



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 16. studenoga 2023.¹

Predmet C-606/22

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy
protiv
B. sp. z o.o., ranije B. sp.j.,
Intervenijent:
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezivi iznos – Načelo porezne neutralnosti – Pogreška u pogledu točne visine porezne stope – Ispravak porezne obveze zbog promjene oporezivog iznosa – Nacionalna praksa u skladu s kojom se uskraćuje pravo na povrat zbog promjene oporezivog iznosa jer nisu izdani računi koje je prethodno trebalo ispraviti – Nepostojanje potrebe za ispravkom računa ako računi nisu izdani krajnjim potrošačima – Nepostojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda – Prigovor stjecanja bez osnove – Načelo *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”

I. Uvod

1. Zakonodavstvo o PDV-u riskantno je područje za poduzetnike. Ako porezni obveznik pogrešno primijeni prenisuku poreznu stopu, on unatoč tomu duguje točan (viši) iznos poreza koji mora platiti državi. Naime, PDV je uvijek uključen u dogovorenu cijenu u točnom iznosu predviđenom zakonom. Poreznom vjerovniku nije važno jesu li strane s tim upoznate. To vrijedi i ako poduzetnik zbog pravnih ili faktičnih razloga ne može naknadno prenijeti viši PDV na svoje kupce.
2. U ovom prethodnom postupku Sud ponovno² treba razmotriti obrnuti slučaj, u kojem je porezni obveznik pogrešno primijenio previsoku poreznu stopu i platio porez po toj stopi. Zanimljivo je da je pogreška u ovom slučaju očito nastupila tek na inicijativu porezne uprave. Porezna uprava u međuvremenu je zaključila da je snižena stopa ipak točna. Porezni obveznik sada traži povrat poreza koji je preplatio, ali koji ne duguje.

¹ Izvorni jezik: njemački

² Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968)

3. Stoga je odlučujuće pitanje smije li država u tom slučaju zadržati preplaćeni PDV ili ga treba vratiti poreznom obvezniku. Plaćeni porez te visine ipak nije materijalno nastao. Nadalje, ne postavlja se pitanje o ispravku računa, s obzirom na to da nisu izdani računi s iskazanim PDV-om. Međutim, poljskim pravom ne dopušta se povrat (pogrešno utvrđene) previsoke porezne obveze bez prethodnog ispravka računa.

4. Zapravo bi kupac trebao zahtijevati povrat preplaćenog PDV-a od pružatelja usluge. Ako to, međutim, pravno nije moguće (primjerice, u slučaju kada je cijena ugovorena kao fiksna cijena) ili je faktički isključeno (primjerice, zato što kupci nisu poimence evidentirani ili nisu upoznati s točnom stopom PDV-a), postavlja se pitanje tko se zbog te pogreške u obračunavanju točne visine poreza naposljetku može „obogatiti”. Je li to država ili porezni obveznik?

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)³. Članak 1. stavak 2. Direktive o PDV-u glasi:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente. [...]”

6. 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.”

7. Člankom 78. Direktive o PDV-u određuju se čimbenici koje treba uključiti u oporezivi iznos ili isključiti iz tog iznosa:

„Oporezivi iznos uključuje sljedeće čimbenike:

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

³ 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 u spornim godinama od 2012. do 2014.; u tom je pogledu zadnje izmijenjena Direktivom Vijeća 2013/42 od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 1.), Direktivom Vijeća 2013/43 od 22. srpnja 2013. (SL 2013., L 201, str. 4.) i Direktivom Vijeća 2013/61 od 17. prosinca 2013. (SL 2013., L 353, str. 5.)

8. Člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u pojašnjavaju se učinci određenih naknadnih događaja na oporezivi iznos:

„U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.”

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

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

B. Poljsko pravo

10. Poljska je prenijela Direktivu o PDV-u na temelju Ustave z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ożujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz. U. iz 2006., poz. 710., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

11. Članak 29. stavci 4.a i 4.c Zakona o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 31. prosinca 2013., glasio je:

„4.a Ako oporezivi iznos treba smanjiti u odnosu na iznos naveden u izdanom računu, porezni obveznik smanjuje oporezivi iznos pod uvjetom da, prije isteka roka za podnošenje porezne prijave za određeno porezno razdoblje u kojem je primatelj robe ili usluge primio ispravak računa, ima potvrdu da je primatelj robe ili usluge kojem je izdan račun primio ispravak računa. Dobivanje potvrde da je primatelj robe ili usluge primio ispravak računa nakon roka za podnošenje porezne prijave za određeno porezno razdoblje poreznom obvezniku daje pravo da uzme u obzir ispravak računa za porezno razdoblje u kojem je primio tu potvrdu.”

„4.c Odredbe stavka 4.a odgovarajuće se primjenjuju u slučaju utvrđivanja pogreške u iznosu poreza na računu i izdavanja ispravka računa u kojem je naveden iznos poreza veći od iznosa koji se duguje.”

12. Članak 29.a stavci 10., 13. i 14. Zakona o PDV-u, u verziji koja je na snazi od 1. siječnja 2014., glasi:

„10. Podložno stavku 13., oporezivi iznos smanjuje se za:

1. iznose popusta i smanjenja cijena odobrene nakon prodaje;
2. vrijednost vraćene robe i ambalaže, podložno stavcima 11. i 12.;
3. cijelo ili dio plaćanja koje je vraćeno kupcu, a primljeno je prije izvršenja prodaje, ako do nje nije došlo;
4. vrijednost vraćenih iznosa bespovratnih sredstava, potpora i drugih sličnih doplata iz stavka 1.”

