Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 31. maja 2018*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Dobava blaga – Člen 65 – Člen 167 – Predplačilo za nakup blaga, ki ni bilo dobavljeno – Kazenska obsodba zakonitih zastopnikov dobavitelja zaradi goljufije – Insolventnost dobavitelja – Odbitek vstopnega davka – Pogoji – Člena 185 in 186 – Popravek s strani nacionalnega davčnega organa – Pogoji“

V združenih zadevah C-660/16 in C-661/16,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbama z dne 21. septembra 2016, ki sta na Sodišče prispeli 21. decembra 2016, v postopkih

Finanzamt Dachau

proti

Achimu Kollroßu (C-660/16),

in

Finanzamt Göppingen

proti

Erichu Wirtlu (C-661/16),

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, E. Levits (poročevalec), A. Borg Barthet, sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za A. Kollroßa F. Russ, Steuerberater,

* Jezik postopka: nemščina.

– za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,

– za Evropsko komisijo M. Wasmeier in L. Lozano Palacios, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. januarja 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago členov 63, 65, 167, 185 in 186 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru sporov med Achimom Kollroßom in Finanzamt Dachau (davčna uprava Dachau, Nemčija) ter med Erichom Wirtlom in Finanzamt Göppingen (davčna uprava Göppingen, Nemčija), ker sta ti upravi navedenima posameznikoma zavrnili odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), povezanega s predplačili za dobavo naprav za soproizvodnjo toplote in električne energije, ki nazadnje nista bili dobavljeni.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 63 Direktive 2006/112 določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

4 Člen 65 te direktive določa:

„Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.“

5 Člen 90(1) navedene direktive določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

6 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

7 Člen 168 Direktive 2006/112 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

8 Člen 178 te direktive določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI;

[…]“

9 Člen 184 navedene direktive določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

10 Člen 185 iste direktive določa:

„1. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 16.

Če transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine lahko države članice vseeno zahtevajo popravek.“

11 Člen 186 Direktive 2006/112 določa:

„Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185.“

Nemško pravo

12 Člen 13 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Obveznost obračuna vstopnega davka“, v odstavku 1 določa:

„Obveznost obračuna davka nastane:

1. za dobave in druge storitve

(a) z obračunom davka na podlagi dogovorjenega plačila (člen 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so bile storitve opravljene. To velja tudi za delne storitve. […] Če se plačilo ali del plačila prejme, preden je bila storitev ali delna storitev opravljena, nastane davčna obveznost s potekom obračunskega obdobja, v katerem je bilo plačilo ali delno plačilo prejeto.

[…]“

13 Člen 14c UStG, naslovljen „Napačen ali neupravičen izkaz davka“, določa:

„1. Če je podjetnik v računu za dobavo ali drugo storitev ločeno navedel višji znesek davka, kot je dolgovan za transakcijo na podlagi tega zakona (napačen izkaz davka), mora plačati tudi presežni znesek. Če popravi znesek davka pri prejemniku, se po analogiji uporabi člen 17(1).

[…]

2. Vsakdo, ki na računu ločeno navede znesek davka, čeprav to ni upravičen storiti (neupravičen izkaz davka), mora plačati navedeni znesek. Tako je tudi, kadar oseba izda račun, kot bi to storil podjetnik, ki je opravil storitev, in ločeno navede znesek davka, čeprav ni podjetnik ali ne opravi dobave oziroma druge storitve. Znesek davka, ki je dolgovan na podlagi prvega in drugega stavka, je mogoče popraviti, če to ne vpliva na davčne prihodke. Popravek ne vpliva na davčne prihodke, če prejemnik računa ne odbije vstopnega davka ali če je bil vstopni davek, ki je bil odbit, vrnjen davčnemu organu. Popravek zneska dolgovanega davka se zahteva ločeno in pisno pri davčni upravi ter se, ko ga slednja odobri, opravi v okviru uporabe člena 17(1) po analogiji za obdavčljivo obdobje, med katerim so bili izpolnjeni pogoji iz četrtega stavka.“

