

Predmet C-794/23**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

21. prosinca 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Verwaltungsgerichtshof (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

14. prosinca 2023.

Podnositelj revizije:

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2

(Visoki upravni sud, Austrija)

(Ro 2023/13/0014)

14. prosinca 2023.

Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) [omissis] donio je u pogledu revizije Finanzamta Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte in [omissis] Wiener Neustadt (Porezna uprava Austrije, Služba u Donjoj Austriji Mitte u Bečkom Novom Mjestu) [omissis] protiv presude Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud, Austrija) od 27. siječnja 2023. [omissis] u vezi s, među ostalim, PDV-om za 2019. (intervenijent: P GmbH u W, kojeg zastupa LBG Burgenland Steuerberatung GmbH u [omissis] Mattersburgu [omissis])

rješenje:

Sudu Europske unije upućuju se u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da porezni obveznik koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos PDV-a obračunan na temelju pogrešne stope nije dužan na temelju te odredbe platiti dio PDV- a koji je pogrešno obračunan ako je primatelj usluge iskazane na konkretnom računu osoba koja nije porezni obveznik, čak i ako je taj porezni obveznik pružio druge, slične usluge drugim poreznim obveznicima?

2. Treba li „krajnjim potrošačem koji nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza” u smislu presude Suda od 8. prosinca 2022., C-378/21, smatrati samo osobu koja nije porezni obveznik ili i poreznog obveznika koji se konkretnom uslugom koristi samo u privatne svrhe (ili u druge svrhe na temelju kojih se ne ostvaruje pravo na odbitak) i stoga nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza?

3. Na temelju kojih kriterija u slučaju pojednostavljenog računa u skladu s člankom 238. Direktive 2006/112/EZ treba ocijeniti za koje račune (eventualno u okviru procjene) porezni obveznik ne treba platiti iznos koji je pogrešno obračunan, s obzirom na to da ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda?

Obrazloženje:

- 1 A. Činjenice i dosadašnji postupak:
- 2 P GmbH je društvo s ograničenom odgovornošću osnovano na temelju austrijskog prava. To društvo upravlja dvoranskim igralištem. Na cijenu ulaznica za dvoransko igralište (naknada za njegove usluge) 2019. primijenilo je stopu PDV-a od 20 %. Svojim je klijentima prilikom plaćanja naknade izdavalo račune (blagajničke karte) na male iznose u smislu članka 11. stavka 6. Umsatzsteuergesetz 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG iz 1994.) (pojednostavljeni račun u skladu s člankom 238. Direktive 2006/112/EZ). Društvo P GmbH ispravilo je nakon toga prijavu PDV-a jer na cijenu ulaznica treba primijeniti sniženu stopu od 13 %. To društvo nije pružalo svoje usluge isključivo osobama koje nisu porezni obveznici (osobe koje nisu poduzetnici).
- 3 Odlukom od 18. siječnja 2021. Porezna uprava utvrdila je PDV za 2019. U obrazloženju je navedeno da je društvo P GmbH obračunalo porez na prihod od ulaznica za dvoranska igrališta po stopi od 20 %, a PDV je iskazan na kartama izdanima na blagajni. Naknadno provedeni ispravak stope PDV-a od 20 % za 2019. nije dopušten jer se ne mogu ispraviti računi niti se iznosi koji proizlaze iz razlike PDV-a mogu knjižiti u korist poduzetnikovih klijenata. Stoga treba odrediti PDV od 20 % na temelju računa, kao i na temelju stjecanja bez osnove.
- 4 Društvo P GmbH podnijelo je žalbu protiv te odluke. Istaknulo je da su primatelji usluge „gotovo isključivo” privatne osobe koje nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Stoga treba isključiti postojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda. Slijedom toga, nisu potrebni formalni ispravak računa i prosljeđivanje ispravka primatelju računa.
- 5 Rješenjem od 21. lipnja 2021. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku.
- 6 Presudom od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich, C-378/21, Sud je odlučio:

„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) obračunan na temelju pogrešne stope, nije dužan na temelju te odredbe platiti dio PDV- a koji je pogrešno obračunan 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.”