„13. U slučajevima iz stavka 10. točaka 1. do 3. smanjenje oporezivog iznosa u odnosu na iznos naveden na izdanom računu s iskazanim porezom izvršava se pod uvjetom da porezni obveznik ima potvrdu da je primatelj robe ili usluge kojem je izdan račun primio ispravak računa te da ju je

primio prije isteka roka za podnošenje porezne prijave za određeno porezno razdoblje u kojem je primatelj robe ili usluge primio ispravak računa. Dobivanje potvrde da je primatelj robe ili usluge primio ispravak računa nakon roka za podnošenje porezne prijave za određeno porezno razdoblje poreznom obvezniku daje pravo da uzme u obzir ispravak računa za porezno razdoblje u kojem je primio tu potvrdu.”

„14. Odredbe stavka 13. odgovarajuće se primjenjuju u slučaju utvrđivanja pogreške u iznosu poreza na računu i izdavanja ispravka računa u kojem je naveden iznos poreza veći od iznosa koji se duguje.”

13. Člankom 72. stavkom 1. poljske Ustave z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Zakon od 29. kolovoza 1997. o Poreznom zakoniku) (Dz. U. iz 2017., poz. 201., kako je izmijenjen, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik) uređuje se slučaj preplaćenog poreza:

„Preplaćeni porez znači bilo koji iznos:

1. preplaćenog ili nepravilno naplaćenog poreza; [...]”

14. Člankom 81. stavcima 1. i 2. Poreznog zakonika uređuje se ispravak poreznih prijava:

„Stavak 1. Ako nije drukčije određeno, porezni obveznici, porezni platci i subjekti za naplatu poreza mogu ispraviti ranije podnesenu prijavu.

Stavak 2. Porezna prijava ispravlja se podnošenjem ispravka porezne prijave.”

15. Članak 3. stavci 5. i 6. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Uredba ministra financija od 14. ožujka 2013. o fiskalnim blagajnama) (Dz. U. iz 2013., poz. 363., u daljnjem tekstu: Uredba o fiskalnim blagajnama) sadržava sljedeću odredbu:

„5. Ako je došlo do očite pogreške u evidenciji, porezni obveznik odmah je ispravlja tako da u zasebnoj evidenciji navodi:

1. pogrešno evidentiranu prodaju (bruto vrijednost prodaje i vrijednost poreza koji se duguje);
2. kratak opis uzroka i okolnosti počinjenja pogreške i prilaže izvornik fiskalnog računa kojim se potvrđuje prodaja prilikom koje je došlo do očite pogreške.
6. U slučaju iz stavka 5., porezni obveznik evidentira pravilan iznos prodaje korištenjem blagajne.”

III. Činjenice i prethodni postupak

16. Društvo B. sp. j. (u daljnjem tekstu: B) podnijelo je 27. siječnja 2016. ispravke prijave PDV-a koji se odnose na određene obračunske mjesece tijekom razdoblja od 2012. do 2014. Na prodaju usluga povezanih s rekreacijom (u pogledu pristupa području kluba i slobodnog korištenja infrastrukture) primjenjuje se porezna stopa od 8 %, umjesto opće stope od 23 % koja se primjenjivala do tog trenutka.

17. Društvo B tvrdilo je u tom predmetu da je njegova primjena opće stope (23 %) na usluge koje je pružalo proizlazila iz činjenice da su porezna tijela u svojim poreznim mišljenjima navodila da takve usluge treba oporezivati tom stopom PDV-a. Tek kad su porezna tijela promijenila svoje stajalište i utvrdila da te usluge treba oporezivati sniženom stopom (8 %), društvo B odlučilo je ispraviti transakcije koje je navelo u prijavama.

18. Odlukom od 22. lipnja 2017. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego (pročelnik Druge porezne uprave, Poljska) odbio je tužitelju utvrditi preplaćeni PDV za navedena porezna razdoblja. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direktor Porezne uprave u Bydgoszczu, Poljska) odlukom od 24. studenoga 2017. potvrdio je navedenu odluku.

19. Utvrdio je da je u ispravicima prijava PDV-a vrijednost maloprodaje potvrđene računima iz fiskalne blagajne u pogledu prodaje pretplatnih karata za ulazak u objekte za poboljšanje fizičke kondicije koja se ranije oporezivala poreznom stopom od 23 % sada ispravljena na stopu od 8 %, što je dovelo do smanjenja poreza koji se duguje. Naveo je da se odredbama Zakona o PDV-u predviđa mogućnost ispravka oporezivog iznosa samo ako je transakcija potvrđena računom s obračunanim PDV-om. Smatra da ne postoji pravni propis kojim se rješava pitanje mogućnosti ispravka oporezivog iznosa i poreza koji se duguje u slučaju prodaje za koju nije izdan račun.

20. Isto tako, odredbama Uredbe o fiskalnim blagajnama predviđa se mogućnost ispravka samo u strogo određenim slučajevima. Suprotno tomu, ne postoji odredba u pogledu mogućnosti ili nemogućnosti ispravka u slučaju da porezni obveznik koji obavlja prodaju fizičkim osobama koje ne obavljaju gospodarsku djelatnost i evidentira prodaju korištenjem fiskalnih blagajni primijeni pogrešnu stopu PDV-a.

