

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

JULIANE KOKOTT

od 8. rujna 2022.(1)

Predmet C-378/21

P GmbH

Stranka u postupku:

Finanzamt Österreich

(Zahtjev za prethodnu odluku Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud (Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Zabluda u pogledu to?ne visine porezne stope – Ispravak porezne obveze – Fakti?na nemogu?nost ispravka ve? izdanih ra?una – Nepostojanje potrebe ispravka ra?una ako primatelji usluge nisu porezni obveznici – Nepostojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda – Prigovor stjecanja bez osnove”

I. Uvod

1. Propisi o porezu na dodanu vrijednost riskantno su podru?je za poreznog obveznika koji taj porez zapravo od svojih kupaca samo treba naplatiti za ra?un države. Ako porezni obveznik, primjerice, pogrešno primijeni prenisku poreznu stopu, on unato? tomu duguje to?an (viši) iznos poreza koji mora platiti državi. To vrijedi i ako taj porezni obveznik zbog pravnih i/ili fakti?nih razloga viši porez na dodanu vrijednost ne može naknadno prenijeti na svoje kupce.

2. U ovom postupku povodom prethodnog zahtjeva Sud mora odlu?iti o obratnom slu?aju u kojem je porezni obveznik tijekom cijele godine pogrešno obra?unavao primjenjuju?i previsoku poreznu stopu te ju je iskazao na ra?unu i platio. Može li država tada taj previsoki porez na dodanu vrijednost zadržati ili ga mora vratiti poreznom obvezniku? Naposljetku, porez te visine materijalno nije nastao. S druge strane, ra?uni su izdani s previsoko iskazanim porezom što je kupce moglo navesti na previsoki odbitak pretporeza. Moraju li se ti ra?uni stoga prethodno ispraviti? Vrijedi li to i ako su usluge pružene isklju?ivo krajnjim potroša?ima koji nemaju pravo na odbitak pretporeza, tako da oni ionako ne mogu ostvarivati pravo odbitak pretporeza?

3. Uzimaju?i u obzir prirodu poreza na potrošnju zapravo bi kupac morao od isporu?itelja dobiti povrat previsoko pla?enog PDV-a. Ako to, me?utim, pravno nije mogu?e (primjerice u slu?aju kada je cijena bila ugovorena kao fiksna cijena) ili je fakti?ki isklju?eno (primjerice zato što kupci nisu poimence poznati), postavlja se pitanje tko se zbog te pogreške u obra?unavanju to?ne

visine poreza naposljetku može „obogatiti”, država ili porezni obveznik koji griješi?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određuje se Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).(2)

5. Članak 73. Direktive o PDV-u odnosi se na oporezivi iznos i glasi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

6. Člankom 78. Direktive o PDV-u određuju se čimbenici koji se moraju uključiti u oporezivi iznos ili iz tog iznosa isključiti:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam PDV; [...]”

7. Člankom 193. Direktive o PDV-u definira se tko dužuje taj porez:

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

8. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u odnosi se na opseg odbitka pretporeza i glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik; [...]”

9. Člankom 203. Direktive o PDV-u uređuje se porezna obveza na osnovi iskazivanja u računu.

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

10. Člankom 220. stavkom 1. Direktive o PDV-u uređuje se obveza izdavanja računa:

„Svaki porezni obveznik mora zajamčiti da, u sljedećim slučajevima, on sam ili njegov kupac ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun, izdaje račun za:

(1) isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik; [...]”

B. Austrijsko pravo

11. ?lankom 11. stavkom 1. to?kom 1. Bundesgesetza über die Besteuerung der Umsätze (Savezni zakon o oporezivanju prometa iz 1994. – u daljnjem tekstu: UStG) ure?uje se obveza izdavanja ra?una:

„Ako poduzetnik obavlja transakcije u smislu ?lanka 1. stavka 1. to?ke 1., ima pravo izdavati ra?une. Ako on te transakcije obavlja za drugog poduzetnika u svrhu njegova poslovanja ili za pravnu osobu, ako ona nije poduzetnik, obavezan je izdati ra?un. Obavlja li poduzetnik oporezivu isporuku ili uslugu posla u vezi sa zemljištem za osobu koja nije poduzetnik, on je obavezan izdati ra?un. Poduzetnik svoju obvezu izdavanja ra?una mora ispuniti u roku od šest mjeseci od obavljanja transakcije.”

12. ?lanak 11. stavak 12. UStG-a odnosi se na poreznu obvezu u slu?aju neosnovanog iskazivanja poreza i glasi:

„Ako je poduzetnik u ra?unu za isporuku ili drugu uslugu naveo zasebno iznos poreza koji ne duguje na temelju ovoga Zakona, 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*.”

13. ?lankom 239.a Bundesgesetza über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Savezni zakon o op?im odredbama i postupku koji se odnosi na poreze kojima upravljaju savezna, zemaljska i op?inska porezna tijela, u daljnjem tekstu: BAO) predvi?eno je:

„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.”

III. ?injeni?no stanje i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

14. Stranka koja je sudu koji je uputio zahtjev podnijela žalbu (u daljnjem tekstu: P GmbH) društvo je s ograni?enom odgovornoš?u osnovano u skladu s austrijskim pravom.