- 7 Odlukom koja se pobijala pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud) Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) preinačio je rješenje o PDV-u za 2019.
- 8 Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) polazio je od toga da su se uslugama društva P GmbH „(gotovo) isključivo” koristili klijenti koji kao krajnji potrošači ne mogu isticati pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Ne postoji nikakva opasnost od gubitka prihoda od PDV-a, osim u pogledu procijenjenih 0,5 % ukupnog prihoda koji ostvaruje dvoranski rekreacijski park. To proizlazi iz izjave direktora društva P GmbH, prema kojoj su 2019. primatelji usluga društva P GmbH bili samo krajnji potrošači koji nisu imali pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Nisu postojale usluge putovanja ni agencijske usluge. Međutim, budući da se ne može u potpunosti isključiti da su klijenti društva P GmbH (opravdano ili neopravdano) proveli odbitak plaćenog pretporeza iz računâ, potrebna je procjena. Zbog velike vjerojatnosti da su usluge društva P GmbH pružene u privatne svrhe klijenata, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) procijenio je da na temelju računa postoji porezna obveza u pogledu 0,5 % ukupnog prihoda. Kad je riječ o izdanim kartama (ukupno 22 557 računa), to se odnosi na otprilike 112 računa na temelju kojih je (opravdano ili neopravdano) proveden odbitak plaćenog pretporeza.
- 9 Porezna uprava podnijela je reviziju protiv te presude. Porezna uprava ističe da pobijana presuda odstupa od sudske prakse Suda. Sud je naveo da porezni obveznik nije dužan platiti dio PDV-a koji je pogrešno obračunan 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. Iz presude Suda ne proizlazi da se prilikom procjene pravi razlika između krajnjih potrošača, s jedne strane, i poreznih obveznika koji imaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza, s druge strane. Sud je ispitao pitanje samo s obzirom na pretpostavku da su primatelji usluge isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza.
- 10 B. Relevantne odredbe
- 11 1. Nacionalno pravo

- 12 Članak 11. UStG-a iz 1994., u verziji koju treba primijeniti u spornom slučaju (BGBl. I br. 13/2014), u ulomcima glasi:

„(1) 1. 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.

[...]

(6) 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.

[...]

(12) Ako je poduzetnik u računu 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 računa, ako ga u odnosu na primatelja isporuke ili primatelja druge usluge ne ispravi na odgovarajući način. U slučaju ispravka članak 16. stavak 1. primjenjuje se *mutatis mutandis*.”

- 13 2. Pravo Unije

- 14 Članak 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost glasi:

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

- 15 Članak 203. te direktive glasi:

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

- 16 Članak 220. stavak 1. Direktive u ulomcima glasi:

„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;

[...]

- 17 C. Pojašnjenje prethodnih pitanja
- 18 U obrazloženju zahtjeva za prethodnu odluku od 21. lipnja 2021. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) izričito je naveo da su klijenti društva P GmbH 2019. bili „isključivo krajnji potrošači koji nisu imali pravo na odbitak plaćenog pretporeza”.
- 19 Ta činjenična pretpostavka Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) dovedena je u pitanje već u okviru postupka povodom zahtjeva za prethodnu odluku (vidjeti osobito mišljenje nezavisne odvjetnice od 8. rujna 2022., C-378/21, t. 38. i sljedeće). U presudi od 8. prosinca 2022., C-378/21, Sud se nije bavio tim razmatranjima nezavisne odvjetnice. Sud je u presudi naveo da se pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev temelje na pretpostavci da ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda s obzirom na to da su klijenti društva P GmbH bili isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak PDV- a koji im je obračunalo društvo P GmbH. Prvo pitanje ispitano je „samo s obzirom na tu pretpostavku” (t. 18.).
- 20 U nastavku postupka Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) udaljio se od te činjenične pretpostavke. Sada polazi od toga da nije isključeno da su klijenti društva P GmbH (opravdano ili neopravdano) proveli odbitak plaćenog pretporeza. Procjenjuje da udio tih klijenata iznosi 0,5 % ukupnog prihoda (odnosno njima je izdano otprilike 112 od ukupno 22 557 računa).
- 21 Upravo s obzirom na to da se odgovor Suda u prethodnom postupku povodom zahtjeva za prethodnu odluku izričito temeljio na tome da su svi klijenti društva P GmbH bili krajnji potrošači koji nisu imali pravo na odbitak plaćenog pretporeza, dvojbena je što treba vrijediti u slučaju da su i samo mali dio klijenata društva P GmbH činile osobe koje su porezni obveznici (poduzetnici). To ne isključuje opasnost od gubitka poreznih prihoda (u svakom slučaju i u potpunosti).
- 22 Na temelju toga može se zaključiti da, s obzirom na to da ispravak računâ (primatelji usluge nisu iskazani na „računima na male iznose” i stoga su nepoznati) zapravo nije proveden, općenito nije pravodobno i u potpunosti uklonjena opasnost od gubitka poreznih prihoda, tako da je društvo P GmbH dužno platiti cijeli iznos PDV-a iskazan na svim računima.
- 23 Suprotno tomu, u skladu s razmatranjima nezavisne odvjetnice, članak 203. Direktive odnosi se na pojedinačne netočne račune. Na temelju toga može se zaključiti da opasnost od gubitka poreznih prihoda postoji samo u pogledu računa

