



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 8. rujna 2022.¹

Predmet C-378/21

P GmbH
uz sudjelovanje:
Finanzamt Österreich

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Zabluda u pogledu točne visine porezne stope – Ispravak porezne obveze – Faktična nemogućnost ispravka već izdanih računa – Nepostojanje potrebe ispravka računa 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 područje za poreznog obveznika koji taj porez treba naplatiti od svojih kupaca zapravo samo za račun države. Ako porezni obveznik, primjerice, pogrešno primijeni prenisuku poreznu stopu, on unatoč tomu duguje točan (viši) iznos poreza koji mora platiti državi. To vrijedi i ako taj porezni obveznik zbog pravnih i/ili faktičnih razloga viši porez na dodanu vrijednost ne može naknadno prenijeti na svoje kupce.
2. U ovom prethodnom postupku Sud mora odlučiti o obratnom slučaju u kojem je porezni obveznik tijekom cijele godine pogrešno obračunavao porez primjenjujući previsoku poreznu stopu te ju je iskazao na računu 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, računi su izdani s previsoko iskazanim porezom, što je kupce moglo navesti na previsoki odbitak pretporeza. Moraju li se ti računi stoga prethodno ispraviti? Vrijedi li to i ako su usluge pružene isključivo krajnjim potrošačima koji nemaju pravo na odbitak pretporeza, tako da oni ionako ne mogu ostvarivati pravo na odbitak pretporeza?
3. Uzimajući u obzir prirodu poreza na potrošnju, zapravo bi kupac morao od isporučitelja dobiti povrat previsoko plaćenog PDV-a. Ako to, međutim, pravno nije moguće (primjerice u slučaju kada je cijena bila ugovorena kao fiksna cijena) ili je faktički isključeno (primjerice zato što kupci nisu poimence poznati), postavlja se pitanje tko se zbog te pogreške u obračunavanju točne visine poreza naposljetku može „obogatiti”, država ili porezni obveznik koji je pogriješio?

¹ Izvorni jezik: njemački

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 članaka 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 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 njega 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 duguje taj porez:

„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.”

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 računu.”

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.); u tom je pogledu posljednji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2018/2057 od 20. prosinca 2018. (SL 2018., L 329., str. 3.).

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. Člankom 11. stavkom 1. točkom 1. Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Savezni zakon o oporezivanju prometa iz 1994., u daljnjem tekstu: UStG) uređuje se obveza izdavanja računa:

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

12. Članak 11. stavak 12. UStG-a odnosi se na poreznu obvezu u slučaju neosnovanog iskazivanja poreza i glasi:

„Ako je poduzetnik u računu za isporuku ili drugu uslugu naveo zasebno iznos poreza koji ne duguje na temelju ovog Zakona, 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. Člankom 239.a Bundesgesetzes über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Savezni zakon o općim odredbama i postupku koji se odnosi na poreze kojima upravljaju savezna, zemaljska i općinska porezna tijela, u daljnjem tekstu: BAO) predviđeno 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 računa,
2. povrat, preknjiženje ili prijeboj salda ni
3. korištenje u svrhu otplate poreznih dugovanja,

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

III. Činjenično 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 ograničenom odgovornošću 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 visini od 20 %. Međutim, te su usluge društva P GmbH sporne 2019. podlijegale sniženoj poreznoj stopi od 13 % (jednoj od poreznih stopa koje su u Austriji sporne godine snižene u skladu s člankom 98. stavkom 1. Direktive o PDV-u).

16. Društvo P GmbH kupcima je prilikom plaćanja naknade izdavalo blagajničke potvrde koje su u skladu s člankom 11. stavkom 6. UStG-a računi na male iznose (pojednostavljeni računi u skladu s člankom 238. u vezi s člankom 226.b Direktive o PDV-u). Tijekom sporne 2019. društvo P GmbH izdalo je ukupno 22 557 računa. Kupci društva P GmbH sporne su godine bili isključivo krajnji potrošači 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 zbog 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 podnijele 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. Prethodna pitanja i tijek 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 računu.

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 koju 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 ustvari 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 računa (odjeljak D.). Zaključno će se ispitati mogućnost 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 člankom 203. Direktive o PDV-u bez opasnosti od gubitka poreznih prihoda

1. Pogrešno iskazani PDV na računu

25. U skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u, PDV je dužna platiti svaka osoba koja iskaže PDV na računu. Međutim, u skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan je plaćati PDV. Budući da je taj porezni obveznik u skladu s člankom 220. stavkom 1. točkom 1. Direktive o PDV-u dužan, barem drugim poreznim obveznicima, izdati račun, to bi dovelo do druge porezne obveze za istu transakciju. U tom se smislu članak 203. Direktive o PDV-u mora tumačiti restriktivno.

26. U suprotnome bi porezni obveznik koji pravilno obračunava oporezivu isporuku dvaput dugovao PDV: jednom prema članku 203. i jednom prema članku 193. Direktive o PDV-u. To svakako ne može biti ono što je zakonodavac želio. Članak 203. Direktive o PDV-u ima autonomni smisao samo ako se njime predviđa porezna obveza koja nadilazi onu iz članka 193. te

direktive. Budući da je cilj članka 203. Direktive ukloniti rizik gubitka poreznih prihoda³ (vidjeti točku 30. i sljedeće ovog mišljenja), njime se ne može obuhvaćati „normalni slučaj” u kojem porezni obveznik izda točan račun. Stoga se člankom 203. Direktive o PDV-u obuhvaća „samo” PDV koji je na računu pogrešno iskazan, odnosno PDV koji se na temelju zakona ne duguje, ali je na računu ipak iskazan.

27. U predmetnom je slučaju na računima iskazan previsok iznos poreza (primjenom redovne porezne stope umjesto snižene porezne stope). Razlika koja iz toga proizlazi utoliko je pogrešna, točnije previsoko je iskazana na računu. Tu bi razliku u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u mogao dugovati izdavatelj računa ako su ispunjeni daljnji uvjeti. Preostali iznos duguje se već u skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u i nije sporan.

2. Pojam računa u smislu članka 203. Direktive o PDV-u

28. Prema zahtjevu za prethodnu odluku, u slučaju izdanih blagajničkih potvrda riječ je o takozvanim računima na male iznose za koje se prema članku 238. u vezi s člankom 226.b Direktive o PDV-u zahtijeva navođenje manje podataka. Međutim, i u tim je računima potrebno navesti iznos plativog PDV-a.

29. Taj je račun izdan u skladu s glavom XI. poglavljem 3. odjeljcima 3. do 6. koji stoga u skladu s člankom 178. točkom (a) daju pravo na odbitak pretporeza prema članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u. Je li društvo P GmbH uopće bilo obvezno krajnjim potrošačima izdavati odgovarajuće račune, a članak 220. stavak 1. točka 1. ne ide tomu u prilog, u tom smislu stoga, za razliku od Komisijina mišljenja, nije relevantno. Članak 203. Direktive o PDV-u nadovezuje se samo na postojanje računa i njime se, prema njegovu tekstu, obuhvaćaju i takozvani računi na male iznose.

30. Činjenica da se porezna obveza prema članku 203. Direktive o PDV-u odnosi na pogrešno (previsok) posebno iskazani PDV i u računima na male iznose, u skladu je s dosadašnjom praksom Suda koja se odnosi na cilj članka 203. Direktive o PDV-u. U skladu s tom sudskom praksom, cilj članka 203. Direktive o PDV-u sastoji se u uklanjanju rizika od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao proizići iz isticanja neopravdanog odbitka pretporeza od primatelja računa na temelju tog računa⁴.

31. Točno je da je ostvarivanje prava na odbitak ograničeno samo na poreze koji se odnose na transakciju na koju se plaća PDV⁵. Međutim, porezni prihod se ugrožava sve dok adresat računa u kojem je neopravdano iskazan PDV taj račun još može upotrijebiti za ostvarivanje prava na odbitak u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u⁶. Naime, ne može se isključiti mogućnost da porezna uprava ne može pravodobno utvrditi da se materijalnoppravna pitanja protiv ostvarivanja formalno postojećeg prava na odbitak.

³ Tako izričito, među ostalim, presude od 18. ožujka 2021., P (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) (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 slj.)

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 slj.) upućujući na presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57.)