15. To društvo upravlja dvoranskim igralištem. Tijekom sporne 2019. godine, društvo P GmbH podvrglo je naknade za svoje usluge (ulaznice za dvoransko igralište) austrijskoj redovnoj poreznoj stopi u visin od 20%. Me?utim, te su usluge društva P GmbH sporne 2019. podlijegale sniženoj poreznoj stopi od 13% (jednoj od poreznih stopa koja je u Austriji sporne godine snižena u skladu s ?lankom 98. stavkom 1. Direktive o PDV-u).

16. Društvo P GmbH kupcima je prilikom pla?anja naknade izdavalo blagajni?ke potvrde koje su u skladu s ?lankom 11. stavkom 6. a UStG 1994 ra?uni na male iznose (pojednostavljeni ra?uni u skladu s ?lankom 238. u vezi s ?lankom 226.b Direktive o PDV-u). Tijekom sporne 2019. društvo P GmbH izdalo je ukupno 22.557 ra?una. Kupci društva P GmbH sporne su godine bili isklju?ivo krajnji potroša?i koji nemaju pravo na odbitak pretporeza.

17. Društvo P GmbH ispravilo je svoju prijavu poreza na promet za 2019. kako bi mu se priznao preplaćeni porez na promet.

18. Porezna je uprava odbila to priznavanje iz dva razloga: (1) društvo P GmbH duguje viši porez na promet na temelju računovodstvene dokumentacije ako ne ispravi svoje račune; (2) obveznik poreza nije društvo P GmbH nego njegovi kupci. Stoga bi se u slučaju ispravka poreza na promet obogatilo društvo P GmbH.

19. Protiv te je odluke društvo P GmbH podnijelo tužbu. Za taj postupak nadležan Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) prekinuo je postupak i Sudu u okviru prethodnog postupka u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća 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 i, s druge strane, ispravak računa faktički nemoguć?

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

20. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su Republika Austrija i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odlučio da rasprava nije potrebna.

IV. Pravna ocjena

A. O prethodnim pitanjima i tijeku ispitivanja

21. Svojim dvama prethodnim pitanjima, sud koji je uputio zahtjev traži tumačenje članka 203. Direktive o PDV-u. Tim se člankom obveza plaćanja poreza nameće svakoj osobi koja iskaže PDV na račun.

22. Kao što proizlazi iz pitanja i navedenog činjeničnog stanja, u predmetnom je slučaju isključeno ovlaštenje kupaca društva P GmbH na odbitak pretporeza jer su to bili isključivo krajnji potrošači (odnosno nisu porezni obveznici). U slučaju naplatnog korištenja dvoranskog igrališta isto je tako jedva zamislivo da je neki porezni obveznik koristio ulaznicu koje je prodalo društvo P GmbH za potrebe svojih oporezovanih transakcija (vidjeti članak 168. Direktive o PDV-u).

23. Međutim, društvo P GmbH sporne je godine izdalo 22.557 računa za vjerojatno 22.557 različitih korisnika igrališta. Moguće da je među njima eventualno ipak bio porezni obveznik koji je račun, s pravom ili ne, koristio u svrhu ostvarenja odgovarajućeg odbitka pretporeza. No, čak i ako se ta situacija pitanjima suda koji je uputio zahtjev isključuje, to je praktički relevantnija situacija.

24. Stoga će se ponajprije tumačiti članak 203. Direktive o PDV-u polazeći od pretpostavke da izdavanje 22.557 računa u kojima je iskazan previsok iznos poreza nije povezano s opasnošću od gubitka poreznih prihoda (odjeljak B.). Potom će se ipak pretpostaviti nemogućnost isključenja određene opasnosti od gubitka poreznih prihoda (odjeljak C.). Na to se nadalje nastavlja pitanje ispravka porezne obveze iz članka 203. Direktive o PDV-u, u slučaju kojeg je potrebno razmotriti i

nužnost ispravka 22.557 ra?una (odjeljak D.). Zaklju?no ?e se ispitati mogu?nost pozivanja na prigovor stjecanja bez osnove društva P GmbH ako su kupci cijenu platili u punom iznosu (odjeljak E.).

B. Porezna obveza u skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u bez opasnosti od gubitka poreznih prihoda

1. Pogrešno iskazani PDV na ra?unu

25. U skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u, PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na ra?unu. Me?utim, ve? u skladu s ?lankom 193. Direktive o PDV-u svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je pla?ati PDV. Budu?i da je taj porezni obveznik u skladu s ?lankom 220. stavkom 1. to?kom 1. Direktive o PDV-u dužan, barem drugim poreznim obveznicima, izdati ra?un, to bi dovelo do druge porezne obveze za istu transakciju. U tom se smislu ?lanak 203. Direktive o PDV-u mora tuma?iti restriktivno.

26. U suprotnom bi porezni obveznik koji pravilno obra?unava oporezivu isporuku dvaput dugovao PDV: jednom prema ?lanku 203. i jednom prema ?lanku 193. Direktive o PDV-u. Potonje svakako ne može biti ono što je zakonodavac želio. ?lanak 203. Direktive o PDV-u ima autonomni smisao samo ako se njime predvi?a porezna obveza koja nadilazi onu iz ?lanka 193. te direktive. Budu?i da je cilj ?lanka 203. Direktive ukloniti rizik gubitka poreznih prihoda(3) (vidjeti to?ku 30. i sljede?e ovog mišljenja), njime se ne može obuhva?ati „normalni slu?aj” u kojem porezni obveznik izda to?an ra?un. Stoga se ?lankom 203. Direktive o PDV-u obuhva?a „samo” PDV koji je na ra?unu pogrešno iskazan, odnosno PDV koji se na temelju zakona ne duguje, ali je na ra?unu ipak iskazan.

27. U predmetnom je slu?aju na ra?unima iskazan previsok iznos poreza (primjenom redovne porezne stope umjesto snižene porezne stope). Razlika koja iz toga proizlazi utoliko je pogrešna, to?nije previsoko je iskazana na ra?unu. Tu bi razliku u skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u mogao dugovati izdavatelj ra?una ako su ispunjeni daljnji uvjeti. Preostali iznos duguje se ve? u skladu s ?lankom 193. Direktive o PDV-u i nije sporan.

2. Pojam ra?una u smislu ?lanka 203. Direktive o PDV-u

28. Prema zahtjevu za prethodnu odluku, u slu?aju izdanih blagajni?kih potvrda rije? je o takozvanim ra?unima na male iznose za koje se prema ?lanku 238. u vezi s ?lankom 226.b Direktive o PDV-u zahtijeva navo?enje manje podataka. Me?utim, i u tim je ra?unima potrebno navesti iznos plativog PDV-a.

29. Taj je ra?un izdan u skladu s glavom XI poglavljem 3. odjeljcima 3. – 6. koji stoga u skladu s ?lankom 178. to?kom (a) daju pravo na odbitak pretporeza prema ?lanku 168. to?ki (a) Direktive o PDV-u. Je li društvo P GmbH uop?e bilo obvezno krajnjim potroša?ima izdavati odgovaraju?e ra?une, a ?lanak 220. stavak 1. to?ka (1) ne ide tomu u prilog, u tom smislu stoga, za razliku od Komisijina mišljenja, nije relevantno. ?lanak 203. Direktive o PDV-u nadovezuje se samo na postojanje ra?una i njime se, prema tekstu, obuhva?aju i takozvani ra?uni na male iznose.

30. ?injenica da se porezna obveza prema ?lanku 203. Direktive o PDV-u odnosi na pogrešno (previsok) posebno iskazani PDV i u ra?unima na male iznose, u skladu je s dosadašnjom praksom Suda koja se odnosi na cilj ?lanka 203. Direktive o PDV-u. U skladu s tom sudskom praksom, cilj ?lanka 203. Direktive o PDV-u sastoji se u uklanjanju rizika od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao proizi?i iz isticanja neopravdanog odbitka pretporeza od primatelja ra?una na temelju tog ra?una.(4)

31. To?no je da je ostvarivanje prava na odbitak ograni?eno samo na poreze koji se odnose na transakciju na koju se pla?a PDV.(5) Me?utim, porezni prihod se ugrožava sve dok adresat ra?una u kojem je neopravdano iskazan PDV taj ra?un još može upotrijebiti za ostvarivanje prava na odbitak u skladu s ?lankom 168. Direktive o PDV-u.(6) Naime, ne može se isklju?iti mogućnost da porezna uprava ne može pravodobno utvrditi da se materijalnopravna pitanja protive ostvarivanju formalno postojećeg prava na odbitak.

32. Stoga je cilj ?lanka 203. Direktive o PDV-u usporediva usklaženost odbitka pretporeza *primatelja* ra?una i poreznog duga *izdavatelja* ra?una kakva bi za isporu?itelja i primatelja isporuke uobi?ajeno postojala i u slu?aju ispravnog ra?una.(7) Prema tekstu ?lanka 203. Direktive o PDV-u pritom nije nužno da je primatelj ra?una stvarno odbio pretporez. Dovoljno je da postoji opasnost da se takav odbitak pretporeza može provesti. Stoga se, kao što i Austrija pravilno naglašava, prema smislu i svrsi obuhva?aju svi ra?uni koji bi adresata ra?una mogli navesti na odbitak pretporeza. Kao što je prethodno navedeno (to?ka 28. i sljedeće), to se odnosi i na ra?une na male iznose.

3. **Potreba postojanja opasnosti od gubitka poreznih prihoda**

33. U kona?nici stoga izdavatelj ra?una neovisno o postojanju krivnje (to jest objektivno) odgovara za rizik da primatelj ra?una na temelju tog (neto?nog) ra?una može ostvariti neosnovani odbitak pretporeza. Rije? je o objektivnoj odgovornosti izdavatelja ra?una. Ta se odgovornost primjenjuje ne samo u slu?aju zablude o to?noj poreznoj stopi kada se, kao u predmetnom slu?aju, u ra?unu navodi redovna porezna stopa umjesto snižene porezne stope. Me?utim, uvjet za to jest da postoji opasnost neopravdanog (previsokog) odbitka pretporeza, kao što Komisija pravilno ističe.

34. Stoga je upitno je li ?lanak 203. Direktive o PDV-u u ovom predmetu relevantan. U skladu s ?lankom 168. Direktive o PDV-u, pretporez može odbiti samo porezni obveznik (u daljnjim okolnostima). Krajnji potroša? *per se* nema pravo na odbitak pretporeza.

35. Suprotno tomu, (apstraktna) opasnost da osoba koja nije porezni obveznik neopravdano odbije pretporez gotovo da ne postoji, ako se izuzme slu?aj društva u osnivanju. Me?utim, porezna uprava odbitak pretporeza takvog društva ionako detaljnije ispituje zbog nedostatka oporezivih transakcija. Vjerojatno je i to jedan od razloga zbog kojeg sud koji je uputio zahtjev smatra da u situaciji poput predmetne *ne* može postojati opasnost od gubitka poreznih prihoda.

