigurava se ako sustav odbitka, ustanovljen glavom X. Direktive o PDV-u, omogućava svim posrednim karikama distribucijskog lanca da od osnovice svojeg poreza odbiju iznose koje je svatko od njih platio vlastitom isporužitelju na ime PDV-a za odgovarajuću transakciju i da na taj način poreznoj upravi nadoknade dio PDV-a koji odgovara razlici između cijene po kojoj je svatko od njih prodao robu svojem kupcu i cijene koju je platio svojem isporužitelju (vidjeti, analogijom, presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, t. 33., od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka, C-427/98, EU:C:2002:581, t. 42. i od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, t. 36.).

25 Što se tiče obveze ispravka odbitka PDV-a provedenog na ime ranije plaćenog poreza, članak 184. Direktive o PDV-u predviđa da se početni odbitak ispravlja ako je on viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.

26 Člankom 185. stavkom 1. Direktive o PDV-u precizira se da se ispravak odbitka posebno mora obaviti ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika primijenjenih za određivanje iznosa tog odbitka (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 51.).

27 Iz zajedničkog tumačenja članka 184. i članka 185. stavka 1. Direktive o PDV-u proizlazi da kad je ispravak potreban zbog promjene jednog od imbenika prvotno korištenih za izračunavanje odbitaka, izračun iznosa tog ispravka treba rezultirati time da iznos konačnih odbitaka odgovara onomu koji bi porezni obveznik imao pravo odbiti da je ta promjena bila uzeta u obzir na početku (presuda od 16. lipnja 2016., Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, t. 47.).

28 U ovom je predmetu nesporno da je pravomoćna potvrda prisilne nagodbe smanjila obveze kupca, odnosno T-2, u pogledu svojih dobavljača.

29 Time je takva potvrda smanjila iznose koje je T-2 platio svojim dobavljačima na ime PDV-a i, samim time, sukladno načelima navedenima u točki 24. ove presude, izmijenila imbenike korištene za određivanje iznosa odbitaka.

30 Imaju li sva prethodna razmatranja u vidu, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 185. stavak 1. Direktive o PDV-u valja tumačiti na način da smanjenje dužnikovih obveza, koje proizlazi iz pravomoćnog potvrđivanja prisilne nagodbe, predstavlja promjenu imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka, u smislu te odredbe.

Drugo pitanje

31 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita treba li članak 185. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da smanjenje obveza dužnika koje proizlazi iz

pravomožne potvrde prisilne nagodbe predstavlja slučaj u cijelosti ili djelomižno neplaćene transakcije, u kojem se ne obavlja ispravak prvotno provedenog odbitka, u smislu te odredbe.

32 Što se tiče tumačenja članka 185. stavka 2. Direktive o PDV-u, iz sudske prakse Suda proizlazi da prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst već i kontekst te ciljeve propisa koji je dio (presuda od 26. listopada 2017., I, C-195/16, EU:C:2017:815, t. 32.).

33 S tim u vezi valja podsjetiti na to da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u, koji se odnosi na slučaj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države članice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedično, iznosa PDV-a koji porezni obveznik mora platiti u svakom slučaju kada, nakon zaključenja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protudinidbe (presuda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 22.).

34 Takva je situacija obuhvaćena i – kako proizlazi iz točaka 23. do 29. ove presude – člankom 185. Direktive o PDV-u, koji se primjenjuje, među ostalim, u slučaju smanjenja obveza kupca prema njegovu dobavljaču.

35 Dok članak 90. navedene direktive uređuje pravo dobavljača da umanji oporezivi iznos kada – nakon zaključenja transakcije – ne primi predviđenu protudinidbu ili primi samo njezin dio, članak 185. iste direktive odnosi se na ispravak odbitaka koje je druga stranka te iste transakcije prvotno provela. Stoga ta dva članka predstavljaju lice i naliježje jedne te iste gospodarske transakcije te ih valja usklađeno tumačiti.

36 Sud je već presudio da slučaj neplaćanja kupovne cijene, u smislu članka 90. Direktive o PDV-u, ne vraća stranke u početni položaj. Naime, ako dođe do potpunog ili djelomičnog neplaćanja kupovne cijene bez otkaza ili poništenja ugovora, kupac ostaje dužan platiti dogovorenu cijenu, a prodavatelj, iako više nije vlasnik dobra, i dalje u pravilu ima tražbinu na koju se može pozvati pred sudom. Međutim, kako nije moguće isključiti da će takvo potraživanje naposljetku postati konačno nenaplativo, zakonodavac Unije smatrao je potrebnim prepustiti svakoj državi članici da sama odredi daje li slučaj neplaćanja kupoprodajne cijene pravo na smanjenje oporezivog iznosa za odgovarajući iznos pod uvjetima koje ona odredi ili takvo smanjenje u tom slučaju nije dopušteno (presuda od 12. listopada 2017., Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 29.).

37 Ta mogućnost odstupanja, koja je strogo ograničena na slučaj potpunog ili djelomičnog neplaćanja cijene transakcije, temelji se na ideji da neplaćanje protudinidbe u određenim okolnostima i zbog postojeće pravne situacije u dotičnoj državi članici može biti teško provjeriti ili ono može biti samo privremeno (vidjeti po analogiji presudu od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 17.).

38 Korištenje takve mogućnosti odstupanja mora biti opravdano kako mjere za njezinu provedbu koje poduzmu države članice ne bi poremetile cilj poreznog usklađivanja koji se nastoji postići Direktivom o PDV-u (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 18.).

39 Iz prethodno navedenog proizlazi da neplaćanje odlikuje neizvjesnost koja je inherentna njegovoj nekonačnosti (presuda od 12. listopada 2017., Lombard Inगतlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, t. 30.).

40 Iako je važno da se države članice mogu boriti protiv te neizvjesnosti, takva mogućnost odstupanja ne bi se smjela proširiti izvan nje, a osobito ne na pitanje može li se propustiti

provođenja smanjenja oporezivog iznosa u slučaju neplaćanja (presuda od 23. studenoga 2017., Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, t. 22.).

41 Imaju li u vidu razmatranja navedena u točkama 32. do 35. ove presude, takvo tumačenje pojma „neplaćanje”, u smislu članka 90. Direktive o PDV-u, primjenjuje se i na pojam „u cijelosti ili djelomično neplaćene transakcije”, u smislu članka 185. stavka 2. te direktive.

42 Stoga, kako bi saznao odnosi li se pred njim pokrenuti spor na takvu u cijelosti ili djelomično neplaćenu transakciju, sud koji je uputio zahtjev mora ocijeniti, pomoću kriterija iznesenih u točkama 36. do 40. ove presude, osobito ostaje li kupac nakon pravomoćnog potvrđivanja prisilne nagodbe – prema primjenjivom nacionalnom pravu – dužan platiti dogovorenu cijenu i ima li prodavatelj ili dobavljač i nadalje svoju tražbinu, na koju se može pozivati pred sudom. Ako bi, naprotiv, taj sud utvrdio da su obveze dužnika smanjene na način da je odgovarajuć dio tražbina njegovih dobavljača postao definitivno nenaplativ, odstupanja predviđena u članku 185. stavku 2. Direktive o PDV-u, u slučaju transakcija koje su u cijelosti ili djelomično neplaćene, ne bi se mogla primijeniti.

43 Usto, kada je riječ o kriterijima koje valja primijeniti radi ocjene konačnosti neke tražbine, treba podsjetiti da uzimanje u obzir gospodarske i komercijalne realnosti predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (presude od 7. listopada 2010., Loyalty Management UK i Baxi Group, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, t. 39. kao i od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42.).

44 U tom pogledu iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da odluka o potvrđivanju prisilne nagodbe o kojoj je riječ u glavnom postupku sprječava vjerovnike da zahtijevaju potpunu isplatu svojih tražbina i da, s gospodarskog gledišta, ta odluka dovodi do smanjenja obveza dužnika prema njegovim vjerovnicima, a ne samo do neplaćanja. Stoga smanjenje obveza dužnika koje proizlazi iz pravomoćnog potvrđivanja prisilne nagodbe ne predstavlja slučaj u cijelosti ili djelomično neplaćene transakcije, što je, ipak, dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

45 Iz prethodno navedenih razmatranja proizlazi da na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 185. stavak 2. prvi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da smanjenje obveza dužnika koje proizlazi iz pravomoćne potvrde prisilne nagodbe ne predstavlja slučaj u cijelosti ili djelomično neplaćene transakcije, u kojem se ne obavlja ispravak prvotno provedenog odbitka, jer je to smanjenje konačno, što je, međutim, dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

Treće pitanje

46 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 185. stavak 2. drugi podstavak Direktive o PDV-u tumačiti na način da država članica mora, kako bi primijenila mogućnost predviđenu tom odredbom, a imaju li u vidu zahtjev za jasnoću i preciznost pravnih situacija, izrijeком predvidjeti obvezu ispravljanja odbitka u slučaju transakcija koje su u cijelosti ili djelomično neplaćene.

