

**Zadeva C-794/23****Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

21. december 2023

**Predložitveno sodišče:**

Verwaltungsgerichtshof (Avstrija)

**Datum predložitvene odločbe:**

14. december 2023

**Vlagatelj revizije:**

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče, EU 2023/0009-2  
Avstrija) (Ro 2023/13/0014)  
14. december 2023

Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče) je [...] (ni prevedeno) glede revizije Finanzamt Österreich (davčna uprava Avstrije), Dienststelle Niederösterreich Mitte (urad za Spodnjo Avstrijo-osrednja regija) v [...] (ni prevedeno) Wiener Neustadt, [...] (ni prevedeno) zoper odločbo Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče, Avstrija) z dne 27. januarja 2023, [...] (ni prevedeno), ki se je med drugim nanašala na davek na dodano vrednost za leto 2019 (druga udeležena stranka: P GmbH, W, ki jo zastopa LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, [...] (ni prevedeno) Mattersburg [...] (ni prevedeno)),

sprejelo

**s k l e p :**

Sodišču Evropske unije se na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložijo ta vprašanja:

1. Ali je treba člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je opravil storitev in na svojem računu izkazal znesek DDV, izračunan na podlagi napačne davčne stopnje, na podlagi te določbe ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če je bila storitev, navedena na konkretnem računu, opravljena za osebo, ki ni davčni zavezanec, tudi če je ta davčni zavezanec opravil druge podobne storitve za druge davčne zavezance?

2. Ali je treba kot „končnega potrošnika, ki ni upravičen do odbitka vstopnega DDV“ v smislu sodbe Sodišča Evropske unije z dne 8. decembra 2022, C-378/21, razumeti le osebo, ki ni davčni zavezanec, ali tudi davčnega zavezanca, ki konkretno storitev uporablja le za zasebne namene (ali za druge namene, za katere ni priznana pravica do odbitka) in zato ni upravičen do odbitka vstopnega DDV?

3. Na podlagi katerih meril je treba pri poenostavljenem računovodstvu na podlagi člena 238 Direktive 2006/112/ES presoјati, za katere račune (po potrebi v okviru ocene) davčni zavezanec ni dolžan plačati neupravičeno zaračunanega zneska, ker ni nevarnosti izgube davčnih prihodkov?

**Obrazložitev:**

- 1 A. Dejansko stanje in dosedanji postopek:
- 2 P GmbH je družba z omejeno odgovornostjo v skladu z avstrijskim pravom. Upravlja notranjo igralnico. Leta 2019 je za vstopnino za notranjo igralnico (plačilo za svoje storitve) določila 20-odstotno stopnjo DDV. Družba P GmbH je strankam ob plačilu izdajala račune (blagajniška potrdila), ki so v skladu s členom 11(6) Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994, v nadaljevanju: UStG 1994) računi za majhne zneske (poenostavljeno računovodstvo v skladu s členom 238 Direktive 2006/112/ES). Družba P GmbH je nato popravila svoj obračun DDV, ker naj bi bilo treba za vstopnino uporabiti nižjo davčno stopnjo v višini 13 %. Družba P GmbH svojih storitev ni opravljala izključno za osebe, ki niso davčni zavezanci (osebe, ki niso podjetniki).
- 3 Finanzamt (davčna uprava) je z odločbo z dne 18. januarja 2021 odmerila DDV za leto 2019. V obrazložitvi je navedla, da je družba P GmbH obdavčila prihodke od vstopnin za notranjo igralnico po 20-odstotni stopnji; DDV naj bi bil prikazan na blagajniških potrdilih. Naknaden popravek 20-odstotne stopnje DDV za leto 2019 naj ne bi bil dovoljen, saj naj računov ne bi bilo mogoče popraviti niti naj ne bi bilo mogoče strankam podjetja posredovati dobropisov, ki izhajajo iz razlike v DDV. DDV v višini 20 % naj bi bilo zato treba obračunati zaradi obračuna in tudi za preprečitev neupravičene obogatitve.
- 4 Družba P GmbH je zoper to odločbo vložila pritožbo. Trdila je, da so bile storitve opravljene „skoraj izključno“ za fizične osebe, ki niso upravičene do odbitka vstopnega DDV. S tem naj bi bilo mogoče izključiti nevarnost izgube davčnih prihodkov. Zato naj formalni popravek računa, vključno s posredovanjem popravka prejemniku računa, ne bi bil potreben.

