

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

8. prosinca 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 203. – Ispravak prijave PDV-a – Primatelji usluga koji se ne mogu pozvati na pravo na odbitak – Nepostojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda”

U predmetu C-378/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), odlukom od 21. lipnja 2021., koju je Sud zaprimio 21. lipnja 2021., u postupku

P GmbH

protiv

Finanzamt Österreich

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen (izvjestitelj), u svojstvu predsjednika vijeća, N. Wahl i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za austrijsku vladu, A. Posch, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i R. Pethke, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 8. rujna 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 203. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016. (SL 2016., L 177, str. 9.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva P GmbH i Finanzamta Österreich

(Porezna uprava Austrije; u daljnjem tekstu: porezna uprava) u vezi s odbijanjem te uprave zahtjeva za ispravak prijave poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je podnijelo društvo P jer je na svojim računima iskazalo iznos PDV-a obračunatog po pogrešnoj stopi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 193. Direktive o PDV-u određuje se:

„Svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV osim u slučajevima iz članka od 194. do 199. i članka 202. u kojima je PDV obvezna plaćati druga osoba.”

4 Članak 203. te direktive određuje:

„PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na račun.”

5 Članak 220. stavak 1. navedene direktive predviđa:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[...]”

Austrijsko pravo

6 Članak 11. stavak 1. točka 1. Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o porezu na promet iz 1994., BGBl. 663/1994), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG 1994) predviđa:

„Ako poduzetnik obavlja transakcije u smislu članka 1. stavka 1. točke 1., ima pravo izdavati račune. Ako te transakcije obavlja za drugog poduzetnika u svrhu njegova poslovanja ili za pravnu osobu, ako ona nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Obavlja li poduzetnik oporezivu isporuku radova ili izvršava radove u vezi s nekretninom za osobu koja nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Poduzetnik svoju obvezu izdavanja računa mora ispuniti u roku od šest mjeseci od obavljanja transakcije.”

7 U članku 11. stavku 6. UStG-a 1994 navodi se:

„Za račune čiji ukupni iznos ne prelazi 400 eura dovoljni su, uz datum izdavanja, sljedeći podaci:

1. ime i adresa poduzetnika isporučitelja usluge ili izvođača radova;
2. količina i uobičajeni trgovački opis isporučene robe ili vrsta i opseg drugih usluga;
3. dan isporuke ili drugih usluga ili razdoblje unutar kojega se izvršava usluga;
4. naknada i iznos poreza za isporuku ili drugu uslugu u jedinstvenom iznosu, i
5. porezna stopa.”

8 ?lanak 11. stavak 12. UStG-a glasi kako slijedi:

„Ako je poduzetnik u ra?unu za isporuku ili drugu uslugu zasebno naveo iznos poreza koji ne duguje na temelju ovog saveznog zakona za tu transakciju, tada on duguje taj iznos na temelju ra?una, ako ga u odnosu na primatelja isporuke ili primatelja druge usluge ne ispravi na odgovaraju?i na?in. U slu?aju ispravka ?lanak 16. stavak 1. primjenjuje se *mutatis mutandis*.“

9 U ?lanku 16. stavku 1. UStG-a 1994 navodi se:

„U slu?aju izmjene oporezivog iznosa oporezive transakcije u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?aka 1. i 2.

1. poduzetnik koji je izvršio tu transakciju treba posljedi?no ispraviti iznos poreza koji duguje na toj osnovi i
2. poduzetnik primatelj mora ispraviti odbitak koji je na toj osnovi izvršen. Ispravci se provode za porezno razdoblje tijekom kojeg je došlo do izmjene naknade.“

10 ?lanak 239.a Bundesabgabenordnunga (Savezni porezni zakonik), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, predvi?a:

„Ako je neki porez, koji prema svrsi odredbe o tom porezu gospodarski treba snositi druga osoba koja nije porezni obveznik, gospodarski snosila druga osoba koja nije porezni obveznik, ne provodi se:

1. knjiženje u korist poreznog ra?una,
2. povrat, preknjiženje ili prijeboj salda i
3. korištenje u svrhu otplate poreznih dugovanja,

ako bi to za poreznog obveznika dovelo do stjecanja bez osnove.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Tijekom poslovne godine 2019. tužitelj u glavnom postupku, koji upravlja dvoranskim igralištem, za svoje je usluge primijenio stopu od 20 % PDV-a. Svojim klijentima izdao je ukupno 22 557 blagajni?kih karata, koje ?ine ra?une na male iznose u smislu ?lanka 11. stavka 6. UStG-a iz 1994., u kojima se navodi ta stopa.

12 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su klijenti tužitelja u glavnom postupku bili isklju?ivo krajnji potroša?i koji nisu imali pravo na odbitak pla?enog pret poreza.

13 Uvidjevši da zakonska stopa PDV-a koja se primjenjuje na njegove usluge ne iznosi 20 %, nego 13 %, tužitelj u glavnom postupku ispravio je svoju prijavu PDV-a kako bi mu porezna uprava priznala prepla?eni PDV.

14 Potonja je odbila provesti taj ispravak jer je, s jedne strane, u skladu s nacionalnim pravom, tužitelj u glavnom postupku dužan platiti najve?u stopu PDV-a zbog toga što njegovi ra?uni nisu bili ispravljeni i, s druge strane, jer bi, s obzirom na to da su klijenti tužitelja u glavnom postupku snosili ve?i trošak PDV-a, zatraženi ispravak doveo do tužiteljeva stjecanja bez osnove.