36. Ako ?lanak 203. Direktive o PDV-u predstavlja element opasnosti, ali je takva opasnost *per se* isklju?ena jer su primatelji isporuke i adresati ra?una isklju?ivo osobe koje nisu porezni obveznici, nego krajnji potroša?i, tada se ?lanak 203. Direktive o PDV-u ne može primijeniti.

4. **Me?uzaklju?ak**

37. Stoga se na prvo pitanje može odgovoriti kako slijedi: Ako su primatelji usluga krajnji potroša?i koji nisu ovlašteni na odbitak pretporeza, izdavatelj ra?una nije dužan platiti PDV u skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u.

C. **Porezna obveza u skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u u slu?aju opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja se ne može isklju?iti**

38. Naro?ito Austrija osporava ?injenično stanje koje je naveo sud koji je uputio zahtjev, a prema kojem nema opasnosti od gubitka poreznih prihoda. Premda se ?ini uvjerljivim da su korisnici dvoranskog igrališta samo krajnji potroša?i, a ne osobe koje su obveznici PDV-a, ipak nije

unaprijed moguće isključiti da je pri broju od 22.557 ulaznica (odnosno račun) među njima eventualno ipak bio jedan ili više poreznih obveznika.

39. Tako je primjerice moguće zamisliti slučaj da to dvoransko igralište posjeti otac sa sinom. Ako je taj otac porezni obveznik (na primjer samostalni fotograf), onda bi postojala barem apstraktna opasnost da će taj račun, pravilno (prodaje tamo snimljene fotografije) ili ne (to su privatne snimke), biti obuhvaćen njegovom prijavom PDV-a i u tom smislu može doći od isticanja previsokog iznosa pretporeza. U tom bi se smislu primjenjivao članak 203. Direktive o PDV-u. Međutim, u konačnici je zadaća suda koji je uputio zahtjev da ocijeni postoji li, i u kojem opsegu postoji, apstraktna opasnost za usklađivanje porezne obveze isporučitelja i odbitka pretporeza primatelja usluge.

40. čak i ako se u pojedinačnim slučajevima ne može isključiti određena apstraktna opasnost, to, međutim, ne znači da se u tom slučaju porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u odnosi na svih 22.557 račun. Takva „zarazna pomisao” da su, zato što se ne može isključiti da je odgovarajući račun ipak primio porezni obveznik, svi računi obuhvaćeni člankom 203. Direktive, strana je propisima o porezu na dodanu vrijednost te je ni Austrija detaljnije ne obrazlaže.

41. Porezna obveza iz članka 203. Direktive odnosi se na pojedinačan nepravilan račun. Eventualno se procjenom, koja je u pravilu uvijek moguća u okviru propisa koji se odnose na porezno postupovno pravo, mora utvrditi broj apstraktno „opasnih račun” i porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive ograničiti na te račune. Potonje odgovara i načelu neutralnosti prema kojem se PDV-om u načelu ne treba opteretiti samog poreznog obveznika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu.(8)

42. U predmetnom se slučaju zbog vrste oporezive usluge (ulaznice za dvoransko igralište), koju će možda iznimno iskoristiti neki porezni obveznik, može smatrati da postoji vrlo mali potencijal opasnosti.

43. Stoga se odgovor na prvo pitanje može nadopuniti kako slijedi: ako su, međutim, među adresatima bili i porezni obveznici, primjenjuje se porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Udio tih račun koji opravdavaju apstraktnu opasnost isto je tako, u slučaju potrebe, potrebno utvrditi procjenom.

D. Zablude u pogledu visine porezne stope i obveza ispravka računa

44. Ako se primjenjuje članak 203. Direktive o PDV-u, postavlja se pitanje mogućnosti ispravka tih račun kako bi se previsoka porezna obveza (na temelju računa) u skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u mogla smanjiti na porez koji se materijalno duguje na temelju zakona (na temelju oporezive transakcije). To bi se pitanje postavilo i ako bi Sud, suprotno mojem prijedlogu, poreznu obvezu u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u proširio i na izdavanje račun krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici.

1. Sudska praksa Suda o mogućnosti ispravka računa

45. U tom je pogledu Sud već presudio da Direktiva o PDV-u ne sadržava odredbe o ispravku PDV-a koji je izdavatelj račun neopravdano obračunao(9). Stoga je zadaća država članica da nađu rješenje za to, sve dok tu prazninu ne popuni zakonodavac Unije.(10) Za to je rješenje Sud, međutim, razvio dva pristupa koja države članice moraju uzeti u obzir.

46. Tako je, s jedne strane, na državama članicama, kako bi osigurale neutralnost PDV-a, da u svojim unutarnjim pravnim porecima predvide mogućnost sravnjivanja svakog poreza koji je

neosnovano obra?unati kada osoba koja ispostavlja ra?un doka?e svoju *dobru vjeru*.(11)

47. Prema shva?anju Suda, navedeno se isklju?uje primjerice nacionalnim pravilom prema kojem se ispravak poreza ne primjenjuje nakon pokretanja poreznog nadzora.(12) Isto vrijedi i ako se ispravak porezne obveze izdavatelja ra?una koji je u dobroj vjeri uvjetuje ispravkom ra?una koji fakti?ki nije mogu? jer adresati ra?una uop?e nisu poimence poznati. Takav uvjet ne bi bio proporcionalan.(13)

48. S druge strane, na?elo neutralnosti PDV-a nala?e da PDV koji je neosnovano obra?unati mo?e biti ispravljen kada je osoba u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda, a da pritom dr?ave ?lanice *ne mogu* takvo sravnjivanje uvjetovati dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni ra?un.(14) Osim toga, to sravnjivanje ne mo?e ovisiti o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela.(15)

a) ***Ispravak porezne obveze u slu?aju izdavatelja ra?una koji je u dobroj vjeri***

49. Iz navedene sudske prakse slijedi da porezni obveznik koji doka?e svoju dobru vjeru mo?e ispraviti neosnovano iskazani PDV u ra?unu (misli se na njegovu poreznu obvezu u skladu s ?lankom 203. Direktive o PDV-u) unato? opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja i dalje postoji.(16)

50. Tom se sudskom praksom(17) u obzir uzima okolnost da poduzetnik koji pru?a uslugu (koji isto tako izdaje i ra?un, odnosno dijelom ga mora izdati, vidjeti ?lanak 220. Direktive o PDV-u) ima samo funkciju osobe koja ubire porez za ra?un dr?ave(18). Komisija ga u svojem podnesku naziva ?ak „produ?enom rukom porezne uprave”. Ako on tu funkciju obavlja u dobroj vjeri, za eventualne pogreške mora odgovarati dr?ava koja ga je uklju?ila kao osobu koja ubire porez.

51. Iz zahtjeva za prethodnu odluku nije sasvim razvidno zašto je društvo P GmbH primijenilo pogrešnu poreznu stopu. U tom smislu sud koji je uputio zahtjev mora ispitati mo?e li u ovom predmetu biti rije?i o izdavatelju ra?una koji je u dobroj vjeri. Pritom je potrebno uzeti u obzir da pravilna porezna stopa ponekad ovisi o slo?enim pitanjima pravnog razgrani?enja te se ponekad ne mo?e odrediti sa sigurnoš?u. U takvim slu?ajevima postoji velik rizik za pogrešku koja se ti?e prava. Što je slo?enija Direktiva o PDV-u, odnosno nacionalni zakon o porezu na promet, to je ve?i doti?ni rizik za poreznog obveznika.

52. Ako je stoga samo zbog pogrešne pravne ocjene (pogreška koja se ti?e prava) primijenjena pogrešna porezna stopa, prema mojem mišljenju treba smatrati da je rije? o izdavatelju ra?una koji je u dobroj vjeri. Primjer za to mo?e biti ako u pogledu pravilne porezne stope postoje proturje?na stajališta, a porezni se obveznik odlu?io za, kako se kasnije ispostavi, ono koje je pogrešno. Druk?ije bi moglo biti u slu?aju kada porezni obveznik o poreznoj stopi uop?e nije razmišljao, odnosno, ako je bilo jasno koja je porezna stopa primjenjiva. Takva pogreška koja se ti?e prava ne bi bila ni logi?na ni objašnjiva pa tada u tom smislu isto ne bih govorila o izdavatelju ra?una u dobroj vjeri. Me?utim, odlu?uju?e je pitanje mo?e li se poreznom obvezniku kao osobi koja ubire porez za ra?un dr?ave prigovoriti izdavanje pogrešnog ra?una.

53. Utvrdi li sud koji je uputio zahtjev da je društvo P GmbH prilikom primjene pogrešne redovne porezne stope postupalo u dobroj vjeri, nije bitno je li opasnost od gubitka poreznih prihoda bila uklonjena. Budu?i da opasnost od gubitka poreznih prihoda proizlazi iz samog postojanja pogrešnih ra?una, ispravak ra?una tada ne bi ni bio nu?an za ispravak porezne obveze.

b) ***Ispravak porezne obveze neovisno o dobroj vjeri izdavatelja ra?una***

54. No, pitanje ispravka ra?una u svrhu uklanjanja opasnosti od gubitka poreznih prihoda

postavlja se ako sud koji je uputio zahtjev dođe do zaključka da porezni obveznik prilikom izdavanja računa nije postupao u dobroj vjeri. U tom se slučaju porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u može ispraviti samo ako je opasnost od gubitka poreznih prihoda bila uklonjena pravodobno i u potpunosti.

55. Međutim, kao što Sud nadalje navodi, mjere koje države članice usvajaju kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a i spriječile utaju poreza ne trebaju prelaziti ono što je potrebno za postizanje tih ciljeva. Stoga se one ne smiju koristiti na način da dovode u pitanje neutralnost PDV-a, koje je temeljno načelo zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost.(19) To osobito vrijedi za element apstraktne opasnosti (vidjeti točku 30. i sljedeće ovog mišljenja).

56. Ako je povrat PDV-a, pritom se misli na smanjenje PDV-a koji se duguje u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, s obzirom na uvjete pod kojima se mogu podnijeti zahtjevi za povrat poreza nemogući ili pretjerano težak, navedena načela mogu posljedično zahtijevati da države članice predvide instrumente i postupovna pravila potrebna kako bi se poreznom obvezniku omogućio povrat neopravdano obračunatog poreza.(20)

57. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, u predmetnom slučaju ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda. Stoga ni ispravak računa nije potreban.

2. Postupanje s obzirom na faktičnu nemogućnost ispravka

58. Ako ipak postoji određena opasnost (vidjeti točku 38. i sljedeće točke ovog mišljenja), što mora ocijeniti sud koji je uputio zahtjev te u slučaju potrebe utvrditi procjenom, ispravak bi u načelu bio potreban u svrhu uklanjanja te opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja rezultira s osnove postojanja tih pogrešnih računa.

59. Sud koji je uputio zahtjev pritom otvara pitanje mogućnosti ustrajanja na tom načelu ako ispravak dotičnih računa faktično više nije moguć jer adresati računa uopće nisu poimence poznati. Zahtijevati od izdavatelja računa nemoguće moglo bi predstavljati neproporcionalan zahtjev. S druge strane, kao što Austrija naglašava, izdavatelj računa tek je svojim ponašanjem izazvao rizik nastanka opasnosti od gubitka poreznih prihoda.

60. Prema mojem mišljenju, u ovom slučaju – postojeća opasnost od gubitka poreznih prihoda i faktična nemogućnost ispravka pogrešno izdanih računa – rješenje ovisi i o razmatranju pogreške. To je u skladu sa sudskom praksom Suda koja štiti izdavatelja računa koji postupi u dobroj vjeri (vidjeti točku 52. i sljedeće ovog mišljenja), dok izdavatelj računa koji ne postupi u dobroj vjeri mora ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda. Ako je to uklanjanje moguće samo ispravkom računa, tada nemogućnost njihova ispravka ide na teret tog izdavatelja.

61. Budući da opasnost od gubitka poreznih prihoda proizlazi iz postojanja pogrešnih računa, ti se računi u načelu moraju ispraviti. Ako to ne uspije, ne može se smanjiti ni porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Za razliku od Komisijina mišljenja, u tu je svrhu nebitno je li uopće postojala obveza izdavanja računa jer je riječ o uklanjanju obveze plaćanja PDV-a nastale na temelju pogrešnog računa (vidjeti točku 25. i sljedeće ovog mišljenja).

3. Međuzaključak

62. Pravom Unije, osobito načelima proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a, zahtijeva se mogućnost ispravka obveze plaćanja PDV-a uređene člankom 203. Direktive o PDV-u kao objektivna odgovornost. Obveza dopuštanja ispravka postoji neovisno o uklanjanju time nastale opasnosti od gubitka poreznih prihoda ako je izdavatelj računa postupao u dobroj vjeri jer je, primjerice, počinio pogrešku koja se tiče prava. Ako nije postupao u dobroj vjeri, opasnost od

gubitka poreznih prihoda mora se ukloniti. U tu se svrhu račun u na?elu mora ispraviti. Ako izdavatelj račun to ne može učiniti, ta nemogućnost spada u njegovu sferu rizika. U tom slučaju ostaje porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u.

E. Prigovor stjecanja bez osnove

63. Svojim potpitanjem 2. (b) sud koji je uputio zahtjev želi znati protivi li se ispravku PDV-a iz članka 203. Direktive o PDV-u to da su krajnji potrošači previsoki porez snosili u okviru cijene i da se na taj način ispravkom PDV obogatio samo porezni obveznik -a (u ovom slučaju P GmbH).

64. Pravom Unije se dopušta da se nacionalnim pravnim sustavom (kao u ovom predmetu člankom 239.a BAO-a) odbije povrat neosnovano ubranih poreza ako to dovodi do neosnovanog boga?enja korisnika(21). Me?utim, „na?elo kojim se zabranjuje stjecanje bez osnove mora se provoditi u skladu s na?elima kao što je na?elo jednakog postupanja”.(22)

65. Kako je Sud već presudio, stjecanje bez osnove ne postoji već tada kada je porez protivan pravu Unije putem cijene prenesen na krajnjeg potrošača. Naime, porezni bi obveznik mogao pretrpjeti ekonomsku štetu zbog pada prodaje čak i ako je porez u cijelosti uključen u cijenu.(23)

66. U predmetnom bi slučaju društvo koje konkurira društvu P GmbH i koje bi zahtijevalo istu cijenu bilo opterećeno PDV-om samo u iznosu od 13/113 cijene, a ne 20/120 cijene. U slučaju iste cijene, društvo P GmbH bi zbog svoje pogreške u pogledu primjenjive porezne stope imalo manju profitnu maržu nego usporedivi konkurent. U slučaju jednake profitne marže, društvo P GmbH bi zbog svoje pogreške, me?utim, moralo zara?unati višu cijenu što bi pak predstavljalo nepovoljan konkurentski položaj. U ovom je predmetu to argument protiv stjecanja bez osnove društva P GmbH.

67. Osim toga, kao što je Sud naveo, da bi prigovor stjecanja bez osnove država članica bio uspješan, zahtijeva se da je *u cijelosti neutraliziran* gospodarski teret za poreznog obveznika do kojeg je došlo zbog neosnovano naplaćenog poreza.(24)

68. Postojanje i opseg stjecanja bez osnove, do kojeg dovodi povrat poreza naplaćenog poreznom obvezniku protivno pravu Unije, stoga se mogu – kao što navodi Sud – utvrditi tek nakon gospodarske analize kojom se u obzir uzimaju sve relevantne okolnosti.(25) Pritom je teret dokaza za stjecanje bez osnove na državi članici.(26) U slučaju neizravnih poreza (isto vrijedi i za u ovom predmetu neizravno naplaćeni PDV) ne može se pretpostaviti da je došlo do prijenosa poreza.(27)

69. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provede takvo ispitivanje.(28) Me?utim, Sud može u tu svrhu dati korisne upute koje mogu biti relevantne za sveobuhvatno uzimanje u obzir svih okolnosti.