- 5 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je s sklepom z dne 21. junija 2021 pri Sodišču Evropske unije vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 6 Sodišče Evropske unije je s sodbo z dne 8. decembra 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, 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 določbe 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.“
- 7 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je z odločbo, ki se izpodbija pred Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče), spremenilo odločbo o odmeri davka za leto 2019.
- 8 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) naj bi menilo, da so storitve družbe P GmbH „(skoraj) izključno“ uporabljale stranke, ki naj kot končni potrošniki ne bi mogli uveljavljati odbitka vstopnega DDV. Z izjemo ocene v višini 0,5 % skupnega prometa, ki ga je mogoče pripisati notranji igralnici, naj ne bi bilo nevarnosti izgube DDV. To naj bi bilo razvidno iz izjave poslovodje družbe P GmbH, da so bili kupci storitev družbe P GmbH v letu 2019 zgolj končni potrošniki, ki niso bili upravičeni do odbitka vstopnega DDV. Šlo naj ne bi niti za potovalne storitve niti za storitve oskrbe. Ker pa naj ne bi bilo mogoče popolnoma izključiti, da so stranke družbe P GmbH na računih (upravičeno ali neupravičeno) odbile vstopni DDV, naj bi bilo treba opraviti oceno. Zaradi velike verjetnosti, da so bile storitve družbe P GmbH opravljene za zasebno rabo strank, naj bi Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) ocenilo 0,5 % skupnega prometa, za katerega naj bi zaradi obračuna obstajala davčna obveznost. V zvezi z izdanimi potrdili (skupaj 22.557 računov) naj bi šlo za približno 112 računov, od katerih je bil (upravičeno ali neupravičeno) odbit vstopni DDV.
- 9 Zoper to odločbo je Finanzamt (davčna uprava) vložila revizijo. Finanzamt (davčna uprava) trdi, da izpodbijana odločba odstopa od sodne prakse Sodišča Evropske unije. Sodišče Evropske unije naj bi razsodilo, da davčni zavezanec ni dolžan plačati dela neupravičeno zaračunanega DDV, če ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker je bila storitev opravljena izključno za končne potrošnike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV. Na podlagi sodbe Sodišča Evropske unije naj na podlagi ocene ne bi bilo mogoče sklepati o delitvi na končne potrošnike na eni strani in davčne zavezance, ki so upravičeni do odbitka vstopnega DDV, na drugi strani. Sodišče Evropske unije naj bi vprašanje preučilo izključno ob upoštevanju predpostavke, da se storitev opravlja izključno za končne potrošnike, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV.

10 B. Upoštevne določbe

11 1. Nacionalno pravo

12 Člen 11 UStG 1994 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (BGBl. I, št. 13/2014) v odlomkih določa:

„(1) 1. 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 izstavljeti 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.

[...]

(6) 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.

[...]

(12) Če je podjetnik na računu za dobavo ali drugo storitev znesek davka, ki ga ne dolguje za to transakcijo v skladu s tem zakonom, izkazal ločeno, je dolžan plačati ta znesek na podlagi računa, če tega računa v razmerju do prejemnika dobave ali druge storitve ustrezno ne popravi. V primeru popravka smiselno velja člen 16(1).“

13 2. Pravo Unije

14 Člen 193 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost določa:

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

15 Člen 203 te direktive določa:

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

16 Člen 220(1) Direktive v odlomkih 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;

[...]

17 C. Razlaga vprašanj za predhodno odločanje

18 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je v obrazložitvi predloga za sprejetje predhodne odločbe z dne 21. junija 2021 izrecno navedlo, da so bile stranke družbe P GmbH leta 2019 „izključno končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV“.

19 Ta predpostavka o dejanskem stanju Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je bila izpodbijana že v okviru postopka predhodnega odločanja (glej zlasti sklepne predloge generalne pravobranilke z dne 8. septembra 2022, C-378/21, točka 38 in naslednje). V sodbi z dne 8. decembra 2022, C-378/21, Sodišče ni odgovorilo na te premisleke generalne pravobranilke. Sodišče je v sodbi navedlo, da vprašnji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, temeljita na premisi, da ne obstaja nobena nevarnost izgube davčnih prihodkov, ker naj bi bile stranke družbe P GmbH izključno končni potrošniki, ki naj ne bi imeli pravice do odbitka DDV, ki jim ga je zaračunala družba P GmbH. Sodišče naj bi prvo vprašanje preučilo „le ob upoštevanju te premise“ (točka 18).

20 Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) se je v okviru nadaljnega postopka oddaljilo od te predpostavke o dejanskem stanju. Zdaj izhaja iz tega, da naj ne bi bilo mogoče izključiti, da so stranke družbe P GmbH (upravičeno ali neupravičeno) odbile vstopni DDV. Delež teh strank je ocenilo na 0,5 % celotnega prometa (ali približno 112 računov od skupno 22.557 računov).