15 Tužitelj u glavnom postupku podnio je tužbu protiv te odluke te je spor pokrenut pred sudom koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud, Austrija), koji se, s obzirom

na sudsku praksu Suda, pita može li se članak 203. Direktive o PDV-u primijeniti u predmetu koji se pred njim vodi ako ne postoji nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda. U slučaju potvrdnog odgovora, taj se sud pita treba li, s obzirom na to da tužitelj u glavnom postupku zapravo ne može ispraviti račune izdane krajnjim potrošačima, uzeti u obzir činjenicu da ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda kako bi mu se omogućilo da ispravi svoju prijavu PDV-a na traženi način. Sud koji je uputio zahtjev također dvojili o tome treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da se činjenica da su krajnji potrošači u potpunosti snosili PDV i da bi se stoga tužitelj u glavnom postupku u slučaju ispravka tog poreza obogatio protiv provedbi tog ispravka.

16 U tim je okolnostima Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u izdavatelj računa dužan platiti PDV, ako – kao u slučaju poput ovoga – ne može postojati opasnost od gubitka poreznih prihoda jer su primatelji usluga krajnji potrošači koji nisu ovlašteni na odbitak pretporeza?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrđan te je izdavatelj računa u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u dužan platiti PDV:

(a) Može li se ne provesti ispravak računa u odnosu na primatelje usluga, ako je, s jedne strane, isključena opasnost od gubitka poreznih prihoda te je, s druge strane, ispravak računa zapravo nemoguć?

b) Protivi li se ispravku PDV-a to da su krajnji potrošači porez snosili u okviru naknade i da bi se na taj način porezni obveznik ispravkom PDV-a obogatio?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

17 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 203. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je porezni obveznik koji je isporučio uslugu i koji je na svojem računu naveo iznos PDV-a obračunat na temelju pogrešne stope dužan platiti taj PDV čak i ako ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su korisnici te usluge isključivo krajnji potrošači na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

18 Najprije valja istaknuti da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev temelje na pretpostavci da u ovom slučaju ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda s obzirom na to da su klijenti tužitelja u glavnom postupku za predmetnu poslovnu godinu bili isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak PDV-a koji im je obračunao tužitelj u glavnom postupku. Sud će prvo pitanje ispitati samo s obzirom na tu pretpostavku.

19 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, PDV duguje svaka osoba koja iskazuje taj porez na računu i da, u skladu sa sudskom praksom Suda, PDV iskazan na računu duguje izdavatelj tog računa, uključujući i onda kada ne postoji nikakva stvarna oporeziva transakcija (presuda od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 26.).

20 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi da članak 203. Direktive o PDV-u ima za cilj ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao proizaći iz prava na odbitak predviđenog tom direktivom (presude od 8. svibnja 2019., EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32., i od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27.).

21 Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 26. svojeg mišljenja, članak 203. Direktive o PDV-u stoga se primjenjuje kada je PDV pogrešno obračunat i ako postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog toga što primatelj računa o kojem je riječ može ostvariti svoje pravo na odbitak takvog PDV-a.

22 Članak 203. Direktive o PDV-u tako se razlikuje od članka 193. te direktive jer se u tom članku, u vezi s člankom 220. stavkom 1. navedene direktive, odnosi na slučaj u kojem je porezni obveznik izdao račun u kojem je naveden točan iznos PDV-a na temelju potonje odredbe, a na temelju koje porezni obveznik koji za drugog poreznog obveznika obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga mora izdati račun u odnosu na tog drugog poreznog obveznika. U takvom slučaju, u skladu s tim člankom 193., svaki porezni obveznik koji obavlja takvu isporuku robe ili usluga za drugog poreznog obveznika mora platiti PDV.

23 Iz toga slijedi, kao što je to nezavisna odvjetnica navela u točki 26. svojeg mišljenja, da se članak 203. Direktive o PDV-u primjenjuje samo na porezni dug koji prelazi onaj koji se duguje u situacijama u kojima se primjenjuje članak 193. te direktive i stoga ne obuhvaća situacije u kojima je na računu iskazan točan PDV. U situaciji u kojoj je dio PDV-a pogrešno obračunat, članak 203. navedene direktive primjenjuje se samo na iznos PDV-a koji prelazi iznos koji je valjano obračunat. Naime, u potonjem slučaju postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda jer bi porezni obveznik kojem je izdan takav račun mogao ostvariti svoje pravo na odbitak na temelju tog PDV-a, a da porezna uprava ne bi mogla utvrditi jesu li ispunjeni uvjeti za ostvarivanje tog prava.

24 U ovom slučaju, kao što je to navedeno u točki 18. ove presude, sud koji je uputio zahtjev isključio je postojanje takve opasnosti od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su klijenti tužitelja u glavnom postupku tijekom predmetnog poreznog razdoblja bili isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Stoga valja utvrditi da se članak 203. Direktive o PDV-u ne može primijeniti u takvoj situaciji.

25 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 203. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik, koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos PDV-a obračunat na temelju pogrešne stope, nije dužan na temelju te odredbe platiti dio PDV-a koji je pogrešno obračunat ako ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su primatelji te usluge isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

Drugo pitanje

26 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

27 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2016/1065 od 27. lipnja 2016.

treba tumačiti na način da:

porezni obveznik, koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos poreza na dodanu vrijednost (PDV) obračunat na temelju pogrešne stope, nije dužan na temelju te

odredbe platiti dio PDV-a koji je pogrešno obra?unat ako ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su primatelji te usluge isklju?ivo krajnji potroša?i koji nemaju pravo na odbitak pla?enog pretporeza.

Potpisi

* Jezik postupka: njema?ki