Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 19. prosinca 2024. [1]

Predmet C-794/23

Finanzamt Österreich
protiv
P GmbH

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Usluga – Pogrešno i previsoko iskazani PDV na računu – Računi izdani osobama koje nisu porezni obveznici i koje nemaju pravo na odbitak pretporeza – Odgovornost za opasnost od gubitka poreznih prihoda – Utvrđivanje računa u slučaju kojih postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda – Postupovna autonomija država članica – Teret dokazivanja – Pravo procjene poreznih tijela – Kriteriji primjerene procjene”

I. Uvod

1. Ovaj postupak pokazuje da je zbog ekonomičnosti postupka ponekad bolje ne samo odgovoriti na izričito upućeno pitanje, nego i pokušati riješiti problem koji očito stoji iza toga, čak i ako sud koji je uputio zahtjev nije izričito upozorio na taj problem.

2. Sud je povodom prvog zahtjeva za prethodnu odluku odlučio da račun za posjet dvoranskom igralištu koji je izdan krajnjem potrošaču ne dovodi do porezne obveze ako je na računu bio naveden pogrešan i previsok iznos PDV-a [2]. Naime, u tom slučaju ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog neopravdanog odbitka pretporeza tih klijenata. Međutim, budući da se zapravo nikad ne može isključiti mogućnost da se među brojnim posjetiteljima igrališta nađe i porezni obveznik (poduzetnik) tako da bi ipak mogla nastati opasnost od gubitka poreznih prihoda, postavlja se pitanje kako razgraničiti ta dva slučaja. To pitanje postavlja se tim više što poduzetnik isporučitelj obično ne evidentira identitet klijenata u okviru svakodnevnog masovnog poslovanja, kojih je u ovom slučaju više od 20 000.

[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. Međutim, budući da se taj problem razmatrao samo u mišljenju [3], ali ne i u presudi, sada u istom nacionalnom postupku sud višeg stupnja pita Sud kako i na temelju kojih kriterija treba razgraničiti ta dva slučaja.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Pravni okvir Unije određen je Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) [4].

5. 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."

6. Članak 168. 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; […]"

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

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

8. 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; […]"

[3] Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657)

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

B. Austrijsko pravo

9. Člankom 11. stavkom 1. točkom 1. Bundesgesetza über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) (Savezni zakon o oporezivanju prometa (Zakon o porezu na promet 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 te transakcije obavlja za drugog poduzetnika u svrhu njegova poslovanja ili za pravnu osobu, ako ona nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Obavlja li poduzetnik oporezivu isporuku radova ili izvršava radove u vezi s nekretninom za osobu koja nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Poduzetnik svoju obvezu izdavanja računa mora ispuniti u roku od šest mjeseci od obavljanja transakcije."

10. Članak 11. stavak 6. UStG-a odnosi se na račune na male iznose te se njime uređuje:

„Za račune čiji ukupni iznos ne prelazi 400 eura dovoljni su, uz datum izdavanja, sljedeći podaci:

1. ime i adresa poduzetnika isporučitelja usluge ili izvođača radova;

2. količina i uobičajeni trgovački opis isporučene robe ili vrsta i opseg drugih usluga;

3. dan isporuke ili drugih usluga ili razdoblje unutar kojega se izvršava usluga;

4. naknada i iznos poreza za isporuku ili drugu uslugu u jedinstvenom iznosu; i

5. porezna stopa."

11. 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 zasebno naveo iznos poreza koji ne duguje na temelju ovog saveznog zakona za tu transakciju, tada on duguje taj iznos na temelju računa, ako ga u odnosu na primatelja isporuke ili primatelja druge usluge ne ispravi na odgovarajući način. U slučaju ispravka članak 16. stavak 1. primjenjuje se *mutatis mutandis*."