14 Pod naslovom „Odbitek vstopnega davka“ člen 15 tega zakona v odstavku 1 določa:

„Podjetnik lahko kot vstopni davek odbije:

1. zakonsko dolgovani znesek davka iz naslova dobav in drugih storitev, ki jih njegovemu podjetju zagotovi drug podjetnik. Za odbitek vstopnega davka mora imeti podjetnik račun, ki je izstavljen v skladu s členoma 14 in 14a. Če se ločeno navedeni davek nanaša na take transakcije, ki so bile plačane, vendar še niso bile izvedene, ga je mogoče odbiti v trenutku, ko je izstavljen račun in je izvedeno plačilo;

[…]“

15 Člen 17 navedenega zakona določa:

„(1) Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, popraviti znesek davka, ki je dolgovan iz tega naslova. Prav tako mora podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, popraviti odbitek vstopnega davka. […]

(2) Prvi odstavek se uporablja smiselno, če

1. dogovorjenega plačila za obdavčljivo dobavo, drugo storitev ali obdavčljivo pridobitev znotraj Skupnosti ne bi bilo mogoče izterjati. Če je plačilo prejeto naknadno, se znesek davka in odbitek vstopnega davka ponovno popravita;

2. se za dogovorjeno dobavo ali drugo storitev plačilo izvede, dobava ali druga storitev pa ni bila opravljena;

[…]“

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-660/16

16 A. Kollroß je 10. aprila 2010 pri družbi G-GmbH (v nadaljevanju: GA) naročil napravo za soproizvodnjo toplote in električne energije. Družba GA je naročilo potrdila 12. aprila 2010 in za blago, ki ga je bilo treba dobaviti, izstavila račun za predplačilo v znesku 30.000 EUR, na katerem je bil posebej naveden znesek dolgovanega DDV v višini 5700 EUR. A. Kollroß je vzporedno za namene registracije prijavil poklicno dejavnost proizvajanja energije iz obnovljivih virov in družbi GA 19. aprila 2010 izplačal zahtevano predplačilo. Družba GA je 15. julija 2010 izdala drugi račun o predplačilu, v katerem je bil sklic na plačilo z dne 19. aprila 2010. Rok dobave še ni bil določen.

17 Naprava ni bila dobavljena. Zoper družbo GA se je začel postopek zaradi insolventnosti, ki je bil nato zaradi nezadostnih sredstev ustavljen. Osebe, ki so delovale v imenu družbe GA, so bile v 88 primerih spoznane za krive storitve kaznivih dejanj goljufije v hudodelski združbi in poslovne goljufije ter zaradi naklepne povzročitve stečaja v breme kupcev naprav za soproizvodnjo toplote in električne energije. Nasprotno iz predložitvene odločbe ni razvidno, da bi šlo za davčno utajo.

18 A. Kollroß je za davčno leto 2010 uveljavljal odbitek vstopnega davka, povezanega z danim predplačilom. Davčna uprava Dachau mu je zavrnila pravico do tega odbitka, A. Kollroß pa je zoper to odločbo vložil ugovor, ki je bil zavrnjen, nato pa tožbo pri Finanzgericht München (finančno sodišče v Münchnu, Nemčija).

19 Navedeno sodišče je njegovi tožbi ugodilo. Zoper sodbo, ki je bila izdana na prvi stopnji, je bila vložena revizija, o kateri odloča peti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče.

20 Navedeno sodišče meni, da A. Kollroß izpolnjuje splošne pogoje za uveljavljanje odbitka vstopnega DDV, povezanega s predplačilom, ki so našteti v členu 168(a) Direktive 2006/112.

21 Natančneje, navedeno sodišče se sklicuje na točko 39 sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), iz katere naj bi izhajalo, da obveznost obračuna davka v smislu člena 65 Direktive 2006/112 predpostavlja, da nastanek obdavčljivega dogodka – in torej izvedba storitve – ni negotov.