70. S jedne strane, potrebno je u obzir uzeti činjenicu da u slučaju poput predmetnog, u kojem nisu poznati krajnji potrošači kao stvarni obveznici PDV-a, pogrešno ubran previsoki PDV „oboga?uje” ili državu ili poduzetnika koji obavlja isporuku. Vjerojatno zbog toga Komisija misli da se porezna uprava u na?elu ne može pozivati na stjecanje bez osnove društva P GmbH. Austrijski porezni zakon državi u ovom slučaju daje pravo da u pogledu isporuke koju je obavilo društvo P GmbH obračuna PDV samo po sniženoj stopi (odnosno u iznosu od 13/113 cijene). Iznos koji to premašuje u materijalnopравnom smislu dovodi do „neosnovanog boga?enja” države. Suprotno tomu, porezni je dužnik imao građanskopravni zahtjev u pogledu cijene ugovorene s krajnjim potrošačem u njezinom punom iznosu.

71. S druge strane, u slučaju isporuka krajnjim potrošačima u pravilu nije relevantno kako je

sastavljena konažna cijena jer krajnji potrošači ne mogu ostvarivati odbitak pretporeza. Pogreška u pogledu vlastite osnove za izražanje cijene u naželu se, suprotno tvrdnjama Komisije, ne tiže građanskopravnog zahtjeva za isplatu cijene ugovorene s krajnjim potrošačem ako i u mjeri u kojoj konkretan iznos PDV-a nije žinio posebnu ugovornu osnovu.

72. Taj zaključak potvrđuje i žlanak 73. i sljedeći žlanci Direktive o PDV-u. U skladu s tim odredbama, oporezivi iznos obuhvaća sve što žini naknadu koju že dobavljač dobiti od kupca u zamjenu za isporuku. To je ugovorena cijena. U skladu s žlankom 78. tožkom (a) Direktive o PDV-u oporezivi iznos ne ukljuđuje sam PDV. Prema koncepciji Direktive o PDV-u, PDV je stoga na temelju zakona uvijek u tožnom iznosu sadržan u ugovorenoj cijeni. To je Sud tek nedavno potvrdio, žak i u sluđaju PDV prijevare.(29)

73. Mežutim, ako se, bez obzira na tožan iskaz na računu, PDV uvijek u tožnom iznosu prenese na krajnjeg potrošača (žlanak 73. i žlanak 78. tožka (a) Direktive o PDV-u), onda ne može biti riježi o tome da je krajnji potrošač platio previše PDV-a te se stoga društvo P GmbH neosnovano obogatilo ako država isplati povrat poreza koji se nije dugovao. Krajnji potrošač platio je PDV u tožnom iznosu (vidjeti žlanke 73. i 78. Direktive o PDV-u), samo je taj iznos na računu bio obražunan u pogrešnom iznosu i iskazan u pogrešnom iznosu.

74. U tom je smislu Sud vež utvrdio da prilikom zahtijevane ukupne ocjene može biti relevantna žinjenica jesu li ugovorima sklopljenim između stranaka kao naknada za usluge predviženi fiksni iznosi ili osnovni iznosi uvežani za eventualno pripadajuži porez. U prvom sluđaju, dakle kada je rijež o ugovaranju fiksnog iznosa, moguže je da ne postoji stjecanje bez osnove isporužitelja.(30) Išla bih još i korak dalje te bi u sluđaju ugovorenog fiksnog iznosa s krajnjim potrošačem i prijenosa PDV-a iskljužila stjecanje bez osnove poreznog obveznika koji obavlja isporuku *per se*. On je morao prihvatiti ili manju profitnu maržu ili manju konkurentnost u usporedbi sa svojim konkurentima.

75. Stoga se okolnost da su krajnji potrošači platili konažnu cijenu koja je bila pogrešno obražunana (jer je sadržavala previsoki udio PDV-a i prenisku profitnu maržu) ne protivi ispravku porezne obveze u skladu s žlankom 203. Direktive o PDV-u. Stjecanje bez osnove poreznog obveznika u svakom sluđaju ne proizlazi iz navedenog ako je bio ugovoren takozvani fiksni iznos (fiksna cijena). Drukžije bi moglo biti ako je ugovorena cijena uvežana za PDV koji se duguje na temelju zakona. No taj se sluđaj u ovom predmetu može iskljužiti.

V. Zaključak

76. Stoga predlažem Sudu da na pitanja Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud, Austrija) odgovori kako slijedi:

1. Ako primatelji usluga nisu krajnji potrošači koji su ovlašteni na odbitak pretporeza, izdavatelj računa ne duguje PDV u skladu s žlankom 203. Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, ako su mežu adresatima računa bili i porezni obveznici, porezna obveza nastaje u skladu s žlankom 203. Direktive o PDV-u. U sluđaju potrebe, udio tih računa treba utvrditi procjenom.

