

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (sedmi senat)

z dne 8. decembra 2022(*)

„Predhodno odloanje – Harmonizacija davne zakonodaje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – len 203 – Popravek obrauna DDV – Prejemniki storitev, ki ne morejo uveljavljati pravice do odbitka – Neobstoj nevarnosti izgube davnih prihodkov“

V zadevi C-378/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzgericht (zvezno finaneno sodiše, Avstrija) z odlobo z dne 21. junija 2021, ki je na Sodiše prispela 21. junija 2021, v postopku

P GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SODIŠE (sedmi senat),

v sestavi F. Biltgen (poroevalec), v funkciji predsednika senata, N. Wahl in J. Passer, sodnika, generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za avstrijsko vlado A. Posch, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. septembra 2022,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016 (UL 2016, L 177, str. 9) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo P GmbH in Finanzamt Österreich (davna uprava Avstrije, v nadaljevanju: davna uprava), ker je navedena uprava zavrnila zahtevo

za popravek obračuna davka na dodano vrednost (DDV) družbe P z obrazložitvijo, da je ta družba na računih navedla znesek DDV, izračunan po napačni stopnji.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 193 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljive storitve, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199b in členom 202 dolžna plačati druga oseba.“

4 Člen 203 te direktive določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na račun.“

5 Člen 220(1) navedene direktive določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

[...]“

Avstrijsko pravo

6 Člen 11(1), točka 1, Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994, BGBl. 663/1994) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG 1994), določa:

„Če podjetnik opravlja transakcije v smislu člena 1(1), točka 1, ima pravico izdajati račune. Če opravlja transakcije za drugega podjetnika za potrebe njegovega podjetja ali za pravno osebo, ki ni podjetnik, je dolžan izstavljati račune. Če podjetnik izvede obdavčljivo gradnjo ali opravi storitev v zvezi z nepremičnino za osebo, ki ni podjetnik, mora izdati račun. Podjetnik mora svojo obveznost izdajanja računov izpolniti v šestih mesecih od opravljene transakcije.“

7 Člen 11(6) UStG 1994 določa:

„Pri računih, katerih skupni znesek ne presega 400 EUR, zadošča, če so poleg datuma izdaje navedeni ti podatki:

1. naziv in naslov podjetnika, ki opravi dobavo ali storitev;
2. količina in običajna trgovska oznaka dobavljenega blaga ali vrsta in obseg druge storitve;
3. dan dobave ali druge storitve oziroma obdobje, v katerem se storitev opravi;
4. kupnina in znesek davka za dobavo ali drugo storitev v enem znesku in
5. davčna stopnja.“

8 Člen 11(12) UStG 1994 določa:

„?e je podjetnik na ra?unu za dobavo ali drugo storitev znesek davka, ki ga ne dolguje za to transakcijo v skladu s tem zakonom, izkazal lo?eno, je dolžan pla?ati ta znesek na podlagi ra?una, ?e tega ra?una v razmerju do prejemnika dobave ali druge storitve ustrezno ne popravi. V primeru popravka smiselno velja ?len 16(1).“

9 ?len 16(1) UStG 1994 dolo?a:

„V primeru spremembe dav?ne osnove za obdav?ljivo transakcijo v smislu ?lena 1(1), to?ki 1 in 2,

1. mora podjetnik, ki je to transakcijo opravil, zato popraviti znesek davka, ki ga je treba pla?ati iz tega naslova, in
2. podjetnik prejemnik mora zato odbitek iz tega naslova popraviti. Popravki se opravijo za dav?no obdobje, v katerem je bilo pla?ilo spremenjeno.“

10 ?len 239 Bundesabgabenordnung (zvezni dav?ni zakonik) v razli?ici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, dolo?a:

„?e dajatev, ki bi jo moral glede na namen dav?nega predpisa z ekonomskega vidika pla?ati nekdo drug, in ne dav?ni zavezanec, z ekonomskega vidika pla?a ta drugi, in ne dav?ni zavezanec, se ne izvedejo:

1. dobropis na knjigovodski kartici,
2. vra?ilo, preknjižba ali prera?unanje dobropisa in
3. uporaba tega dobropisa za poravnavo dav?nih obveznosti,

?e bi to pripeljalo do neupravi?ene obogatitve dav?nega zavezanca.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

11 Tože?a stranka iz postopka v glavni stvari, ki upravlja notranjo igralnico, je v dav?nem obdobju 2019 za svoje storitve uporabila 20?odstotno stopnjo DDV. Svojim strankam je izdala skupaj 22.557 blagajniških potrdil, ki so ra?uni za majhne zneske v smislu ?lena 11(6) UStG 1994 in v katerih je bila navedena ta stopnja.

12 Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be je razvidno, da so bile stranke tože?e stranke iz postopka v glavni stvari izklju?no kon?ni potrošniki, ki niso imeli pravice do odbitka vstopnega DDV.

13 Ker je tože?a stranka iz postopka v glavni stvari ugotovila, da zakonita stopnja DDV, ki se uporablja za njene storitve, ni znašala 20 %, ampak 13 %, je svoj obra?un DDV popravila, da bi od dav?ne uprave dobila dobropis za preve? pla?ani DDV.

14 Navedena uprava je ta popravek zavrnila, ker, prvi?, mora v skladu z nacionalnim pravom tože?a stranka iz postopka v glavni stvari pla?ati najvišji DDV, saj njeni ra?uni niso bili popravljeni, in drugi?, ker naj bi zahtevani popravek povzro?il neupravi?eno obogatitev tože?e stranke iz postopka v glavni stvari, saj so njene stranke pla?ale višji DDV.