III. Činjenice i postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

12. P GmbH je društvo s ograničenom odgovornošću osnovano na temelju austrijskog prava. To društvo upravlja dvoranskim igralištem. Tijekom sporne 2019. društvo P GmbH primijenilo je redovnu poreznu stopu u visini od 20 % na naknade za svoje usluge (ulaznice za dvoransko igralište). Međutim, te su usluge društva P GmbH sporne 2019. podlijegale sniženoj poreznoj stopi od 13 % (jednoj od poreznih stopa koje su se primjenjivale u Austriji sporne godine te su snižene u skladu s člankom 98. stavkom 1. Direktive o PDV-u).

13. Društvo P GmbH klijentima je prilikom plaćanja naknade izdavalo blagajničke potvrde koje su u skladu s člankom 11. stavkom 6. UStG-a iz 1994. 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. Društvo P GmbH ispravilo je svoju prijavu poreza na

promet za 2019. kako bi mu se priznao preplaćeni porez na promet. Porezna uprava odbila je to priznavanje jer društvo P GmbH nije ispravilo račune te bi, osim toga, u slučaju priznavanja poreza koji se na temelju zakona ne duguje došlo do stjecanja bez osnove.

14. Protiv te je odluke društvo P GmbH podnijelo tužbu. Za taj postupak nadležan Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija) Sudu je u okviru prethodnog postupka u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio dva pitanja. Sud je pritom odgovorio samo na prvo pitanje i odlučio da članak 203. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik, koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos PDV-a obračunan na temelju pogrešne stope, nije dužan na temelju te odredbe platiti dio PDV-a koji je pogrešno obračunan ako ne postoji nikakva opasnost od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su primatelji te usluge isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza [5].

15. Odlukom koja se sada pobija pred Verwaltungsgerichtshofom (Visoki upravni sud, Austrija) Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) preinačio je rješenje o porezu na promet za 2019. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) polazio je od toga da su se uslugama društva P GmbH „(gotovo) isključivo" koristili klijenti koji kao krajnji potrošači ne mogu isticati pravo na odbitak plaćenog pretporeza. Međutim, budući da se ne može u potpunosti isključiti da su klijenti društva P GmbH (opravdano ili neopravdano) proveli odbitak plaćenog pretporeza iz računâ, potrebna je procjena. Zbog velike vjerojatnosti da su usluge društva P GmbH pružene u privatne svrhe klijenata, Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) procijenio je da na temelju računa postoji porezna obveza u pogledu 0,5 % ukupnog prihoda. Kad je riječ o izdanim potvrdama (ukupno 22 557 računa), to se odnosi na otprilike 112 računa na temelju kojih je (opravdano ili neopravdano) proveden odbitak plaćenog pretporeza.

16. Porezna uprava podnijela je reviziju protiv toga. Ističe da pobijana presuda odstupa od sudske prakse Suda. Iz presude Suda ne proizlazi da se prilikom procjene pravi razlika između krajnjih potrošača, s jedne strane, i poreznih obveznika koji imaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza, s druge strane.

17. Budući da se odgovor Suda u prethodnom postupku povodom zahtjeva za prethodnu odluku izričito temeljio na tome da su svi klijenti društva P GmbH bili krajnji potrošači koji nisu imali pravo na odbitak plaćenog pretporeza, sud koji je uputio zahtjev smatra da je dvojbeno što treba vrijediti u slučaju da su i samo mali dio klijenata društva P GmbH činile osobe koje su porezni obveznici. To ne isključuje opasnost od gubitka poreznih prihoda (u svakom slučaju ne u potpunosti).

18. Stoga je Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) prekinuo postupak i Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja:

1. Treba li članak 203. Direktive o PDV-u tumačiti na način da porezni obveznik koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos PDV-a obračunan na temelju pogrešne stope nije dužan na temelju te odredbe platiti dio PDV-a koji je pogrešno obračunan ako je primatelj usluge iskazane na konkretnom računu osoba koja nije porezni obveznik, čak i ako je taj porezni obveznik pružio druge, slične usluge drugim poreznim obveznicima?

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

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

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

19. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijeli su Republika Austrija, Savezna Republika Njemačka, Portugal i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

IV. Pravna ocjena

A. O prethodnim pitanjima i tijeku ispitivanja

20. Prva dva pitanja u biti se odnose na tumačenje članka 203. Direktive o PDV-u i postojanje porezne obveze zbog pogrešno izdanog računa (s previsoko iskazanim PDV-om) i na njih se može vrlo jednostavno odgovoriti (odjeljak B.).