2. Naželima proporcionalnosti i neutralnosti PDV-a zahtijeva se mogućnost ispravka obveze plažanja PDV-a urežene žlankom 203. Direktive o PDV-u kao objektivna odgovornost. Obveza dopuštanja ispravka postoji neovisno o uklanjanju time nastale opasnosti od gubitka poreznih prihoda ako je izdavatelj računa postupao u dobroj vjeri. Postupanje u dobroj vjeri postoji ako je porezni obveznik ne znajuži požinio pogrešku koja se tiže prava. Ako on, suprotno tomu, mežutim, u tom smislu nije postupao u dobroj vjeri, uklanjanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda nužan je uvjet. U tu se svrhu račun u naželu mora ispraviti. Ako izdavatelj računa to ne može užiniti, ta nemogućnost spada u njegovu sferu rizika. U tom sluđaju ostaje porezna obveza u skladu s

člankom 203. Direktive o PDV-u.

3. Ispravku porezne obveze iz članka 203. Direktive o PDV-u ne protivi se okolnost da su krajnji potrošači platili cijenu koja je bila pogrešno obračunana (jer je sadržavala previsoki PDV i stoga premalu profitnu maržu). U svakom slučaju, iz toga ne proizlazi stjecanje bez osnove poreznog obveznika ako je bio ugovoren takozvani fiksni iznos (fiksna cijena).

1 Izvorni jezik: njemački

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. (SL 2006., L 347., str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi sporne godine (2019.); koja je u tom pogledu posljednji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2018/2057 od 20. prosinca 2018. (SL 2018., L 329., str. 3.)

3 Tako izričito, među ostalim, presude od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo/Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27.) i od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32.)

4 Tako izričito presude od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo/Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 27.); od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 32.), od 11. travnja 2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 24.), od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32.), od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 35. i 36.) i od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 28. i sljedeće)

5 Presuda od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 13.)

6 Tako izričito presuda od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 28. i sljedeće) upućuje na presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57.)

7 Vidjeti u tom smislu i moje mišljenje u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, točka 31. i sljedeće)

8 Vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

9 Tako izričito presude od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 30.), od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38.) i od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 48.)

10 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 35.), od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, t. 49.), od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 49.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.)

11 Presude od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 31.), od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27.), od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.), od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 33.), od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.)

12 Presuda od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 33.)

13 U tom smislu u pogledu uvjeta koji više nije moguće ispuniti vidjeti presudu od 11. travnja

2013., Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, t. 34.)

14 Presuda od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 28.), od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.), od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 37.) od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 37.), od 6. studenoga 2003., Karageorgou i dr. (C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, t. 50.) i od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 58.)

15 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 38.) i od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 68.)

16 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.) i od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.)

17 Polazna točka je bila presuda od 13. prosinca 1989., Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, t. 18.). Od tada se taj tekstualni modul neprestano ponavlja, a da se pritom nikad nije stvarno objasnilo zašto se i pod kojim se uvjetima u ovom kontekstu može govoriti o poreznom obvezniku koji je u dobroj vjeri; vidjeti samo presude od 18. ožujka 2021., P (Kartice za gorivo) (C-48/20, EU:C:2021:215, t. 31. i sljedeće.), od 2. srpnja 2020., Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, t. 27.), od 8. svibnja 2019., EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, t. 33.), od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 33.) i od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 36.)

18 Presude od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 31.), od 15. listopada 2020., E. (Porez na dodanu vrijednost – Smanjenje iznosa oporezivog PDV-om) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.), od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

19 Presuda od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 39.), vidjeti po analogiji presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 59. i navedena sudska praksa)

20 Presuda od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 40.), vidjeti u tom smislu i po analogiji presudu od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41.)

21 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 48.), od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 41.), od 21. rujna 2000., Michailidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, t. 31.) i od 24. ožujka 1988., Komisija/Italija (104/86, EU:C:1988:171, t. 6.)

22 Presuda od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 41.)

23 Presude od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09, EU:C:2011:540, t. 21.), od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 42. i t. 56.) i od 14. siječnja 1997., Comateb i dr. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, t. 29. i sljedeće)

24 Presuda od 16. svibnja 2013., Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, t. 28.). To je, primjerice, moguće ako je država članica istodobno pogrešno subvencionirala previsoku cijenu. Međutim, u ovom predmetu to nije slučaj.

25 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 49.), od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 43.) i od 2. listopada 2003., Weber's Wine

World i dr. (C-147/01, EU:C:2003:53, t. 100.)

26 Vjerojatno bi tako trebalo shvatiti navode iz presude od 24. ožujka 1988., Komisija/Italija (104/86, EU:C:1988:171, t. 11.). Na isti se način promišlja i u presudi od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09, EU:C:2011:540, t. 20.) u kojoj je u pogledu neisplate povrata poreza koji se nije dugovao riječ o iznimci koju treba usko tumačiti. Vidjeti i presudu od 21. rujna 2000., Michailidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, t. 33.)

27 Tako izričito u presudi od 14. siječnja 1997., Comateb i dr. (C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 25. *in fine*)

28 Presude od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 50.), od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, t. 44.), od 21. rujna 2000., Michailidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, t. 32.) i od 14. siječnja 1997., Comateb i dr. (C-192/95 bis C-218/95, EU:C:1997:12, t. 23. i 25.)

29 Presuda od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, t. 34.). Sud je pravilno odbio zahtjev porezne uprave da na ugovorenu (neoporezivu) cijenu dodatno zaračuna PDV kao svojevrsnu sankciju.

30 Slično već u presudi od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 50.)