22 Predložitveno sodišče se sprašuje, kako je treba presoditi ta pogoj. V skladu z navedbami tega sodišča bi povsem objektivna presoja, pri kateri ne bi bil upoštevan vidik davčnega zavezanca, ki je dal predplačilo, pomenila prekomerno breme za trgovca.

23 Poleg tega se predložitveno sodišče sprašuje, ali druge okoliščine, v katerih je A. Kollroß izvršil predplačilo, iz razlogov, ki so povezani s pravom Unije, nasprotujejo odbitku oziroma po potrebi povzročijo nastanek obveznosti popravka. Navedeno sodišče se zlasti sprašuje o pomenu sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), kar zadeva možnost odbitka in obveznost popravka v okviru ureditve iz Direktive 2006/112.

24 Navedeno sodišče glede tega navaja, da je glede te sodbe Sodišča že podalo ozko razlago v smislu, da bi bilo za popravek v obeh primerih potrebno, da je bilo predplačilo vrnjeno. Sodišče naj bi namreč zlasti v točkah 52 in 58 navedene sodbe razsodilo, da mora prejemnik predplačila popraviti dolgovani davek, šele ko pride do tega vračila. Navedeno sodišče torej meni, da mora davčni zavezanec, ki je dal predplačilo, odbitek popraviti, samo če je bilo predplačilo vrnjeno.

25 Predložitveno sodišče v zvezi z obveznostjo davčnih organov, da vrnejo davek, kadar njegovega vračila ni mogoče doseči od prejemnika predplačila, meni, da je za zadevo, o kateri odloča, mogoče uporabiti ugotovitve iz sodbe z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167).

Tako bi davčni zavezanec, kot je A. Kollroß, lahko zahteval vračilo DDV za del tega davka, ki se nanaša na dano predplačilo, saj bi bilo mogoče šteti, da je vračilo davka od prejemnika predplačila nemogoče ali čezmerno oteženo.

26 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se zahteve glede gotovosti pri opravljanju storitev, kot pogoj za odbitek vstopnega davka v zvezi s predplačilom v smislu sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), […] presojajo zgolj z objektivnega vidika ali z vidika plačniku znanih dejstev?

2. Ali imajo države članice ob upoštevanju istočasnega nastanka obveznosti obračuna davka in pravice do odbitka na podlagi člena 167 Direktive [2006/112] in zakonodajnih pooblastil iz člena 185(2), drugi pododstavek, in člena 186 [te direktive] pravico, da popravek davčne osnove in popravek odbitka vstopnega davka v enaki meri pogojujejo s povrnitvijo predplačila?

3. Ali mora plačniku, ki mu prejemnik predplačila tega ne povrne, zanj pristojen davčni urad povrniti davek na dodano vrednost? Če je odgovor pritrdilen, ali se povračilo izvede v postopku določitve davka ali za to zadošča ločen postopek na podlagi pravičnosti?“

Zadeva C-661/16

27 E. Wirtl je z namenom opravljanja poklicne dejavnosti proizvodnje električne energije 3. avgusta 2010 pri družbi Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (v nadaljevanju: GB) naročil napravo za soproizvodnjo toplote in električne energije po ceni 30.000 EUR, povečani za 5700 EUR iz naslova DDV, katere dobava je bila predvidena 14 tednov po prejemu teh zneskov. E. Wirtl je z bančnim nakazilom z dne 27. avgusta 2010 izvedel predplačilo v višini 35.700 EUR, ki je bilo zahtevano 6. avgusta 2010, in od družbe GB prejel račun o dobavi naprave za soproizvodnjo toplote in električne energije z datumom 28. avgusta 2010.

28 E. Wirtl je 25. oktobra 2010 vložil začasni obračun DDV za avgust 2010, v katerem je izvedel odbitek v višini 5700 EUR iz naslova pridobitve te naprave za soproizvodnjo toplote in električne energije. Davčni upravi Göppingen je prav tako sporočil, da namerava to blago oddati v najem družbi GB.