32. Stoga je cilj članka 203. Direktive o PDV-u usporediva usklađenost odbitka pretporeza *primatelja* računa i poreznog duga *izdavatelja* računa kakva bi za isporučitelja i primatelja isporuke uobičajeno postojala i u slučaju ispravnog računa⁷. Prema tekstu članka 203. Direktive o PDV-u pritom nije nužno da je primatelj računa 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 obuhvaćaju svi računi koji bi adresata računa mogli navesti na odbitak pretporeza. Kao što je prethodno navedeno (točka 28. i sljedeće), to se odnosi i na račune na male iznose.

3. *Potreba postojanja opasnosti od gubitka poreznih prihoda*

33. U konačnici stoga izdavatelj računa neovisno o postojanju krivnje (to jest objektivno) odgovara za rizik da primatelj računa na temelju tog (netočnog) računa može ostvariti neosnovani odbitak pretporeza. Riječ je o objektivnoj odgovornosti izdavatelja računa. Ta se odgovornost primjenjuje ne samo u slučaju zablude o točnoj poreznoj stopi kada se, kao u predmetnom slučaju, u računu navodi redovna porezna stopa umjesto one snižene. Međutim, uvjet za to jest da postoji opasnost od neopravdanog (previsokog) odbitka pretporeza, kao što Komisija pravilno ističe.

34. Stoga je upitno je li članak 203. Direktive o PDV-u u ovom predmetu relevantan. U skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, pretporez može odbiti samo porezni obveznik (u daljnjim okolnostima). Krajnji potrošač *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 slučaj društva u osnivanju. Međutim, porezna uprava odbitak pretporeza takvog društva ionako podrobnije ispituje zbog nedostatka oporezivih transakcija. Vjerojatno i zbog tog razloga sud koji je uputio zahtjev smatra da u situaciji poput predmetne *ne* može postojati opasnost od gubitka poreznih prihoda.

36. Ako članak 203. Direktive o PDV-u predstavlja element opasnosti, ali je takva opasnost *per se* isključena jer su primatelji isporuke i adresati računa isključivo osobe koje nisu porezni obveznici, nego krajnji potrošači, tada se članak 203. Direktive o PDV-u ne može primijeniti.

4. *Međuzaključak*

37. Stoga se na prvo pitanje može odgovoriti kako slijedi: ako su primatelji usluga krajnji potrošači koji nisu ovlaštteni na odbitak pretporeza, izdavatelj računa nije dužan platiti PDV u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u.

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

C. Porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u u slučaju opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja se ne može isključiti

38. Austrija posebice osporava činjenično stanje koje je naveo sud koji je uputio zahtjev, a prema kojem nema opasnosti od gubitka poreznih prihoda. Premda se čini uvjerljivim da su korisnici dvoranskog igrališta samo krajnji potrošači, a ne osobe koje su obveznici PDV-a, ipak nije unaprijed moguće isključiti da je u brojcima od 22 557 ulaznica (odnosno računa) 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, 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 računa. 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 računa” i porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive ograničiti na te račune. Potonje odgovara i načelu neutralnosti prema kojem se PDV-om ne treba opteretiti samog poreznog obveznika kao osobu koja u načelu ubire porez za račun države⁸.

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 malen 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 računa 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 računa 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

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

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 računa 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 računa neopravdano obračunao⁹. Stoga je zadaća država članica da nađu rješenje za to, sve dok tu prazninu ne popuni zakonodavac Unije¹⁰. 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 obračunat kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju *dobru vjeru*¹¹.

47. Prema shvaćanju Suda, navedeno se isključuje primjerice nacionalnim pravilom prema kojem se ispravak poreza ne primjenjuje nakon pokretanja poreznog nadzora¹². Isto vrijedi i ako se ispravak porezne obveze izdavatelja računa koji je u dobroj vjeri uvjetuje ispravkom računa koji faktički nije moguć jer adresati računa uopće nisu poimence poznati. Takav uvjet ne bi bio proporcionalan¹³.