21. Treće pitanje odnosi se na problem koji je ključan za praksu: kako treba postupiti s velikim brojem pogrešnih računa (u ovom slučaju bilo ih je ukupno 22 557) za koje se na temelju predmeta usluge može pretpostaviti da ih je većina izdana krajnjim potrošačima koji nisu porezni obveznici? Budući da opasnost od gubitka poreznih prihoda može nastati samo u slučaju računa izdanih poreznim obveznicima, treba pojasniti kriterije koji omogućuju identifikaciju tih računa. Naime, samo u tom slučaju može nastati porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u.

22. Dok se prvi zahtjev za prethodnu odluku još temeljio na pretpostavci da su klijenti bili isključivo krajnji potrošači, drugi zahtjev za prethodnu odluku temelji se na tome da su neki računi itekako izdani i poreznim obveznicima, koji su na temelju tih računa možda mogli istaknuti pravo na previsok odbitak pretporeza. Prvostupanjski sud nakon svojeg je zahtjeva za prethodnu odluku, vjerojatno na temelju mojeg mišljenja[6], procijenio taj udio (0,5 %) te je za otprilike 112 od 22 557 računa utvrdio poreznu obvezu u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u. Sud koji je uputio zahtjev sada postavlja pitanje o kriterijima prava Unije za takvu procjenu (odjeljak C.).

[6] Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 41.), u kojem sam već tada uputila na mogućnost procjene.

B. Prvo i drugo pitanje (porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u)

23. Vjerojatno nije sporno da se porezna obveza u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u odnosi i na pogrešno (previsoko) zasebno iskazan PDV na računima na male iznose. Naime, to je u skladu s dosadašnjom sudskom praksom Suda o cilju članka 203. Direktive o PDV-u. Njegov je cilj ukloniti opasnost od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao proizići iz isticanja neopravdanog odbitka pretporeza od primatelja računa na temelju tog računa [7].

24. Točno je da je ostvarivanje prava na odbitak pretporeza ograničeno samo na poreze koji se odnose na transakciju na koju se plaća PDV [8]. Međutim, porezni prihod ugrožava se sve dok adresat računa na kojem je pogrešno iskazan PDV taj račun još može upotrijebiti za ostvarivanje prava na odbitak u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u [9]. Naime, ne može se isključiti mogućnost da porezna uprava ne može pravodobno utvrditi protive li se materijalnopravna pitanja ostvarivanju formalno postojećeg prava na odbitak.

25. Stoga je cilj članka 203. Direktive o PDV-u taj da se u slučaju pogrešno iskazanog (previsokog) PDV-a osigura usporediva usklađenost odbitka pretporeza *primatelja* računa i porezne obveze *izdavatelja* računa kakva za isporučitelja i primatelja isporuke obično postoji u slučaju ispravnog računa [10]. Prema tekstu članka 203. Direktive o PDV-u pritom nije nužno da je primatelj računa stvarno proveo odbitak pretporeza. Dovoljno je da postoji opasnost da se takav odbitak pretporeza može provesti. Pritom načelno nije relevantno provodi li se odbitak pretporeza opravdano ili neopravdano.

26. U tom se pogledu člankom 203. utvrđuje element opasnosti. Stoga se računi (pa tako i računi na male iznose) obuhvaćaju samo ako se izdaju poreznom obvezniku. Naime, kao što to proizlazi iz članka 168. Direktive o PDV-u, formalno pravo na odbitak pretporeza (eventualno) ima samo porezni obveznik.

27. Suprotno tomu, pitanje u kojem konkretnom opsegu porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza materijalno je pitanje koje se temelji, primjerice, na korištenju primljenom uslugom. Međutim, način korištenja ne utječe na (apstraktnu) mogućnost odbitka pretporeza te stoga ni na objektivnu odgovornost u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u.