29 Vendar navedena naprava za soproizvodnjo ni bila nikoli dobavljena. Zoper družbo GB je bil med letom 2011 začet postopek zaradi insolventnosti, enajst obdolžencev, ki je delovalo v okviru skupine GB, pa je bilo v 88 primerih kazensko obsojenih zaradi goljufije v hudodelski združbi in poslovne goljufije.

30 Davčna uprava Göppingen je zavrnila letni obračun DDV za davčno leto 2010, v katerem je E. Wirtl odbil 5700 EUR iz naslova vstopnega davka, ki je bil plačan v okviru vnaprejšnjega plačila naprave za soproizvodnjo toplote in električne energije, ki jo je prodala družba GB.

31 Ugovor, ki ga je E. Wirtl vložil zoper to odločbo, je bil zavrnjen, vendar je Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče v Baden-Württembergu, Nemčija) s sodbo z dne 19. septembra 2014 ugodilo tožbi zoper to zavrnilno odločbo.

32 Enajsti senat Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) kot predložitveno sodišče, ki odloča o reviziji zoper to sodbo, meni, da je treba merilo, povezano z gotovostjo nastanka obdavčljivega dogodka, razlagati objektivno. Obveznost obračuna davka, ki ga prejemnik predplačila dolguje državni blagajni, naj načeloma ne bi mogla biti odvisna od tega, kar je plačnik predplačila vedel ali bi moral vedeti.

33 V zvezi z obravnavo DDV, ki je bil zaradi neobstoja obdavčljive transakcije neupravičeno zaračunan, naj bi iz Direktive 2006/112 izhajalo, da se vpletena gospodarska subjekta ne obravnavata nujno enako. Po eni strani naj bi bil izdajatelj računa v skladu s členom 203 te direktive, ki je bil v nacionalno pravo prenesen s členom 14c UStG, dolžan plačati DDV, ki je izkazan na tem računu, tudi v primeru neobstoja obdavčljive transakcije, kadar dobava – kot velja za postopek v glavni stvari – nazadnje ni opravljena. Po drugi strani naj bi bilo uveljavljanje pravice naslovnika računa do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 navedene direktive omejeno le na davke, ki ustrezajo transakciji, ki je predmet DDV. Zato naj pridobitelj ne bi smel odbiti davka, povezanega s predplačilom, pri čemer ni pomembno, da mu dobavitelj tega predplačila ni vrnil.

34 Nazadnje, predložitveno sodišče poleg tega dvomi, da lahko zadevna država članica na podlagi člena 186 Direktive 2006/112 popravek odbitka pogoji z vračilom, kadar dobava nazadnje ni opravljena.

35 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Na podlagi točke 39, prvi stavek, sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), je odbitek vstopnega davka, ki se nanaša na predplačilo, izključen, če nastanek obdavčljivega dogodka ob predplačilu ni gotov. Ali se to presoja na podlagi objektivnih dejstev ali na podlagi plačnikove objektivne ugotovitve dejstev?

2. Ali je treba sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, izrek in točka 58), razlagati tako, da je treba na podlagi prava Unije odbitek, ki ga izvede plačnik računa, ki je bil izdan zaradi predplačila dobave blaga, popraviti, tudi kadar predplačilo ni bilo vrnjeno, če ta dobava nazadnje ni bila opravljena?

3. Če je odgovor na prejšnje vprašanje pritrdilen: ali lahko na podlagi člena 186 Direktive [2006/112], ki državam članicam omogoča določitev podrobnosti popravka na podlagi člena 185 te direktive, država članica, v tem primeru Zvezna republika Nemčija, v svojem nacionalnem pravu določi, da se davčna osnova zmanjša šele s povrnitvijo predplačila in da je treba v skladu z navedenim popravek dolgovanega davka in odbitka opraviti ob istem času in pod enakimi pogoji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvi vprašanji v zadevah C-660/16 in C-661/16

36 Predložitveno sodišče želi s prvima vprašanjema v zadevah C-660/16 in C-661/16, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člena 65 in 167 Direktive 2006/112, ki se nanašata na pogoje za odbitek DDV, povezanega s predplačilom, razlagati povsem objektivno ali glede na informacije, ki jih je davčni zavezanec, ki je dal predplačilo, poznal ali bi jih moral poznati, v okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari, v katerih dobava zadevnega blaga ni bila opravljena zaradi dejstev, na podlagi katerih so bile osebe, ki so delale za dobavitelja, obsojene zaradi goljufije.

37 Opozoriti je treba, da v skladu s členom 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun davka.

38 Na podlagi člena 63 te direktive obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

39 Vendar člen 65 Direktive 2006/112 kot odstopanje določa, da če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska. To določbo je treba kot izjemo od pravila, na katero je opozorjeno v prejšnji točki, razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, točka 45).

40 Da bi v teh okoliščinah lahko nastala obveznost obračuna DDV, morajo biti vsi upoštevni elementi, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnjo dobavo ali storitev, že poznani, blago in storitve pa morajo biti ob predplačilu natančno opredeljeni (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, točka 48).

41 Zato člena 65 Direktive 2006/112 ni mogoče uporabiti, če se izkaže, da to, ali bo dobava ali storitev opravljena, ob predplačilu ni gotovo (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 39).

42 Iz tega izhaja, da se je treba za presojo elementa glede gotovosti tega, da bo dobava ali storitev opravljena, s katerim sta pogojena obveznost obračuna DDV v zvezi s predplačilom in soodnosen nastanek pravice do odbitka, postaviti v čas, ko je to predplačilo izvedeno.

43 V obravnavani zadevi je iz obeh predložitvenih odločb razvidno, da je bilo takrat, ko sta A. Kollroß in E. Wirtl izvedla predplačili, blago, ki bi moralo biti dobavljeno, jasno opredeljeno. Zlasti so bile jasno opredeljene lastnosti in cena tega blaga.

44 Tako pravice do odbitka DDV, povezanega z danim predplačilom, v položajih, na kakršna se nanašata zadevi v glavni stvari, ni mogoče zavrniti potencialnemu pridobitelju, če je bilo to predplačilo plačano in prejeto ter je bilo mogoče ob tem plačilu za vse upoštevne elemente prihodnje dobave šteti, da jih je navedeni pridobitelj poznal in se je torej ta dobava zdela gotova.

45 Glede tega v nasprotju s tem, kar trdi nemška vlada, okoliščina, da ob predplačilu datum dobave blaga ni natančno znan, ne omogoča sklepa, da upoštevni elementi obdavčljivega dogodka, torej prihodnja dobava, niso znani. Poleg tega zgolj zaradi neobstoja te potankosti ne more biti omajana gotovost te dobave.

46 Po teh pojasnilih je treba preučiti vprašanje, ali v okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari, morda obstaja element negotovosti, zaradi katerega bi bila lahko izključena uporaba člena 65 Direktive 2006/112. Glede tega v skladu z navedbami v predložitvenih odločbah razlog za to, da zadevno blago ni bilo dobavljeno, niso bile davčne utaje, ampak dejanja, ki so jih storile osebe, ki so delale za dobavitelja tega blaga in ki so bile obsojene zaradi goljufije v hudodelski združbi v okviru svoje poklicne dejavnosti. Iz predložitvenih odločb pa je razvidno, da se je za ta dejanja izvedelo po datumu izvršitve predplačil, ki pomenita podlago za zahtevka za odbitek v zadevah iz postopka v glavni stvari. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, če je to res tako.