21. Slijedom navedenog, s obzirom na to da je društvo B od krajnjih potrošača naplatilo porez u iznosu od 23 % umjesto 8 %, posljedično mu je određena obveza da cijeli naplaćeni iznos treba uplatiti u državni proračun kao porez koji se duguje. Teret PDV-a na ime pruženih usluga snosili su krajnji potrošači. Povrat plaćenog PDV-a društvu B značio bi da državna riznica tom društvu dodjeljuje neopravdanu korist.

22. Društvo B podnijelo je tužbu protiv odluke. Presudom od 7. ožujka 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Vojvodski upravni sud u Bydgoszczu, Poljska) poništio je odluku.

23. Taj sud smatra da društvo B ima pravo na ispravak vrijednosti oporezivog iznosa i poreza koji se duguje prilikom prodaje koja je potvrđena fiskalnim računima. U odredbama Uredbe o fiskalnim blagajnama ne navode se svi slučajevi koji mogu biti razlog za ispravak. Mogućnost, čak i nužnost ispravka izravno proizlazi iz odredbi Zakona o PDV-u kojima se utvrđuje oporezivi iznos i razina oporezivanja. Pritom nije prepreka nedostatak izvornika fiskalnog računa izdanog kupcu koji se zahtijeva prilikom ispravka do kojih dolazi zbog „očitih pogreški”, u skladu s člankom 3. stavkom 5. Uredbe o fiskalnim blagajnama. U slučaju pogreški i zabuna, za opravdani ispravak ne treba imati dokaz u obliku izvornika fiskalnog računa. Dokazivanje postojanja pogreške na temelju drugih dokumenata stoga nije protivno primjenjivim odredbama prava.

24. Porezna uprava podnijela je žalbu protiv te presude. Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) uputio je 4. svibnja 2022. sljedeće pitanje:

Treba li članak 1. stavak 2. i članak 73. Direktive o PDV-u te načela neutralnosti, proporcionalnosti i jednakog postupanja tumačiti na način da im se protivi praksa nacionalnih poreznih tijela u skladu s kojom se ne dopušta da se, pozivajući se na nepostojanje nacionalne

pravne osnove i stjecanje bez osnove, ispravi vrijednost oporezivog iznosa i poreza koji se duguje ako je prodaja robe i usluga potrošačima primjenom previsoke stope PDV-a evidentirana fiskalnom blagajnom i potvrđena fiskalnim računima, a ne računima s obračunanim PDV-om, pri čemu cijena (bruto vrijednost prodaje) nije nakon tog ispravka izmijenjena?

25. Uz društvo B u pogledu tog pitanja u postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su poljska porezna uprava, poljski pravobranitelj za male i srednje poduzetnike, Republika Poljska i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

A. Prethodna pitanja i tijek ispitivanja

26. Prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev naposljetku pita može li porezni obveznik izmijeniti oporezivi iznos i istaknuti pravo na povrat i u slučaju kad je platio PDV koji nije dugovao (odjeljak B.) jer je pogrešno izračunao cijenu primjenom previsoke porezne stope.

27. Sud koji je uputio zahtjev naglašava u svojem pitanju da poljsko pravo u ovom slučaju ne sadržava pravnu osnovu za ispravak oporezivog iznosa. Slijedom toga, treba pojasniti je li takav ispravak bio potreban ili porezni obveznik ima pravo na povrat na temelju prava Unije ako je (pogrešno) platio PDV koji nije dugovao (odjeljak C.). Ako postoji takvo pravo na povrat na temelju prava Unije, postavlja se pitanje je li ono možda isključeno jer nije moguć ispravak računa ako račun ne postoji. Za to može biti od pomoći tumačenje članka 203. Direktive o PDV-u (odjeljak D.). Osim toga, pravo na povrat može onemogućiti još i prigovor stjecanja bez osnove jer su kupci platili puni iznos cijene, odnosno iznos koji je uključivao previsoki PDV (odjeljak E.). Međutim, uvjet za to je da porezni vjerovnik općenito može istaknuti taj prigovor, što je dvojbeno u ovom slučaju. Očito je da je tek porezna uprava potaknula poreznog obveznika na primjenu pogrešne porezne stope (odjeljak F.).

B. Nastali i dugovani PDV u slučaju pogrešno izračunane porezne stope

28. Slijedom toga, najprije treba odgovoriti na pitanje o stvarno nastalom i dugovanom PDV-u u slučaju pogrešno izračunane porezne stope. Odgovor proizlazi iz članka 73. u vezi s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u i potvrđuje ga članak 1. stavak 2. te direktive.

29. U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u oporezivi iznos uključuje „sve što čini naknadu” koju je dobio ili će dobiti dobavljač. Vrijednost naknade odgovara dogovorenoj cijeni koju za to plati kupac. Naposljetku, člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u pojašnjava se da sve poreze, *isključujući sam PDV*, također treba uključiti u oporezivi iznos. Na taj oporezivi iznos tada se primjenjuje određena porezna stopa (članak 93. Direktive o PDV-u). U članku 1. stavku 2. Direktive još jasnije dolazi do izražaja da se pri svakoj transakciji PDV, izračunat na temelju cijene po stopi koja se primjenjuje na robu ili usluge, obračunava *po odbitku iznosa PDV-a*.

30. Posljedica je toga da za određivanje oporezivog iznosa iz svake naknade u smislu članka 73. Direktive o PDV-u treba isključiti PDV u skladu s člankom 78. točkom (a) te direktive. Međutim, pritom u članku 78. točki (a) (i članku 1. stavku 2.) nije riječ o navodnom, dogovorenom ili izračunanom PDV-u, nego o „PDV-u”. To se može odnositi samo na dugovani PDV na temelju zakona.

31. U slučaju porezne stope od 8 % PDV, koji u skladu s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u treba odbiti od naknade, iznosi točno 8/108. Kad bi dogovorena cijena za usluge (i stoga naknada) u ovom slučaju iznosila 123, PDV koji je uključen u tu cijenu iznosio bi 8/108 od 123, odnosno 9,11. Taj PDV treba odbiti od 123, tako da je rezultat oporezivi iznos od 113,89 u skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u. Na to se tada primjenjuje porezna stopa od 8 % predviđena zakonom, što rezultira dugom na ime PDV-a u iznosu od 9,11.

32. Ta osnovna tvrdnja iz članka 1. stavka 2. i članka 73. u vezi s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u dovodi do toga da je u svaku dogovorenu (bruto) cijenu uvijek uključen PDV u (točnom) iznosu predviđenom zakonom. Za porez, koji pripada poreznom vjerovniku (u ovom slučaju poljskoj državi), nije važno jesu li ugovorne strane s tim upoznate.

33. Ako pružatelj usluge pogrešno primijeni prenisku poreznu stopu (cijena bi u tom slučaju iznosila 108), unatoč tomu duuguje porez u točnom iznosu (23/123 od 108). Može li naknadno povećati naknadu kako bi taj veći porez prenio na kupca u tom je slučaju pitanje građanskog prava i rizik za pružatelja usluge. Ako pružatelj usluge pogrešno primijeni previsoku poreznu stopu (cijena bi u tom slučaju iznosila 123), također duuguje porez (samo) u točnom iznosu (8/108 od 123). Mora li nakon toga smanjiti naknadu ponovno je pitanje građanskog prava i u ovom slučaju više rizik za kupca.

34. U svim slučajevima kupac ima obvezu plaćanja PDV-a predviđenog zakonom koji pružatelj usluge treba u tom iznosu platiti poreznom vjerovniku. To potvrđuje prirodu PDV-a kao općeg poreza na potrošnju kojim se nastoje oporezovati troškovi kupca za isporuku robe ili usluge⁴. Na to se misli i u članku 1. stavku 2. Direktive o PDV-u kad se govori o „opće[m] porez[u] na potrošnju koji je točno razmjernan cijeni roba i usluga”. Eventualne pogreške ugovornih strana u izračunu prilikom određivanja cijene ne utječu na točan iznos poreznih prihoda koji proizlazi samo iz troška kupca (odnosno iz dugovane ili plaćene cijene) i (točne) porezne stope predviđene zakonom.

35. Stoga je Sud već odlučio da kada cijenu robe utvrde ugovorne strane bez spominjanja PDV-a, ugovorenu cijenu treba smatrati cijenom u koju je već uključen PDV⁵. To vrijedi čak i ako strane prijevorno i namjerno nisu dogovorile PDV te ako su prikrile transakciju poreznoj upravi⁶. I u tom je slučaju PDV već sadržan u dogovorenoj naknadi i duuguje se u tom iznosu.

36. Slijedom toga, protivno Komisijinu stajalištu, ne može se smatrati da je kupac (Komisija u tom pogledu govori o krajnjem potrošaču) u ovom slučaju platio previsok PDV, što pravilno ističe i društvo B. U slučaju naknade u iznosu od 123 i porezne stope od 8 % kupac je platio točan iznos PDV-a od 9,11. To je već osigurano Direktivom.

⁴ Vidjeti kao primjer presude od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 23.); od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37. – „Utvrđivanje iznosa PDV-a proporcionalno cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge”) i od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23. – „Jedini odlučujući element jest priroda preuzete obveze: kako bi takva obveza bila obuhvaćena zajedničkim sustavom PDV-a, mora uključivati potrošnju.”).

⁵ Presuda od 7. studenoga 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34. i sljedeće te t. 43.)

⁶ Presuda od 1. srpnja 2021., Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:527, t. 34. i 39.)

37. Stoga je bespredmetan i argument potrebne izmjene oporezivog iznosa koji porezna uprava ističe u ovom slučaju. Naime, oporezivi iznos (odnosno naknada) za PDV nije se promijenio. Iznos koji je kupac potrošio i koji je pružatelj usluge primio još je uvijek isti. Pogreška prilikom izračuna cijene odnosi se samo na PDV uključen u tu cijenu. U ovom slučaju do tog trenutka nije moguća izmjena oporezivog iznosa u skladu s člankom 90. Direktive o PDV-u.

38. Do promjene oporezivog iznosa dolazi tek nakon što se naknada prilagodi na temelju građanskog prava (primjerice, sa 123 na 108). Za taj se slučaj člankom 90. stavkom 1. Direktive o PDV-u predviđa odgovarajući ispravak. Tek ta naknadna izmjena cijene dovodi do naknadne promjene oporezivog iznosa.

39. Protivno Komisijinu stajalištu, ta razmatranja ne dovode se u pitanje ni odlukama Suda⁷ o izravnim potraživanjima kupca prema državi članici. Naime, Sud je u tim odlukama utvrdio da se poštuju načela djelotvornosti i neutralnosti PDV-a ako postoji sustav u kojem, s jedne strane, dobavljač robe koji je pogrešno platio PDV poreznim tijelima može zahtijevati njegov povrat i, s druge strane, kupac te robe može podnijeti tužbu zbog stjecanja bez osnove protiv tog dobavljača⁸. Ta mogućnost i dalje postoji za kupca društva B.

40. Samo ako povrat PDV-a postane nemoguć ili pretjerano otežan, što se osobito odnosi na slučaj insolventnosti pružatelja usluge, načelo djelotvornosti može zahtijevati da stjecatelj predmetne imovine (to su u ovom slučaju kupci društva B) ima mogućnost podnošenja svojeg zahtjeva za povrat izravno poreznim tijelima⁹. Međutim, takvo izravno potraživanje u svrhu provedbe načela neutralnosti moguće je samo u korist *poreznog obveznika* koji se usto već ranije bezuspješno obratio svojem ugovornom partneru.

41. Pojedinačni krajnji potrošač u ovom slučaju ipak nije u pravnom odnosu s poreznim vjerovnikom u okviru kojeg može zahtijevati povrat previsokog PDV-a koji je platio, a što je, čini se, Komisija previdjela.

42. U ovom slučaju kupci nisu ni porezni obveznici, tako da ta sudska praksa već zbog toga uopće nije relevantna. Smatram da ta sudska praksa samo pokazuje da država članica ne može steći korist bez osnove na temelju pogrešaka dvaju poreznih obveznika ako su oni, primjerice, pogriješili u pogledu mjesta isporuke ili visine porezne stope te ako je isključena mogućnost da se pogreška ukloni na temelju građanskog prava. To vrijedi tim više ako je pogrešku potaknula porezna uprava, kao u ovom slučaju.

43. Stoga naposljetku stvarno nastali i dugovani PDV i u slučaju pogrešno izračunane porezne stope proizlazi isključivo iz članka 1. stavka 2. i članka 73. u vezi s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u. Odlučujuća je ugovorena ili primljena naknada (odnosno cijena) u koju je uključen PDV u točnom iznosu *per se*. Taj PDV proizlazi iz iznosa naknade i treba ga isključiti iz te naknade. Eventualne pogreške strana u izračunu nisu u tom pogledu najprije bitne za porez koji duguje porezni obveznik. Tek izmjena naknade (primjerice, na temelju izmjene ugovora s prilagodbom cijene) dovodi preko članka 90. Direktive o PDV-u do promijenjenog oporezivog iznosa i nakon toga do promijenjene porezne obveze.

⁷ Presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167) i od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), zadnje potvrđeno presudom od 7. rujna 2023., Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639)

⁸ Presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 38. i 39.) te od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 51.), zadnje potvrđeno presudom od 7. rujna 2023., Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639, t. 22.)

⁹ Presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, t. 41.) i od 26. travnja 2017., Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, t. 53.), zadnje potvrđeno presudom od 7. rujna 2023., Schütte (C-453/22, EU:C:2023:639, t. 23.)

C. Pravo na povrat na temelju prava Unije u slučaju preplaćenog PDV-a

44. Sud koji je uputio zahtjev pita je li u skladu s člankom 1. stavkom 2. i člankom 73. Direktive o PDV-u te načelima neutralnosti, proporcionalnosti i jednakog postupanja to što u poljskom pravu ne postoji pravna osnova za izmjenu oporezivog iznosa. Uzrok tomu je okolnost da je za izmjenu oporezivog iznosa u poljskom pravu potreban ispravak računa. Potonja mogućnost isključena je u ovom slučaju već zbog toga što društvo B uopće nije izdalo račune. Suprotno tomu, ne predviđa se ispravak fiskalnih računa.

45. Međutim, u tom pogledu treba napraviti razliku između izmjene oporezivog iznosa (članak 90. Direktive o PDV-u) i izmjene porezne prijave pružatelja usluge.

46. Prvonavedena izmjena bila bi relevantna, primjerice, kad bi došlo do promjene naknade zbog pogreške u izračunu (primjerice, na temelju izmjene ugovora u okviru građanskog prava). To se nije dogodilo u ovom slučaju. Naknada (odnosno dogovorena i plaćena cijena) dosad nije promijenjena. Posljedično nema izmjene oporezivog iznosa (vidjeti točku 37. ovog mišljenja). Pogrešna je bila samo porezna prijava poreznog obveznika zbog primjene pogrešne stope PDV-a.

47. Kao i u slučaju ispravka računa, Direktiva o PDV-u ne sadržava nijednu odredbu o ispravku poreznih prijava koji provodi porezni obveznik u slučaju pogrešnog poreza koji je on sâm izračunao. Ako nije predviđen takav propis, uređenje ispravka poreznih prijava u nadležnosti je država članica (načelo postupovne autonomije)¹⁰. Međutim, ta autonomija ograničena je načelima djelotvornosti i ekvivalentnosti¹¹.

48. Ako pravilno razumijem poljsko pravo, poljskim Poreznim zakonikom (članak 81. Poreznog zakonika) predviđa se ispravak podnesene porezne prijave, ali to naposljetku treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev. U zakonodavstvu o PDV-u poduzetnik samo ubire porez za račun države¹² i stoga treba platiti isključivo porez koji duguje na temelju zakona (a ne porez koji je pogrešno izračunao). Taj porez u ovom slučaju iznosi 8/108, a ne 23/123 oporezivog iznosa. Stoga se načelom djelotvornosti zahtijeva, protivno tvrdnjama poljske vlade, da se pogrešno prijavljena obveza plaćanja PDV-a načelno može ispraviti u stvarno dugovani PDV. Za razliku od onog što smatra poljska vlada, povrat preplaćenog poreza koji se ne duguje ne dovodi ni do neopravdane prednosti za poreznog obveznika na teret državnog proračuna.

49. Čini se da u nacionalnom pravu postoji i odgovarajuće pravo na povrat u pogledu preplaćenog PDV-a (vjerojatno u članku 81. stavku 1. i članku 72. Poreznog zakonika). Ako to nije slučaj, Sud je u ustaljenoj sudskoj praksi već priznao da treba izvršiti povrat poreza naplaćenih protivno pravu Unije, što u tom pogledu pravilno ističe i Komisija¹³. Kad se nacionalnim pravom stoga stvarno ne predviđa mogućnost ispravka porezne prijave i isticanja odgovarajućeg prava na povrat, to pravo proizlazi iz prava Unije.

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.) u pogledu sličnog slučaja prilikom ispravka računa

¹¹ Presude od 16. srpnja 2020., UR (Primjena obveze PDV-a na odvjetnike) (C-424/19, EU:C:2020:581, t. 25.); od 4. ožujka 2020., Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, t. 37.); od 24. listopada 2013., Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, t. 20.); od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 17.) i od 3. rujna 2009., Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, t. 24.)

¹² To navodi Sud u ustaljenoj sudskoj praksi: presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.); od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 31.); od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.) i od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.).

¹³ Vidjeti među ostalim presude od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 84.); od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:21, t. 35.) i od 6. listopada 2015., Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, t. 24.).

D. Porezna obveza na temelju članka 203. Direktive o PDV-u

50. Međutim, moguće je da je takvo pravo na povrat isključeno na temelju članka 203. Direktive o PDV-u, kao što to naposljetku smatraju poljska vlada i porezna uprava. U skladu s tim ispravak fiskalnih računa vjerojatno je potreban kako bi se omogućio povrat poreza.

51. Člankom 203. Direktive o PDV-u predviđa se da je izdavatelj računa dužan platiti porez iskazan na tom računu. Kao što je to Sud već pojasnio, članak 203. Direktive o PDV-u obuhvaća stoga samo slučajeve u kojima je pogrešno iskazan previsoki porez¹⁴. U takvom slučaju duguje se ne samo PDV predviđen zakonom, nego i iskazani previsoki PDV.

52. Svrha je te odredbe spriječiti neopravdani¹⁵ odbitak pretporeza koji bi eventualno izvršila osoba koja posjeduje netočan račun i poreznu štetu koja zbog toga nastaje kad bi stvarno dugovani i plaćeni porez bio niži. Zbog toga se člankom 203. Direktive o PDV-u uspostavlja objektivna odgovornost¹⁶. Stoga je uvjet da postoji račun i da je u njemu iskazan previsoki PDV, iz čega proizlazi opasnost od toga da kupci neopravdano odbiju pretporez.

53. Međutim, kao što to već navodi sud koji je uputio zahtjev u pitanju, isporuke su „potvrđen[e] fiskalnim računima, a ne računima s obračunanim PDV-om”. Ako ipak ne postoje računi (i stoga ni pojednostavljeni računi u smislu članka 226.b Direktive o PDV-u), nije ispunjen uvjet iz članka 203. Direktive o PDV-u. Stoga se, s obzirom na to da ne postoji račun, ne postavlja ni pitanje ispravka računa kako bi se izbjegle pravne posljedice članka 203. Direktive o PDV-u.

54. Čak i kad bi predmetni fiskalni računi ipak predstavljali račune, Sud je već odlučio da članak 203. Direktive o PDV-u ne proizvodi učinke ni 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 pretporeza¹⁷. Moguće je da je to slučaj i u ovom predmetu¹⁸ s obzirom na vrstu pružene usluge (usluge povezane s rekreacijom i poboljšanjem fizičke kondicije), što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

55. Naposljetku, društvo B ne duguje PDV zbog pogrešnog iskazivanja na računu. Zbog toga nije potreban ni ispravak fiskalnih računa.

¹⁴ Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 21. i sljedeće)

¹⁵ To nije jasno i vjerojatno se na to ne misli u dijelu u kojem Sud često smatra da članak 203. Direktive o PDV-u ima za cilj ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda „koji bi mogao proizići iz prava na odbitak” – vidjeti presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20.); od 29. rujna 2022., Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, t. 36.); 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.) i od 31. siječnja 2013., Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, t. 32.) – jer opravdani odbitak pretporeza ne može predstavljati opasnost od gubitka poreznih prihoda.

¹⁶ To se izričito navodi među ostalim u presudama 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.), što je zadnje potvrđeno presudom od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20.).

¹⁷ Presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 25.)

¹⁸ Vidjeti sličnu situaciju u presudi od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968) i moje mišljenje u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 38. i sljedeće).

E. Prigovor stjecanja bez osnove

56. Prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev usto nastoji doznati je li eventualno pravo društva B na povrat isključeno zbog toga što su krajnji potrošači platili previsok PDV u okviru cijene, tako da u slučaju povrata PDV-a naposljetku samo porezni obveznik koji je obavio isporuku (u ovom slučaju društvo B) stječe korist bez osnove.

57. Pravom Unije dopušta se da se nacionalnim pravnim sustavom odbije povrat neosnovano ubranih poreza ako to dovodi do toga da korisnik stekne korist bez osnove¹⁹. Međutim, kao što je već odlučio Sud, do stjecanja koristi ne dolazi već ako je porez koji je ubran protivno pravu Unije uključivanjem u cijenu prenesen na krajnjeg potrošača i ako je, stoga, krajnji potrošač platio taj porez. Naime, porezni obveznik mogao bi pretrpjeti ekonomsku štetu zbog pada prodaje čak i ako je porez u cijelosti uključen u cijenu²⁰.

58. U ovom bi slučaju poduzetnik koji je u konkurentskom odnosu s društvom B i koji je primijenio točnu poreznu stopu imao znatno bolji položaj na tržištu jer je konkurent mogao ponuditi nižu cijenu. Suprotno tomu, u slučaju iste cijene konkurent bi imao znatno veću profitnu maržu nego društvo B. Sve to već u ovom slučaju ne ide u prilog tomu da je društvo B steklo korist bez osnove.

59. 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 poreza²¹.

60. Stoga se prema sudskoj praksi Suda postojanje i opseg stjecanja bez osnove, do kojeg dovodi povrat poreza naplaćenog poreznom obvezniku protivno pravu Zajednice, mogu utvrditi tek nakon gospodarske analize kojom se, kao što to pravilno ističe i porezna uprava, uzimaju u obzir sve relevantne okolnosti²². Pritom je teret dokazivanja za stjecanje bez osnove na državi članici²³. U slučaju neizravnih poreza (isto vrijedi i za u ovom predmetu neizravno naplaćeni PDV) ne može se pretpostaviti da je došlo do prijenosa poreza²⁴. Čini se da Poljska nije podnijela takav dokaz.

61. Usto je potrebno u obzir uzeti činjenicu da u slučaju poput predmetnog, u kojem nisu poznati krajnji potrošači kao stvarni obveznici PDV-a, pogrešno ubran previsoki PDV ne ostaje ni kod države ni kod poduzetnika koji obavlja isporuku. Poljski porezni zakon državi u ovom slučaju daje pravo da u pogledu isporuke koju je obavilo društvo B obračuna PDV samo po sniženoj stopi (odnosno u iznosu od 8/108 naknade). Iznos koji to premašuje u materijalnopravnom smislu stoga dovodi do „neosnovanog bogaćenja” države. Suprotno tomu, društvo B imalo bi, kao što je već

¹⁹ 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.)

²⁰ 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 56.) te od 14. siječnja 1997., Comateb i dr. (C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 29. i sljedeće)

²¹ 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.

²² 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.)

²³ Vjerojatno tako treba tumačiti razmatranja u presudi od 24. ožujka 1988., Komisija/Italija (104/86, EU:C:1988:171, t. 11.). Vidjeti u tom smislu presudu od 6. rujna 2011., Lady & Kid i dr. (C-398/09, EU:C:2011:540, t. 20.) u kojoj se u pogledu nemogućnosti povrata poreza koji se ne duguju govori o iznimci koju treba usko tumačiti. Vidjeti također presudu od 21. rujna 2000., Michailidis (C-441/98 i C-442/98, EU:C:2000:479, t. 33.).

²⁴ To se izričito navodi u presudi od 14. siječnja 1997., Comateb i dr. (C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 25. *op. cit.*).

istaknuto (točka 28. i sljedeće), pravo na puni iznos cijene dogovorene s krajnjim potrošačima u okviru građanskog prava. Do izmjene ugovora ono u svakom slučaju nije steklo korist *bez osnove*, što je, čini se, previdjela i Komisija. Štoviše, ugovorni partner pristao je na tu cijenu.

62. 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 isporučitelja²⁵.

63. U skladu s prethodnim pitanjem, cijene se ne bi promijenile u slučaju ispravka oporezivog iznosa i dugovanog poreza. U tom je pogledu u ovom slučaju riječ o fiksnim iznosima (takozvane bruto cijene) čija je naknadna izmjena, čini se, isključena, i to i u korist i na štetu krajnjeg potrošača²⁶. Stoga u slučaju dogovorenog fiksnog iznosa s krajnjim potrošačem *per se* isključujem postojanje mogućnosti da je porezni obveznik stekao korist bez osnove. On je u trenutku transakcije morao prihvatiti ili manju profitnu maržu ili manju konkurentnost u usporedbi sa svojim konkurentima.

64. Drukčije bi bilo da je ugovorom izričito dogovorena osnovna cijena „uvećana za PDV koji se duguje na temelju zakona”. Međutim, u ovom predmetu nije riječ o tom slučaju, koji bi se usto prije svega ticao odnosa između pružatelja usluge i kupca (i stoga građanskog prava), a ne odnosa između poreznog dužnika i poreznog vjerovnika.

65. Protivno stajalištu poljske države, nejednako postupanje prema pružateljima usluge koji izdaju račune nije vidljivo ni u povratu. Ti pružatelji usluge u načelu ne bi izmijenili cijenu za uslugu (primjerice, 123), nego samo prilagodili PDV koji je potrebno iskazati (s 23 na sniženi porez, što je u ovom slučaju 9,11). Do ispravka oporezivog iznosa dolazi tek ako dođe do promjene cijene (primjerice, na temelju građanskog prava). Međutim, to ne ovisi o tome je li pružatelj usluge izdao račun. Ni u tom pogledu ne postoji nejednako postupanje.

66. Stoga okolnost da su krajnji potrošači platili konačnu cijenu koja je pogrešno izračunana (jer je sadržavala previsoki PDV, a time i prenisku profitnu maržu) ne isključuje mogućnost povrata poreza. U svakom slučaju, iz toga ne proizlazi stjecanje bez osnove poreznog obveznika ako je ugovoren takozvani fiksni iznos (fiksna cijena).

F. Podredno: relevantan doprinos nastanku pogreške

67. Čak i ako se pretpostavi da je društvo B u ovom slučaju steklo korist bez osnove, još treba pojasniti smije li poljska država zadržati porez koji se ne duguje na temelju zakona iako je sama potaknula pogrešan izračun. Čini se da je u potonjem slučaju, barem u okviru vladavine prava, proturječno ako osoba koja je prouzročila pogrešan izračun PDV-a kod poreznog obveznika poreznom obvezniku predbacuje stjecanje bez osnove kako bi zadržala porez koji nikad nije nastao na temelju zakona.

²⁵ Slično se navodi već u presudi od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 50.).

²⁶ Time se krajnji potrošač štiti, primjerice, od toga da poduzetnik u slučaju primijenjene preniske porezne stope u granicama građanskopravne zastare još naknadno zahtijeva višu cijenu, ali zauzvrat ne dopušta smanjenje cijene kad bi pogreška bila počinjena u obrnutom smjeru.

68. Sud je tek nedavno u jednoj odluci primijenio načelo *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (nitko se ne može pozvati na svoje nezakonito postupanje) i stoga utvrdio da se ne može prihvatiti da jedna stranka ima gospodarsku korist od svojeg nezakonitog postupanja²⁷. Prethodne izjave Poljske u pogledu društva B da se primjenjuje opća stopa bile su pogrešne, a time i nezakonite. Uskraćivanje povrata poreza koji je time neopravdano stečen dovelo bi do toga da Poljska zadrži gospodarsku korist koju je prouzročilo upravo njezino nezakonito postupanje.

69. Tomu valja dodati da društvo B kao porezni obveznik plaća dugovani porez za račun i u interesu države²⁸. U tom pogledu ima ulogu posrednika. Pritom snosi prije svega rizik točnog izračuna dugovanog poreza jer se u slučaju pogrešne primjene preniske porezne stope smanjuje njegova profitna marža (vidjeti točku 58. ovog mišljenja). Suprotno tomu, porezni vjerovnik uvijek dobiva točan iznos poreza.

70. Međutim, ako država uvijek dobije točan porez i stoga ne snosi nikakav rizik, čini se da je neopravdano, ako ne čak i proturječno, uskratiti povrat pogrešno plaćenog PDV-a koji je nastao tek i samo zato što je država najprije sama ustrajala na pogrešnoj poreznoj stopi. Naime, korist nužno stječe država ili porezni obveznik. Međutim, od tih je dviju strana poljska država „zahtijevanjem” pogrešne porezne stope prouzročila ubiranje previsokog poreza i stoga stjecanje koristi.

71. Kao što to priznaje sama Komisija i pravilno ističe pravobranitelj, porezni obveznik (odnosno društvo B) u ovom je slučaju djelovao u dobroj vjeri. Međutim, zbog tog doprinosa poljske države pogrešci, sad bi bilo proturječno kad bi se dopustilo da se upravo društvu B, koje je trebalo vjerovati i koje je vjerovalo informacijama porezne uprave, predbaci „bogaćenje” koje je time prouzročeno, a prouzročitelju pogreške (u ovom slučaju poljskoj državi) dopusti da zadrži porez koji uopće nije nastao na temelju zakona u tom iznosu.

72. Slijedom toga, poljska država ne može se u ovom slučaju pozvati na stjecanje bez osnove ni ako se podredno pretpostavi postojanje te okolnosti jer ju je ona sama prouzročila.

V. Zaključak

73. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koje je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska) odgovori na sljedeći način:

Članku 1. stavku 2. i članku 73. u vezi s člankom 78. točkom (a) Direktive o PDV-u protivi se praksa nacionalnih poreznih tijela u skladu s kojom se ne dopušta da se u poreznoj prijavi ispravi vrijednost poreza koji se duguje ako su potrošačima isporučene roba i usluge primjenom previsoke stope PDV-a te ako su izdani samo fiskalni računi, a ne računi s obračunanim PDV-om. Porezni obveznik nije stekao korist bez osnove barem u slučaju dogovorenog fiksnog iznosa s krajnjim potrošačem.

²⁷ Presuda od 15. lipnja 2023., Bank M. (Posljedice poništenja ugovora) (C-520/21, EU:C:2023:478, t. 81.)

²⁸ To navodi Sud u ustaljenoj sudskoj praksi: presude od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.); od 11. studenoga 2021., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, t. 31.); od 15. listopada 2020., E. (PDV – Smanjenje oporezivog iznosa) (C-335/19, EU:C:2020:829, t. 31.) i od 8. svibnja 2019., A–PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.).