28. U skladu s navodima Komisije i za razliku od onog što Njemačka i Austrija tvrde u svojem pisanom očitovanju, članak 203. Direktive o PDV-u stoga obuhvaća i račune koji se izdaju poreznim obveznicima koji, zbog korištenja uslugom u privatne svrhe, u materijalnom pogledu nemaju pravo na odbitak pretporeza. Isto vrijedi i za usluge pružene poreznim obveznicima koji zbog svojih neoporezivih izlaznih transakcija u materijalnom pogledu također nemaju pravo na odbitak pretporeza.

[7] To se izričito navodi u presudama od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20.); 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 sljedeće).

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

[9] To se izričito navodi u presudi od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 28. i sljedeće), pri čemu se upućuje na presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57.). Vidjeti i presudu od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 21.).

[10] Vidjeti u tom smislu i moje mišljenje u predmetu EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, t. 31. i sljedeće) i u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 32.).

29. S jedne strane, to je tumačenje praktično jer se temelji isključivo na svojstvu primatelja računa (koji jest ili nije porezni obveznik), a s druge strane, njime se uzima u obzir priroda članka 203. Direktive o PDV-u kao element opasnosti. Naime, kao što je to Sud već naveo [11], ni u jednom od tih dvaju slučajeva ne može se isključiti situacija u kojoj porezna uprava ne može pravodobno utvrditi protive li se materijalnopravna pitanja ostvarivanju prava na odbitak koje formalno ima porezni obveznik.

30. Već sam detaljno [12] obrazložila da iz članka 203. Direktive o PDV-u ne može proizići „zarazni učinak" jednog računa na drugi, kao što to navodi i Njemačka za razliku od Austrije. Čak i ako se u pojedinačnim slučajevima ne može isključiti određena opasnost, jer bi se račun mogao izdati i poreznom obvezniku [13], to ne znači da su poreznom obvezom iz članka 203. Direktive o PDV-u obuhvaćeni svi računi (u ovom slučaju njih 22 557).

31. Takva „zarazna pomisao" strana je propisima o PDV-u. Kao što to pravilno ističe i Komisija, porezna obveza iz članka 203. Direktive odnosi se na pojedinačan pogrešan račun. Osim toga, takav „zarazni učinak" bio bi upitan i s obzirom na načelo proporcionalnosti.

32. Stoga se na prvo i drugo pitanje može odgovoriti na sljedeći način: osoba (u ovom slučaju P GmbH) nije dužna platiti PDV u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u za pogrešne račune koje je izdala osobi koja nije porezni obveznik, čak ni ako je drugim poreznim obveznicima (neovisno o tome imaju li oni u materijalnom pogledu puno ili djelomično pravo ili uopće nemaju pravo na odbitak pretporeza) izdala još pogrešnih računa za koje tada u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u treba platiti porez.

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

1. Općenito

33. Kao što je to upravo pojašnjeno, porezna obveza iz članka 203. Direktive odnosi se na pojedinačan pogrešan račun koji je izdan poreznom obvezniku. Sad se „samo" postavlja pitanje kako odrediti taj račun u slučaju velikog broja računa, osobito ako identitet primatelja računa nije poznat, kao što je to ovdje slučaj u masovnom poslovanju. Naposljetku je to pitanje tereta iznošenja i dokazivanja u poreznom postupku. U Direktivi o PDV-u nema konkretnih zahtjeva u pogledu tog pitanja. Za razliku od onoga što Portugal vjerojatno tvrdi u svojem pisanom očitovanju, ni iz članka 273. Direktive o PDV-u (ovlast država članica da uvedu i druge obveze kako bi osigurale pravilnu naplatu i spriječile utaju) ne proizlaze nikakvi zahtjevi u tom pogledu.

34. Međutim, ako se Direktiva o PDV-u razmotri detaljnije, ona u određenim slučajevima itekako dopušta da se određene zanemarive činjenice ne uzmu u obzir. Tako se, primjerice, prilikom utvrđivanja primjerene podjele odbitka pretporeza (proporcionalni odbitak) u skladu s člankom 173. stavkom 2. točkom (e) Direktive o PDV-u može predvidjeti da se neznatni iznosi ne

[11] To se izričito navodi u presudi od 18. lipnja 2009., Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, t. 29.), pri čemu se upućuje na presudu od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, t. 57.).

[12] Moje mišljenje u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 38. i sljedeće)

[13] Upućujem na primjer iz svojeg mišljenja u predmetu Finanzamt Österreich (PDV pogrešno obračunat konačnim potrošačima) (C-378/21, EU:C:2022:657, t. 39.): samostalni fotograf posjećuje to dvoransko igralište sa sinom kako bi snimio fotografije koje kasnije upotrebljava u promidžbene svrhe u svojem studiju.

uzmu u obzir. Čak i ako ta odredba nije relevantna u ovom slučaju, ona ipak pokazuje da se u Direktivi o PDV-u polazi od toga da se neznatni iznosi mogu zanemariti u slučaju pitanjâ podjele velikog broja transakcija na različite podvrste. Razlog tomu također je vjerojatno načelo proporcionalnosti.

2. Postupovna autonomija država članica

35. Međutim, točno utvrđivanje računa u slučaju kojih postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda i računa u slučaju kojih je ta opasnost isključena naposljetku ostaje pitanje tereta iznošenja i dokazivanja u poreznom postupku dotične države članice.

36. Kao što to naglašavaju i Njemačka i Komisija, ako Direktivom o PDV-u nije predviđen odgovarajući propis, uređenje tog tereta iznošenja i dokazivanja u nadležnosti je država članica (načelo postupovne autonomije) [14]. Međutim, pojedinosti uređenja tereta iznošenja i dokazivanja ne smiju biti nepovoljnije od onih koje uređuju slične situacije u nacionalnom pravu (načelo ekvivalentnosti). Za to ne postoje indicije, iako Austrija u svojem očitovanju, nažalost, nije navela nikakva razmatranja u tom pogledu.

37. Nadalje, pojedinosti ne smiju biti uređene na način da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje prava koja su dodijeljena pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) [15]. U području primjene Direktive o PDV-u potonji element znači i da države članice prilikom izvršavanja te ovlasti uređenja trebaju poštovati pravo Unije i njegova opća načela, a osobito načela proporcionalnosti i porezne neutralnosti [16].

38. Na upravni postupak u javnom pravu (u koje se ubraja porezno pravo) obično utječe načelo ispitivanja. To znači da porezna tijela načelno utvrđuju činjenice po službenoj dužnosti. U poreznom pravu to se u pravilu dopunjuje različitim obvezama suradnje poreznog obveznika. Što manje on ispunjava svoje obveze suradnje, to je ograničenija obveza utvrđivanja porezne uprave. Međutim, iz (nijednog od tih dvaju) zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi da bi se društvu P GmbH u ovom slučaju mogli predbaciti ikakvi propusti te je stoga načelno na poreznoj upravi da utvrdi činjenice.

39. Ako se činjenice ne mogu razjasniti s dovoljnom sigurnošću, primjenjuju se pravila o objektivnom teretu dokazivanja. U skladu s tim porezna uprava obično snosi objektivan teret dokazivanja za činjenice na kojima se temelji porez i koje dovode do povećanja poreza ako je porezni obveznik ispunio svoje obveze suradnje, dok nedokazivost činjenica koje dovode do smanjenja poreza ide na teret poreznog obveznika.

[14] 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 računâ

[15] Presude od 9. rujna 2021., GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, t. 59.); 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. 58.); od 10. srpnja 2014., Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, t. 54.); 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.)

[16] Vidjeti u tom smislu već i: presude od 16. svibnja 2024., Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, t. 51. i sljedeće); od 29. veljače 2024., Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, t. 84. i sljedeće) i od 13. listopada 2022., HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, t. 39. i sljedeće).

40. Međutim, ako pogrešni računi izdani osobama koje nisu porezni obveznici ne rezultiraju poreznom obvezom u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u jer ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda [17], do porezne obveze u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u mogu dovesti samo pogrešni računi izdani poreznim obveznicima.

41. Slijedom toga, porezna uprava načelno treba utvrditi koliko je računa za posjet dvoranskom igralištu izdano poreznim obveznicima kako bi mogla potvrditi poreznu obvezu u smislu članka 203. Direktive o PDV-u. Međutim, budući da je karakteristika poreznog prava upravljanje brojnim postupcima, poreznim obveznicima i upravnim aktima (takozvani masovni postupci), u državama članicama itekako je uobičajeno [18] da porezna uprava ima pravo procijeniti porezne osnovice ako ih ne može utvrditi.

3. Pravo procjene porezne uprave i pravo Unije

42. Kao što to pravilno ističe i Komisija, to se ne protivi pravu Unije. Međutim, uvjet za to jest da se to pravo procjene ostvaruje u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti [19].

43. Sud je u pogledu procjene prihoda poreznog obveznika odlučio [20] „da Direktivu o PDV-u, kao i načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti, treba tumačiti na način da im se ne protive nacionalni propisi […] koji poreznoj upravi – u slučaju ozbiljnih odstupanja između prijavljenih prihoda i prihoda procijenjenih na temelju sektorskih studija – omogućavaju pribjegavanje induktivnoj metodi […], kako bi se utvrdio iznos prihoda nekog poreznog obveznika”.

44. Zapravo je riječ o procjeni prihoda jer prihodi koje je prijavio porezni obveznik prema mišljenju porezne uprave nisu bili vjerodostojni. Međutim, kao što Sud dalje navodi, uvjet za to jest da „ti propisi i njihova primjena omogućuju poreznom obvezniku – u skladu s načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti te s pravima obrane – da dovede u pitanje rezultate dobivene tom metodom, na temelju svih suprotnih dokaza kojima raspolaže”.

45. Načelo proporcionalnosti sprečava mogućnost da cilj (ubiranje poreza na temelju objektivne odgovornosti) opravdava sredstvo (procjena u skladu s kojom su svi računi izdani poreznim obveznicima).

46. Pritom su od ključne važnosti sve okolnosti pojedinačnog slučaja, odnosno u ovom slučaju činjenica da su klijenti dvoranskog igrališta vjerojatno rijetko porezni obveznici u smislu propisâ o PDV-u. Kao što je to Sud već naveo, procjena prihoda mora biti točna, pouzdana i ažurirana [21]. Isto vrijedi i za procjenu računa u slučaju kojih može postojati opasnost. Procjena treba odražavati životnu stvarnost i opće životno iskustvo, zbog čega se, primjerice, procjena od 50 % u ovom slučaju čini neproporcionalnom.

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

[18] U Njemačkoj se člankom 162. stavkom 1. Abgabenordnunga (Porezni zakonik) izričito predviđa pravo procjene država članica. U Italiji je člankom 62.*sexies* stavkom 3. i člankom 62.*bis* Decretoa legge (Uredba sa zakonskom snagom) br. 331/93 pretvorenog u zakon Zakonom br. 427 od 29. listopada 1993. dopušteno induktivno utvrđivanje (odnosno procjena) poduzetnikova ukupnog prihoda. U Austriji se člankom 184. Bundesabgabenordnunga (Savezni porezni zakonik) uređuje odgovarajuće pravo procjene.

[19] Presuda od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 37.), u kojoj se navodi presuda od 5. listopada 2016., Maja Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, t. 44.).

[20] Presuda od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 46.)

[21] Presuda od 21. studenoga 2018., Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, t. 42.; iako on u tom pogledu govori o „utvrđivanj[u] tog prihoda indukcijom”, smatram da je to zapravo parafraza za procjenu).

47. Zajednički sustav PDV-a osigurava „potpunu neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u” [22]. Stoga se načelom neutralnosti u propisima o PDV-u zahtijeva da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba osloboditi konačnog opterećenja PDV-om [23] ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu) oporezivih transakcija [24]. O tome je riječ u ovom slučaju.

48. U slučaju izdavanja pogrešnih računa na kojima je iskazan previsok PDV, poštovanje načela neutralnosti osigurano je mogućnošću, koju moraju predvidjeti države članice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na računima kada osoba koja ispostavlja račun dokaže svoju dobru vjeru ili kada je ona na vrijeme u potpunosti uklonila opasnost od gubitka poreznih prihoda [25]. Međutim, prekomjerna bi procjena to ugrozila. Stoga iz načelâ neutralnosti i proporcionalnosti proizlazi da u slučaju poput ovog, u kojem opće životno iskustvo pokazuje da među klijentima društva P GmbH nema mnogo poreznih obveznika, porezna uprava treba biti oprezna prilikom procjene.

49. Kao što je to Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) pravilno utvrdio u svojoj pobijanoj odluci, konkretni kriteriji za procjenu udjela računa koji dovode do opasnosti od gubitka poreznih prihoda stoga se određuju na temelju vrste usluge i uobičajenih klijenata. U slučaju usluga kojima se obično koriste porezni obveznici procjena može biti velikodušnija ako osoba koja ispostavlja račun ne uspije utvrditi razloge zbog kojih je određeni postotak računa izdan osobama koje nisu porezni obveznici. U slučaju usluga poput onih u ovom slučaju, koje se uglavnom pružaju osobama koje nisu porezni obveznici, procjena treba biti opreznija ako porezna uprava ne uspije utvrditi razloge zbog kojih je dio računa ipak izdan poreznim obveznicima.

50. Indicije za tu procjenu eventualno se mogu utvrditi i uz pomoć naknadne nasumične provjere na način da se tijekom jednog dana sve posjetitelje pita jesu li registrirani za potrebe PDV-a kao porezni obveznici. Međutim, naposljetku je riječ o ocjeni činjenica i dokaza u konkretnom slučaju za koju je odgovoran nacionalni sud. Pretpostavka iz pobijane presude Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud), u skladu s kojom je samo 0,5 % usluga pruženo poreznim obveznicima, barem prema mojem mišljenju nije nezamisliva, a ne čini se ni neproporcionalnom.

51. Moguć je i takozvani sigurnosni dodatak (primjerice u iznosu od 5 %) kako bi se isključila svaka opasnost od gubitka poreznih prihoda. Međutim, tim dodatkom trebalo bi uzeti u obzir i tko je uzrokovao opasnost „od koje se treba zaštititi”. Naime, ako je do pogreške prilikom izdavanja računa došlo na temelju pogrešnih izjava same porezne uprave ili zbog sudske prakse koja je tek naknadno preinačena, za tu pogrešku te stoga i za moguću opasnost od gubitka poreznih prihoda nije odgovorna osoba koja izdaje račun. Budući da ta osoba samo ubire tuđi porez za račun države, kao što to Sud pravilno navodi, u tom slučaju nema prostora za sigurnosni

[22] Presude od 28. veljače 2018., Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, t. 38.); od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.); od 3. ožujka 2005., Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 25. i navedena sudska praksa) i od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, t. 19.)

[23] Ustaljena sudska praksa, vidjeti primjerice presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.).

[24] Vidjeti presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.); od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.); od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.) i moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 42.).

[25] Presude 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.)

dodatak. Suprotno tomu, ako je poduzetnik pogriješio prilikom utvrđivanja točne porezne stope, opasnost od gubitka poreznih prihoda itekako se može uzeti u obzir uvođenjem sigurnosnog dodatka u okviru procjene.

V. Zaključak

52. Stoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija) odgovori na sljedeći način:

1. Osoba nije dužna platiti PDV u skladu s člankom 203. Direktive o PDV-u za pogrešne račune koje je izdala osobi koja nije porezni obveznik, čak ni ako je drugim poreznim obveznicima izdala još pogrešnih računa za koje tada u skladu s tim člankom treba platiti porez. U slučaju potrebe, udio tih računa treba utvrditi procjenom.

2. Kriteriji za procjenu udjela računa koji dovode do opasnosti od gubitka poreznih prihoda pritom se određuju na temelju vrste usluge i uobičajenih klijenata. Relevantni kriteriji za procjenu mogu biti i pitanja tko je uzrokovao pogrešku te kako je osoba koja ispostavlja račun surađivala prilikom razjašnjenja činjenica.