koji su izdani poreznim obveznicima (poduzetnicima) (čak i ako primatelj usluge nije iskazan na računu).

- 24 U slučaju da je relevantan pojedinačni netočan račun, sporno je i pitanje u pogledu toga na temelju kojih kriterija treba utvrditi račune (eventualno i u okviru procjene) za koje postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda. U tom kontekstu nije jasno kako treba tumačiti pojam „krajnji potrošač koji nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza”. Postavlja se pitanje o tome treba li krajnjim potrošačem u tom smislu smatrati samo osobu koja nije porezni obveznik ili i poreznog obveznika koji se konkretnom uslugom koristi samo u privatne svrhe (ili u druge svrhe na temelju kojih se ne ostvaruje pravo na odbitak plaćenog pretporeza) i stoga nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza.
- 25 Opasnost od gubitka poreznih prihoda u slučaju iskazivanja previsoke stope, kao što se to nesporno dogodilo u ovom predmetu, proizlazi iz toga da primatelj usluge ističe previsok iznos pretporeza. To se ponajprije odnosi na slučajeve u kojima se porezni obveznici (poduzetnici) koriste uslugama društva P GmbH kao ulaznim uslugama za vlastite usluge koje podliježu poreznoj obvezi (primjerice, kao što je to navela nezavisna odvjetnica u točki 39. svojeg mišljenja: samostalni fotograf koji prodaje fotografije snimljene na igralištu). U tom slučaju postoji opasnost od toga da će se pretporez opravdano isticati s obzirom na osnovu, ali da će se isticati neopravdano kad je riječ o njegovu iznosu (s obzirom na to da je previsok).
- 26 Međutim, to se može odnositi i na slučajeve u kojima se porezni obveznici (poduzetnici) koriste uslugama u privatne svrhe (ili u druge svrhe na temelju kojih se ne ostvaruje pravo na odbitak plaćenog pretporeza) (primjerice, privatne snimke; poduzetnici koji posjećuju park sa svojom djecom) te u tom pogledu mogu neopravdano isticati pretporez i s obzirom na njegovu osnovu. Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) polazi od toga da pritom može biti značajna i vrsta pružene usluge. Očito je da će, primjerice, usluge dvoranskog igrališta, upravo zbog toga što samo iznimno dolaze u obzir kao ulazne usluge za uslugu koju pruža poduzetnik, i porezni obveznik koji je primatelj te usluge samo iznimno neopravdano isticati kao pretporeze s obzirom na njihovu osnovu (a u ovom slučaju i s obzirom na njihov iznos).
- 27 Suprotno tomu, ako je primatelj usluge osoba koja nije porezni obveznik, općenito ne postoji opasnost od isticanja iznosa iskazanog na računu (s obzirom na njegovu osnovu i visinu).
- 28 Međutim, pritom eventualno treba uzeti u obzir i to da su izdani računi „računi na male iznose”, tako da se na temelju tih računa osobito ne može zaključiti tko je primatelj usluge. Stoga se ne može isključiti ni to da porezni obveznik koji nije primio te usluge zlouporabi taj račun (u pogledu moguće zlouporabe vidjeti primjerice mišljenje nezavisne odvjetnice od 21. rujna 2023., C-442/22, t. 2.).

- 29 Općenito se čini da tumačenje prava Unije u pogledu tih pitanja nije tako očito da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji (vidjeti presudu Suda od 4. listopada 2018., Komisija/Francuska Republika, C-416/17, t. 110.).
- 30 Pitanja se stoga upućuju Sudu u zahtjevu za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a.

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT