Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

1. kolovoza 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 203. – Iskazivanje pogrešnog iznosa PDV-a na računu – Članak 238.– Pojednostavnjeni račun – Usluge obračunane osobama koje nisu porezni obveznici i poreznim obveznicima koji nemaju pravo na odbitak PDV-a – Obveza plaćanja pogrešno obračunanog dijela PDV-a – Nepostojanje opasnosti gubitka poreznih prihoda”

U predmetu C-794/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud, Austrija), odlukom od 14. prosinca 2023., koju je Sud zaprimio 21. prosinca 2023., u postupku

Finanzamt Österreich

protiv

P GmbH

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: N. Jääskinen, predsjednik vijeća, I. Jarukaitis (izvjestitelj), predsjednik četvrtog vijeća, i A. Arabadjiev, sudac,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za austrijsku vladu, A. Posch, J. Schmoll i F. Koppensteiner, u svojstvu agenata,

– za njemačku vladu, J. Möller i P.-L. Krüger, u svojstvu agenata,

– za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires i A. Rodrigues, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, u početku F. Behre i M. Herold, a zatim M. Herold, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. prosinca 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 203. i 238. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str.120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018. (SL 2018., L 282, str. 5.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Taj zahtjev upućen je u okviru spora između Finanzamta Österreich (Porezna uprava Austrije; u daljnjem tekstu: porezna uprava) i društva P GmbH, u vezi s odbijanjem te uprave zahtjeva za ispravak prijave poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je podnijelo društvo P jer je na svojim računima iskazalo iznos PDV-a obračunanog po pogrešnoj stopi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 193. Direktive o PDV-u određuje se:

„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.”

4 Članak 203. te direktive glasi:

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

5 Članak 220. stavak 1. navedene direktive predviđa:

„Svaki porezni obveznik mora osigurati da u sljedećim primjerima on sâm, njegov prodavatelj ili treća osoba u njegovo ime i za njegov račun izda račun za:

1. isporuku robe ili usluga drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik;

[…]”

6 Članak 238. te direktive glasi:

„1. Nakon savjetovanja s Odborom za PDV, države članice mogu, u skladu s uvjetima koje mogu propisati, odrediti da je u sljedećim slučajevima na računima u vezi s isporukom robe ili usluga potrebno navesti samo informacije zahtijevane člankom 226.b:

(a) ako je iznos na računu veći od 100 [eura], ali manji od 400 [eura], ili u protuvrijednosti u nacionalnoj valuti;

(b) ako je zbog poslovne ili administrativne prakse u dotičnom poslovnom sektoru ili zbog tehničkih uvjeta u kojima se izdaju računi otežana usklađenost sa svim obvezama navedenima u člancima 226. ili 230.

3. Pojednostavljeni aranžmani propisani stavkom 1. se ne primjenjuju kada je račune potrebno izdati sukladno točkama 2. i 3. članka 220. stavka 1. ili kada oporezivu isporuku roba ili usluga izvršava porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj je potrebno platiti PDV ili čiji poslovni nastan u toj državi članici ne utječe na isporuku u smislu članka 192.a, a osoba odgovorna za plaćanje PDV-a je osoba kojoj su roba i usluge isporučeni."

Austrijsko pravo

7 Člankom 11. stavcima 1., 6. i 12. Umsatzsteuergesetza 1994 (Savezni zakon o porezu na promet iz 1994., BGBl. 663/1994), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: UStG 1994.) predviđeno je:

„(1)

1. Ako poduzetnik obavlja transakcije u smislu članka 1. stavka 1. točke 1., ima pravo izdavati račune. Ako te transakcije obavlja za drugog poduzetnika u svrhu njegova poslovanja ili za pravnu osobu, ako ona nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Obavlja li poduzetnik oporezivu isporuku radova ili izvršava radove u vezi s nekretninom za osobu koja nije poduzetnik, obvezan je izdati račun. Poduzetnik svoju obvezu izdavanja računa mora ispuniti u roku od šest mjeseci od obavljanja transakcije.

[…]"

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

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

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

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

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

5. porezna stopa.

[…]

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

8 U članku 16. stavku 1. UStG-a 1994. navodi se:

„U slučaju izmjene oporezivog iznosa oporezive transakcije u smislu članka 1. stavka 1. točaka 1. i 2.

1. poduzetnik koji je izvršio tu transakciju treba posljedično ispraviti iznos poreza koji duguje na toj osnovi i

2. poduzetnik primatelj mora ispraviti odbitak koji je na toj osnovi izvršen. Ispravci se provode za porezno razdoblje tijekom kojeg je došlo do izmjene naknade."