47 Što se tiče obveze ispravka odbitka PDV-a provedenog na ime ranije plaćenog poreza, članak 184. Direktive o PDV-u predviđa da se početni odbitak ispravlja ako je viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo. Prema članku 185. stavku 1. Direktive o PDV-u, takav ispravak se posebno mora obaviti ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena izmjena primijenjenih za određivanje iznosa tog odbitka.

48 Međutim, odstupaju li od pravila utvrđenog u stavku 1. članka 185. Direktive o PDV-u, stavak 2. tog članka u svojem prvom podstavku predviđa da se ispravak odbitka ne obavlja 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. Na temelju drugog podstavka spomenutog stavka 2., države članice ipak mogu zahtijevati ispravak u slučaju transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene ili u slučaju krađe.

49 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da članak 68. stavak 3. ZDDV-1, kojim se u slovensko pravo prenosi članak 185. stavak 2. Direktive o PDV-u, izriekom ne predviđa obvezu ispravljanja u slučaju krađe i transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene, već se zadovoljava time da te slučajeve ne uključuje u popis odstupanja od obveze ispravljanja.

50 U tom je pogledu Sud precizirao da države članice, kada primjenjuju mogućnost predviđenu Direktivom o PDV-u, mogu odabrati normativnu tehniku koja im se čini najprimjerenijom (vidjeti, u tom smislu, presude od 4. lipnja 2009., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, t. 56. i od 4. listopada 2012., PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, t. 33.). One se tako mogu, na primjer, ili ograničiti na preuzimanje u nacionalno zakonodavstvo formule korištene u toj direktivi ili izraza koji joj je jednakovrijedan, ili pak taksativno nabrojiti, u jednom popisu, situacije u kojima se, odstupajući od članka 185. stavka 1. te direktive, ne obavlja ispravak prvotno provedenih odbitaka.

51 Nenavoženje u takvom popisu transakcija koje u cijelosti ili djelomično ostanu neplaćene može se smatrati rezultatom izvršavanja, od strane države članice, mogućnosti odstupanja koja joj je dodijeljena u skladu s člankom 185. stavkom 2. drugim podstavkom Direktive o PDV-u (vidjeti, po analogiji, presudu od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 24.).

52 S obzirom na to da se sud koji je uputio zahtjev pita o poštovanju zahtjeva za jasnoću i preciznost pravnih situacija, valja podsjetiti da načelo pravne sigurnosti, čija je posljedica načelo zaštite legitimnih očekivanja, s jedne strane zahtijeva da su pravna pravila jasna i precizna i s druge strane da je njihova primjena predvidljiva za one na koje se primjenjuju (presuda od 9. listopada 2014., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, t. 28.).

53 U tom pogledu, kako proizlazi iz prethodnih točaka ove presude, nacionalni propis o kojem riječ ne sprječava porezne obveznike da saznaju točan opseg obveza koje im nameće te im omogućuje da nedvojbeno saznaju svoja prava i obveze te da se ponašaju u skladu s njima.

54 Imajući prethodno navedeno u vidu, na treće pitanje treba odgovoriti da članak 185. stavak 2. drugi podstavak Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da država članica ne mora, kako bi primijenila mogućnost predviđenu tom odredbom, izriekom predvidjeti obvezu ispravljanja odbitka u slučaju transakcija koje su u cijelosti ili djelomično neplaćene.

Troškovi

55 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 navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. Članak 185. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da smanjenje dužnikovih obveza, koje proizlazi iz pravomoćnog potvrđivanja prisilne nagodbe, predstavlja promjenu čimbenika korištenih za određivanje iznosa odbitaka, u smislu te odredbe.

2. Članak 185. stavak 2. prvi podstavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da smanjenje obveza dužnika koje proizlazi iz pravomoćne potvrde prisilne nagodbe ne predstavlja slučaj u cijelosti ili djelomično neplaćene transakcije, u kojem se ne obavlja ispravak prvotno provedenog odbitka jer je to smanjenje konačno, što je, međutim, dužan provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

3. Članak 185. stavak 2. drugi podstavak Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da država članica ne mora, kako bi primijenila mogućnost predviđenu tom odredbom, izrijeком predvidjeti obvezu ispravljanja odbitka u slučaju transakcija koje su u cijelosti ili djelomično neplaćene.

Potpisi

* Jezik postupka: slovenski