48. S druge strane, načelo neutralnosti PDV-a nalaže da PDV koji je neosnovano obračunat može biti ispravljen kada je osoba u potpunosti uklonila rizik gubitka poreznih prihoda *a da* pritom države članice *ne mogu* takvo sravnjivanje uvjetovati dobrom vjerom osobe koja je ispostavila navedeni račun¹⁴. Osim toga, to sravnjivanje ne može ovisiti o diskrecijskoj ovlasti poreznog tijela¹⁵.

a) Ispravak porezne obveze u slučaju izdavatelja računa koji je u dobroj vjeri

49. Iz navedene sudske prakse slijedi da porezni obveznik koji dokaže svoju dobru vjeru može ispraviti neosnovano iskazani PDV u računu (misli se na njegovu poreznu obvezu u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u) unatoč opasnosti od gubitka poreznih prihoda koja i dalje postoji¹⁶.

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 do 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 do 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.)

50. Tom se sudskom praksom¹⁷ u obzir uzima okolnost da poduzetnik koji pruža uslugu (koji isto tako izdaje i račun, odnosno dijelom ga mora izdati, vidjeti članak 220. Direktive o PDV-u) ima samo funkciju osobe koja ubire porez za račun države¹⁸. Komisija ga u svojem podnesku naziva čak „produženom rukom porezne uprave”. Ako on tu funkciju obavlja u dobroj vjeri, za eventualne pogreške mora odgovarati država koja ga je uključila 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 može li u ovom predmetu biti riječi o izdavatelju računa koji je u dobroj vjeri. Pritom je potrebno uzeti u obzir da pravilna porezna stopa ponekad ovisi o složenim pitanjima pravnog razgraničenja te se ponekad ne može odrediti sa sigurnošću. U takvim slučajevima postoji velik rizik za pogrešku koja se tiče prava. Što je složenija Direktiva o PDV-u, odnosno nacionalni zakon o porezu na promet, to je veći dotični rizik za poreznog obveznika.

52. Ako je stoga samo zbog pogrešne pravne ocjene (pogreška koja se tiče prava) primijenjena pogrešna porezna stopa, prema mojem mišljenju treba smatrati da je riječ o izdavatelju računa koji je u dobroj vjeri. Primjer za to može biti ako u pogledu pravilne porezne stope postoje proturječna stajališta, a porezni se obveznik odlučio za, kako se poslije ispostavi, ono koje je pogrešno. Drukčije bi moglo biti u slučaju kada porezni obveznik o poreznoj stopi uopće nije razmišljao, odnosno, ako je bilo jasno koja je porezna stopa primjenjiva. Takva pogreška koja se tiče prava ne bi bila ni logična ni objašnjiva pa tada u tom smislu isto ne bih govorila o izdavatelju računa u dobroj vjeri. Međutim, odlučujuće je pitanje može li se poreznom obvezniku kao osobi koja ubire porez za račun države prigovoriti izdavanje pogrešnog računa.

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. Budući da opasnost od gubitka poreznih prihoda proizlazi iz samog postojanja pogrešnih računa, ispravak računa tada ne bi ni bio nužan za ispravak porezne obveze.

b) Ispravak porezne obveze neovisno o dobroj vjeri izdavatelja računa

54. No, pitanje ispravka računa 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.

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 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 slj.), 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.)

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 vrijednost¹⁹. To osobito vrijedi za element apstraktne opasnosti (vidjeti točku 30. i sljedeće ovog mišljenja).

56. Ako je povrat PDV-a, 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 nemoguć 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 poreza²⁰.

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 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 kao posljedice 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 stvorio rizik nastanka opasnosti od gubitka poreznih prihoda.

60. Prema mojem mišljenju, u ovom slučaju postojeće opasnosti od gubitka poreznih prihoda i faktične nemogućnosti ispravka pogrešno izdanih računa, rješenje ovisi i o razmatranju pogreške. To je u skladu sa sudskom praksom Suda koja štiti izdavatelja računa koji postupa u dobroj vjeri (vidjeti točku 52. i sljedeće ovog mišljenja), dok izdavatelj računa koji ne postupa 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).

¹⁹ Presuda od 18. lipnja 2009., Stedeco (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., Stedeco (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.)