21 Zlasti ob upoštevanju dejstva, da je odgovor Sodišča v prejšnjem postopku predhodnega odločanja izrecno temeljil na tem, da so bile vse stranke družbe P GmbH končni potrošniki, ki niso upravičeni do odbitka vstopnega DDV, je vprašljivo, kaj bi moralo veljati, če bi bil vsaj majhen del strank družbe P GmbH osebe, ki so davčni zavezanci (podjetniki). S tem nevarnost izgube davčnih prihodkov ni izključena (v vsakem primeru in v celoti).

22 Iz tega bi bilo mogoče sklepati, da glede na to, da popravek računov (prejemniki storitev na „računih za majhne zneske“ niso bili prikazani in zato niso znani) dejansko ni bil izveden, nevarnost izgube davčnih prihodkov kot celote ni bila

pravočasno in v celoti odpravljena, zato družba P GmbH dolguje celoten znesek DDV, ki je bil prikazan na vseh računih.

- 23 Nasprotno pa se po navedbah generalne pravobranilke člen 203 Direktive nanaša na posamezen napačen račun. Iz tega bi lahko sklepali, da obstaja nevarnost izgube davčnih prihodkov le za račune, izdane davčnim zavezancem (podjetnikom) (tudi če prejemnik storitve ni naveden na računu).
- 24 V primeru, da je odločilen posamezen napačen račun, je prav tako vprašljivo, na podlagi katerih meril je treba določiti (po potrebi tudi z oceno) račune, ki pomenijo nevarnost izgube davčnih prihodkov. V tem okviru ni jasno, kako je treba razumeti pojem „končni potrošnik, ki ni upravičen do odbitka vstopnega DDV“. Postavlja se vprašanje, ali je treba kot končnega potrošnika v tem smislu razumeti le osebo, ki ni davčni zavezanec, ali tudi davčnega zavezanca, ki določeno storitev uporablja le za zasebne namene (ali za druge namene, za katere ni priznana pravica do odbitka) in zato ni upravičen do odbitka vstopnega DDV.
- 25 Nevarnost izgube davčnih prihodkov pri navedbi previsoke davčne stopnje – kot je nesporno v obravnavanem primeru – izhaja iz dejstva, da prejemnik storitve uveljavlja previsok odbitek vstopnega davka. To se nanaša predvsem na primere, v katerih davčni zavezanci (podjetniki) uporabljajo storitve družbe P GmbH kot vstopne storitve za lastne obdavčljive storitve (kot je navedla generalna pravobranilka v sklepnih predlogih, točka 39: samostojni fotograf, ki prodaja fotografije, posnete v igralnici). V tem primeru obstaja nevarnost, da bi se vstopni davek uveljavljal upravičeno glede na temelj, vendar neupravičeno glede na višino (ker je previsok).
- 26 Vendar se to lahko nanaša tudi na primere, v katerih davčni zavezanci (podjetniki) uporabljajo storitve za zasebne namene (ali za druge namene, za katere ni priznana pravica do odbitka) (na primer zasebni posnetki; podjetniki, ki obiskujejo park s svojimi otroki) in v zvezi s tem neupravičeno uveljavljajo odbitek vstopnega davka tudi glede na temelj. Verwaltungsgerichtshof (višje upravno sodišče) izhaja iz tega, da je lahko v zvezi s tem upoštevana tudi narava opravljene storitve. Ker se bodo storitve, ki jih zagotavlja notranja igralnica, le izjemoma šteje za vstopne storitve za poslovno storitev, je razumljivo, da bodo davčni zavezanci, ki so prejemniki teh storitev, le izjemoma glede na temelj (in v obravnavanem primeru tudi glede na znesek) neupravičeno uveljavljali odbitek vstopnega davka.
- 27 Če pa je prejemnik storitve oseba, ki ni davčni zavezanec, na splošno ni nevarnosti, da bi ta oseba uveljavljala znesek, naveden na računu (glede na temelj in glede na višino).
- 28 Vendar pa je morda treba upoštevati tudi dejstvo, da so izdani računi „računi za majhne zneske“, tako da iz njih zlasti ni razviden prejemnik storitve. Zato naj tudi ne bi bilo mogoče izključiti, da davčni zavezanec, ki teh storitev ni prejel, ta račun

zlorabi (v zvezi z morebitnimi zlorabami glej na primer sklepne predloge generalne pravobranilke z dne 21. septembra 2023 v zadevi C-442/22, točka 2).

- 29 Glede na vse navedeno razlaga prava Unije v zvezi s temi vprašanji ni tako očitna, da ne bi dopuščala nobenega razumnega dvoma (glej sodbo Sodišča Evropske unije z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francoska republika, C-416/17, točka 110).
- 30 Vprašanja se zato na podlagi člena 267 PDEU predložijo Sodišču Evropske unije v predhodno odločanje.

[...] (ni prevedeno)

DELOVNI DOKUMENT