15 Tože?a stranka iz postopka v glavni stvari je zoper to odlo?bo vložila tožbo in spor je bil predložen predložitvenemu sodiš?u, Bundesfinanzgericht (zvezno finan?no sodiš?e, Avstrija), ki se glede na sodno prakso Sodiš?a sprašuje, ali se ?len 203 Direktive o DDV lahko uporabi v zadevi, o kateri odlo?a, ?e ne obstaja nikakršna nevarnost izgube dav?nih prihodkov. ?e je

odgovor pritrdilen, se to sodišče sprašuje, ali je treba – ker tožeča stranka iz postopka v glavni stvari dejansko ne more popraviti računov, izdanih končnim potrošnikom – upoštevati, da ne obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, da bi se ji omogočilo, da svoj obračun DDV popravi na zahtevani način. Predložitveno sodišče dvomi tudi o tem, ali je treba Direktivo o DDV razlagati tako, da dejstvo, da so DDV v celoti nosili končni potrošniki in da bi se zato tožeča stranka iz postopka v glavni stvari v primeru popravka tega davka obogatila, nasprotuje možnosti izvedbe takega popravka.

16 V teh okoliščinah je Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali mora DDV plačati izdajatelj računa v skladu s členom 203 [Direktive o DDV], če – kot v tem primeru – ne more biti nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki storitev končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka davka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen in je izdajatelj računa v skladu s členom 203 [Direktive o DDV] dolžan plačati DDV:

(a) Ali se lahko opusti popravek računov v razmerju do prejemnikov storitev, če je po eni strani izključena nevarnost izgube davčnih prihodkov in po drugi strani popravek računov dejansko ni mogoč?

(b) Ali popravku DDV nasprotuje okoliščina, da so končni potrošniki plačali davek v okviru kupnine in se je zato davčni zavezanec zaradi popravka DDV obogatil?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da je davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek DDV, izračunan na podlagi napačne stopnje, dolžan ta DDV plačati, tudi če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki te storitve izključno končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV.

18 Najprej je treba poudariti, da je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, temeljita na premisi, da v obravnavanem primeru ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so stranke tožeče stranke iz postopka v glavni stvari za zadevno davčno obdobje bile izključno končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka DDV, ki jim ga je zaračunala tožeča stranka iz postopka v glavni stvari. Sodišče bo prvo vprašanje preučilo le ob upoštevanju te premise.

19 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da je v skladu s členom 203 Direktive o DDV DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki ta davek izkaže na računu, in da mora v skladu s sodno prakso Sodišča DDV, izkazan na računu, plačati izdajatelj tega računa, tudi če ni nobene dejanske obdavčljive transakcije (sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 26).

20 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen člena 203 Direktive o DDV odpraviti nevarnost izgube davčnih prihodkov, ki bi jo lahko povzročila pravica do odbitka, določena s to direktivo (sodbi z dne 8. maja 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, točka 32, in z dne 18. marca 2021, P (Ktes de facto), C-48/20, EU:C:2021:215, točka 27).

21 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 26 sklepnih predlogov, se člen 203 Direktive

o DDV torej uporablja, če je bil DDV napačno zaračunan in če obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker lahko prejemnik zadevnega računa uveljavlja svojo pravico do odbitka takega DDV.

22 Člen 203 Direktive o DDV se tako razlikuje od člena 193 te direktive, ker se zadnjenavedeni člen v povezavi s členom 220(1) navedene direktive nanaša na primer, v katerem je davčni zavezanec izdal račun, na katerem je naveden pravilen znesek DDV iz naslova zadnjenavedene doložbe, v skladu s katero mora davčni zavezanec, ki za drugega davčnega zavezanca dobavi obdavčljivo blago ali opravi obdavčljivo storitev, temu drugemu davčnemu zavezancu izdati račun. V takem primeru je v skladu s tem členom 193 DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki za drugega davčnega zavezanca opravi tako dobavo ali storitev.

23 Iz tega izhaja, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 26 sklepnih predlogov, da se člen 203 Direktive o DDV uporablja le za davčno obveznost, ki presega davčno obveznost, dolgovano v položajih, v katerih se uporablja člen 193 te direktive, in torej ne zajema položajev, v katerih je DDV, izkazan na računu, točen. V položaju, v katerem je bil del DDV zaračunan napačno, se člen 203 navedene direktive uporablja le za znesek DDV, ki presega znesek pravilno zaračunanega DDV. V zadnjenavedenem primeru namreč obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov, saj bi davčni zavezanec, ki je prejemnik takega računa, lahko uveljavljal pravico do odbitka na podlagi tega DDV, ne da bi pristojna davčna uprava lahko ugotovila, ali so pogoji za uveljavljanje te pravice izpolnjeni.

24 V obravnavanem primeru je predložitveno sodišče, kot je bilo opozorjeno v točki 18 te sodbe, izključilo obstoj take nevarnosti izgube davčnih prihodkov, ker so bile stranke tožene stranke iz postopka v glavni stvari v zadevnem davčnem obdobju izključno končni potrošniki, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. Zato je treba ugotoviti, da se člen 203 Direktive o DDV v takem primeru ne uporablja.

25 Glede na vse zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 203 Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek DDV, izračunan na podlagi napačne stopnje, na podlagi te doložbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki te storitve izključno končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV.

Drugo vprašanje

26 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranki iz postopka v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2016/1065 z dne 27. junija 2016

je treba razlagati tako, da

davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek davka na dodano vrednost (DDV), izračunan na podlagi napačne stopnje, na podlagi te doložbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker so prejemniki te storitve izključno končni potrošniki, ki niso

upraviženi do odbitka vstopnega DDV.

Podpisi

* Jezik postopka: nemšžina.