47 Glede tega je treba opozoriti, da sicer v primerih, v katerih so plačila prejeta, preden je dobava ali storitev opravljena, s prejetjem teh predplačil nastane obveznost obračuna davka, vendar je to zato, ker sopogodbenika tako izkažeta svoj namen, da vnaprej prevzemata vse finančne posledice v zvezi z izvedbo te dobave ali te storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2006, BUPA Hospitals in Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, točka 49).

48 V teh okoliščinah velja, da če so ob prejetju predplačila pogoji v zvezi z obveznostjo obračuna DDV, kot je nanje opozorjeno v točkah 42 in 43 te sodbe, izpolnjeni, nastane pravica do odbitka in davčni zavezanec, ki je to predplačilo dal, odslej lahko izvršuje navedeno pravico, ne da bi bilo treba upoštevati druge elemente dejanskega stanja, za katere se izve pozneje in zaradi katerih bi to, ali bo zadevna dobava ali storitev opravljena, postalo negotovo.

49 Nasprotno morajo nacionalni organi in sodišča temu davčnemu zavezancu uveljavljanje te pravice zavrniti, če je glede na objektivne elemente izkazano, da je ob izvršitvi predplačila vedel oziroma da razumno ni mogoče, da ne bi vedel, da ta dobava ali ta storitev morda ne bo opravljena.

50 Za takega davčnega zavezanca namreč ni mogoče šteti, da je kot sopogodbenik nameraval prevzeti finančne posledice v zvezi z izvedbo prihodnje zadevne dobave ali storitve, če ve oziroma razumno ni mogoče, da ne bi vedel, da ta izvedba ni gotova.

51 V teh okoliščinah je treba na prvi vprašanji v zadevah C-660/16 in C-661/16 odgovoriti, da je treba člena 65 in 167 Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v zadevah v glavni stvari, pravice do odbitka DDV, povezanega z izvršitvijo predplačila, ni mogoče zavrniti potencialnemu pridobitelju zadevnega blaga, če je bilo to predplačilo izvršeno in prejeto ter če je mogoče šteti, da so bili temu pridobitelju ob tem plačilu znani vsi upoštevni elementi prihodnje dobave in se je torej zdelo, da je dobava tega blaga gotova. Vendar je navedenemu pridobitelju uveljavljanje te pravice mogoče zavrniti, če je glede na objektivne elemente izkazano, da je ob izvršitvi predplačila vedel oziroma da razumno ni mogoče, da ne bi vedel, da ni gotovo, da bo ta dobava opravljena.

Drugo vprašanje v zadevi C-660/16 ter drugo in tretje vprašanje v zadevi C-661/16

52 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v zadevi C-660/16 ter z drugim in tretjim vprašanjem v zadevi C-661/16, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu izvedeti, ali člena 185 in 186 Direktive 2006/112 nasprotujeta nacionalnim zakonodajam ali praksam, v katerih je popravek odbitka DDV, povezanega z izvršitvijo predplačila za dobavo blaga, pogojen s tem, da je dobavitelj to predplačilo vrnil.

53 Členi od 184 do 186 Direktive 2006/112 določajo pogoje, pod katerimi lahko nacionalna davčna uprava od davčnega zavezanca zahteva popravek.

54 Glede morebitnega vpliva dogodkov, nastalih po odbitku DDV, ki ga izvede davčni zavezanec, na navedeni odbitek iz sodne prakse Sodišča izhaja, da uporaba blaga ali storitev oziroma uporaba, ki je zanje predvidena, določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, ter obseg morebitnih popravkov v naslednjih obdobjih (glej v tem smislu sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 29 in navedena sodna praksa, in z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 49).

55 Mehanizem popravka, določen v členih od 184 do 186 Direktive 2006/112, je namreč sestavni del sistema odbitkov DDV, ki ga določa ta direktiva. Njegov namen je izboljšati natančnost odbitkov, zato da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvedene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. Namen tega mehanizma je torej uvedba tesne in neposredne zveze med pravico do odbitka vstopnega DDV ter uporabo zadevnega blaga in storitev za pozneje obdavčene transakcije (sodbi z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točki 30 in 31, in z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 50).

56 Glede nastanka obveznosti popravka odbitka DDV, ki je bil izveden iz naslova vstopnega davka, člen 185(1) Direktive 2006/112 določa načelo, po katerem se tak popravek opravi zlasti, če se po obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska navedenega odbitka (sodbi z dne 4. oktobra 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, točka 26, in z dne 18. oktobra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, točka 32).

57 V obravnavani zadevi, kot je že bilo pojasnjeno v točki 46 te sodbe, blago iz zadev v glavni stvari ni bilo dobavljeno, trenutek, ko je postalo gotovo, da dobava tega blaga ne bo opravljena, pa je poznejši od datuma izvršitve predplačil in njima sledečih obračunov DDV.

58 Glede tega je Sodišče v točki 52 sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), razsodilo, da je treba v položaju, na kakršnega se je nanašala zadeva, v kateri je bila izdana navedena sodba, in v katerem ni bilo sporno, da dobava blaga, za katero je pridobitelj izvršil predplačilo, ne bo opravljena, šteti, da je do spremembe dejavnikov, ki so bili uporabljeni za določitev zneska odbitka vstopnega DDV, prišlo po obračunu DDV v smislu člena 185(1) Direktive 2006/112. Davčna uprava v takem položaju torej lahko zahteva popravek DDV, ki ga je odbil davčni zavezanec.

59 Vendar se zadevi v glavni stvari v nekaterih okoliščinah razlikujeta od zadeve, v kateri je bila izdana navedena sodba.

60 Prvič, kot pravilno poudarja Evropska komisija, sta v zadevah v glavni stvari pridobitelja že prejela dohodke od blaga, za katero sta dala predplačili, preden je bilo dejansko dobavljeno. Iz predložitvenih odločb je namreč razvidno, da sta pridobitelja zadevno blago dala v najem in iz tega naslova prejela najemnini. Tako je bilo to blago, obdavčeno z vstopnim davkom, v neki meri uporabljeno za pozneje obdavčene transakcije.

61 Drugič, za zadevi v glavni stvari je značilno, da dobava blaga, ki sta ga pridobitelja naročila, ni mogla biti opravljena po dejanjih goljufije v hudodelski združbi, v katera so bili vpleteni zastopniki dobaviteljev in zaradi katerih sta bila zoper ta dobavitelja začeta postopka zaradi insolventnosti, od katerih je bil eden ustavljen zaradi pomanjkanja sredstev.

62 Obravnavani zadevi se torej – drugače kot zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) – ne nanašata na primere utaje DDV. Iz tega naslova predložitveno sodišče šteje za dano dejstvo, da sta dobavitelja DDV, povezan s predplačiloma iz zadev v glavni stvari, vplačala v državno blagajno. Poleg tega, ker ta dobavitelja ob upoštevanju njune insolventnosti ne bosta vrnila zadevnih predplačil, DDV, ki ga dolgujeta navedeni državni blagajni iz naslova prejema navedenih predplačil, ne bo treba popraviti na podlagi povezanih določb členov 65, 90 in 123 Direktive 2006/112. Zato v okoliščinah, kakršne so te v zadevah v glavni stvari, to, da pridobitelja uveljavljata pravico do odbitka DDV iz naslova istih predplačil, za to državno blagajno ne povzroči nobenega tveganja za izgubo davčnih prihodkov.

63 Sodišče je v točki 57 sodbe z dne 13. marca 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), sicer res razsodilo tudi, da okoliščina, da DDV, ki ga dolguje dobavitelj, ni popravljen, načeloma ne vpliva na pravico davčne uprave, da dobi vračilo DDV, ki ga je odbil pridobitelj blaga zaradi danega predplačila v zvezi s to dobavo.

64 Vendar je treba navesti, da je v primeru popravka pravice do odbitka v položaju, ko predplačilo ni bilo vrnjeno, spoštovanje načela davčne nevtralnosti zagotovljeno z možnostjo, ki jo morajo države članice določiti v svojih zakonodajah, da pridobitelj od svojega dobavitelja pridobi vračilo predplačila, ki je bilo plačano za dobavo blaga, ki nazadnje ni bila opravljena (glej po analogiji sodbi z dne 31. januarja 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 točka 48, in z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 55).

65 V okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari, pa bi bilo glede na insolventnost dobaviteljev za pridobitelja prekomerno težko ali celo nemogoče, da bi dobila vračilo predplačil, ki sta ju v dobri veri plačala za dobavo naročenega blaga.

66 Poleg tega je Sodišče v zvezi s primeri, v katerih je bil DDV neupravičeno zaračunan zaradi neobstoja obdavčljive transakcije, sicer res razsodilo, da načeli nevtralnosti in učinkovitosti načeloma ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, v skladu s katero lahko samo dobavitelj od pristojnih davčnih organov zahteva vračilo zneskov, ki jim jih je po pomoti plačal iz naslova DDV, pridobitelj blaga pa mora vložiti tožbo proti temu dobavitelju, da bi od njega prejel vračilo. Vendar je Sodišče razsodilo tudi, da če taka tožba postane nemogoča ali čezmerno otežena, zlasti v primeru insolventnosti

dobavitelja, lahko navedeni načeli zahtevata, da pridobitelj zahtevek za vračilo vloži neposredno proti davčnim organom (glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, točke 39, 41 in 42).

67 Ti preudarki se lahko *mutatis mutandis* uporabijo v okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari. Če bi bila pridobitelja prisiljena popraviti odbitka, izvedena iz naslova DDV, ki je bil plačan od izvršenih predplačil, in od dobaviteljev ne bi prejela vračila, bi tako v skladu s preudarki iz prejšnje točke imela terjatev do davčnih organov v znesku, ki je enak tistemu, ki so ga ti prejeli v okviru tega popravka.

68 Očitno nerazumno pa bi bilo naložiti navedenima pridobiteljema, naj ta odbitka popravita, nato pa vložita tožbo proti davčnim organom, da bi prejela vračilo DDV, ki je bil plačan iz naslova zadevnih predplačil.

69 Glede na vse zgornje preudarke je treba na drugo vprašanje v zadevi C-660/16 ter na drugo in tretje vprašanje v zadevi C-661/16 odgovoriti, da je treba člena 185 in 186 Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari, ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji ali praksi z učinkom, da je popravek DDV, povezan z izvršitvijo predplačila za dobavo blaga, pogojen s tem, da je dobavitelj to predplačilo vrnil.

Tretje vprašanje v zadevi C-660/16

70 Ob upoštevanju odgovorov na zgornja vprašanja na tretje vprašanje v zadevi C-660/16 ni treba odgovoriti.

Stroški

71 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

1. **Člena 65 in 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v zadevah v glavni stvari, pravice do odbitka davka na dodano vrednost, povezanega z izvršitvijo predplačila, ni mogoče zavrniti potencialnemu pridobitelju zadevnega blaga, če je bilo to predplačilo izvršeno in prejeto ter če je mogoče šteti, da so bili temu pridobitelju ob tem plačilu znani vsi upoštevni elementi prihodnje dobave in se je torej zdelo, da je dobava tega blaga gotova. Vendar je navedenemu pridobitelju uveljavljanje te pravice mogoče zavrniti, če je glede na objektivne elemente izkazano, da je ob izvršitvi predplačila vedel oziroma da razumno ni mogoče, da ne bi vedel, da ta dobava ni bila gotova.**

2. **Člena 185 in 186 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te iz zadev v glavni stvari, ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji ali praksi z učinkom, da je popravek davka na dodano vrednost, povezanega z izvršitvijo predplačila za dobavo blaga, pogojen s tem, da je dobavitelj to predplačilo vrnil.**

Podpisi