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 objektivne odgovornosti. 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 načelu mora ispraviti. Ako izdavatelj računa 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 doznati 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-a obogatilo samo porezni obveznik (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 bogaćenja korisnika²¹. Međutim, „načelo kojim se zabranjuje stjecanje bez osnove mora se provoditi u skladu s načelima kao što je načelo 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 cijenu²³.

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, međutim, moralo zaračunati 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 poreza²⁴.

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 okolnosti²⁵. Pritom je teret

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 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 29. i slj.)

²⁴ Presuda od 16. svibnja 2013., *Alakor Gabonatermelő 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.)

dokazivanja za stjecanje bez osnove na državi članici²⁶. 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 ispitivanje²⁸. Međutim, 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 „obogaćuje” ili državu ili poduzetnika koji obavlja isporuku. Vjerojatno zbog toga Komisija misli da se porezna uprava u načelu 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 materijalnopravnom smislu dovodi do „neosnovanog bogaćenja” 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 konačna cijena jer krajnji potrošači ne mogu ostvarivati odbitak pretporeza. Pogreška u pogledu vlastite osnove za izračun cijene u načelu se, suprotno tvrdnjama Komisije, ne tiče građanskopravnog zahtjeva za isplatu cijene ugovorene s krajnjim potrošačem ako i u mjeri u kojoj konkretan iznos PDV-a nije činio posebnu ugovornu osnovu.

72. Taj zaključak potvrđuje i članak 73. i sljedeći članci Direktive o PDV-u. U skladu s tim odredbama, oporezivi iznos obuhvaća sve što čini naknadu koju će dobavljač dobiti od kupca u zamjenu za isporuku. To je ugovorena cijena. U skladu s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u oporezivi iznos ne uključuje sam PDV. Prema sustavu Direktive o PDV-u, PDV je stoga na temelju zakona uvijek u točnom iznosu sadržan u ugovorenoj cijeni. To je Sud tek nedavno potvrdio, čak i u slučaju prijave vezane uz PDV²⁹.

73. Međutim, ako se, bez obzira na točan iskaz na računu, PDV uvijek u točnom iznosu prenese na krajnjeg potrošača (članak 73. i članak 78. točka (a) Direktive o PDV-u), onda ne može biti riječi 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 točnom iznosu (vidjeti članke 73. i 78. Direktive o PDV-u), samo je taj iznos na računu bio obračunat u pogrešnom iznosu i iskazan u pogrešnom iznosu.

74. U tom je smislu Sud već utvrdio da prilikom zahtijevane ukupne ocjene može biti relevantna činjenica jesu li ugovorima sklopljenima između stranaka kao naknada za usluge predviđeni fiksni iznosi ili osnovni iznosi uvećani za eventualno pripadajući porez. U prvom slučaju, dakle kada je riječ o ugovaranju fiksnog iznosa, moguće je da ne postoji stjecanje bez osnove isporučitelja³⁰. Išla

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 do 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.)

bih još i korak dalje te bih u slučaju ugovorenog fiksnog iznosa s krajnjim potrošačem i prijenosa PDV-a isključila 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 konačnu cijenu koja je bila pogrešno obračunata (jer je sadržavala previsoki udio PDV-a i prenisku profitnu maržu) ne protivi ispravku porezne obveze u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Stjecanje bez osnove poreznog obveznika u svakom slučaju ne proizlazi iz navedenog ako je bio ugovoren takozvani fiksni iznos (fiksna cijena). Drukčije bi moglo biti ako je ugovorena cijena uvećana za PDV koji se duguje na temelju zakona. No taj se slučaj u ovom predmetu može isključiti.

V. Zaključak

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

1. Ako su primatelji usluga krajnji potrošači koji nisu ovlašteni na odbitak pretporeza, izdavatelj računa ne duguje PDV u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Suprotno tomu, ako su među adresatima računa bili i porezni obveznici, porezna obveza nastaje u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. U slučaju potrebe, udio tih računa treba utvrditi procjenom.
2. 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. Postupanje u dobroj vjeri postoji ako je porezni obveznik ne znajući počinio pogrešku koja se tiče prava. Ako on, suprotno tomu, međutim u tom smislu nije postupao u dobroj vjeri, uklanjanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda nužan je uvjet. U tu se svrhu račun u načelu mora ispraviti. Ako izdavatelj računa 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.
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 obračunata (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).