9 Članak 239.a Bundesabgabenordnunga (Savezni porezni zakonik), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, predviđa:

„Ako je neki porez, koji prema svrsi odredbe o tom porezu s gospodarskog aspekta treba snositi druga osoba koja nije porezni obveznik, s gospodarskog aspekta snosila druga osoba koja nije porezni obveznik, ne provodi se:

1. knjiženje u korist poreznog računa,

2. povrat, preknjiženje ili prijeboj salda i

3. korištenje u svrhu otplate poreznih dugovanja,

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

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 P je društvo s ograničenom odgovornošću osnovano na temelju austrijskog prava, koje upravlja dvoranskim igralištem. To je društvo 2019. na ulaznice za to igralište primijenilo stopu PDV-a od 20 %. Prilikom naplaćivanja ulaznica svojim klijentima izdavalo je blagajničke potvrde koje su s obzirom na male iznose na koje su glasile izdavane u skladu s pravilima o pojednostavnjenom izdavanju računa iz članka 11. stavka 6. UStG-a. Društvo P navelo je odgovarajući porez u svojoj prijavi PDV-a za 2019., ali ga je potom ispravilo uz obrazloženje da se na ulaznice treba primijeniti snižena stopa PDV-a od 13 posto.

11 Odlukom od 18. siječnja 2021. porezna uprava utvrdila je PDV koji društvo P duguje za 2019. godinu a da pritom nije uzela u obzir taj ispravak. U svojoj je odluci navela da je društvo P primijenilo stopu PDV-a od 20 % na prihode od ulaznica za dvoransko igralište i da je iznos tog poreza prikazalo na svojim blagajničkim potvrdama. Odbila je *a posteriori* ispravak stope PDV-a uz obrazloženje, s jedne strane, da nije moguće izmijeniti račune ni dostaviti klijentima knjižna odobrenja koja odgovaraju razlici između PDV-a po stopi od 20 % i PDV-a po sniženoj stopi i, s druge strane, jer bi takav ispravak, s obzirom na to da su klijenti društva P snosili PDV po stopi od 20 %, doveo do stjecanja bez osnove za to društvo.

12 Društvo P podnijelo je tužbu protiv te odluke, ističući da su usluge pružene „gotovo isključivo" pojedincima koji nisu ovlašteni odbiti ulazni PDV, tako da je rizik od gubitka poreznih prihoda bio isključen te ispravak računa nije bio potreban.

13 Rješenjem od 21. lipnja 2021. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud, Austrija), pred kojim je pokrenut spor, uputio je Sudu zahtjev za prethodnu odluku kako bi saznao može li se članak 203. Direktive o PDV-u primijeniti u okviru tog spora iako nije postojao nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda.

14 U svojoj presudi od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968), Sud je presudio 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 nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su primatelji te usluge isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

15 Slijedom te presude Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) presudom od 27. siječnja 2023. izmijenio je rješenje o PDV-u koje je društvo P dugovalo za 2019. godinu.

16 Taj je sud pošao od pretpostavke da su isporuke društva P koristili „(gotovo) isključivo” krajnji potrošači koji se ne mogu pozivati na pravo na odbitak ulaznog PDV-a. Međutim, s obzirom na to da se ne može isključiti da su kupci pogrešno ili pravilno proveli odbitak PDV-a koji je obračunalo društvo P, navedeni je sud smatrao da treba provesti procjenu računa koji su mogli dovesti do nastanka duga s osnove PDV-a na temelju članka 203. Direktive o PDV-u. Pošao je od premise da je postojao rizik od gubitka poreznih prihoda u procijenjenom dijelu od 0,5 % ukupnog prometa dvoranskog igrališta, što čini oko 112 od ukupno 22 557 računa koje je izdalo društvo P.

17 Porezna uprava podnijela je protiv presude od 27. siječnja 2023. reviziju Verwaltungsgerichtshofu (Visoki upravni sud, Austrija). Navodi da se tom presudom udaljilo od presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968). Tvrdi da se iz te presude, kojom je Sud razmotrio pitanja koja su mu postavljena s obzirom na pretpostavku prema kojoj se usluga o kojoj je riječ u glavnom postupku pružala isključivo krajnjim potrošačima koji nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV-a, ne može zaključiti da se dugovani PDV mogao procijeniti na temelju podjele između, s jedne strane, krajnjih potrošača i, s druge strane, poreznih obveznika koji imaju pravo na odbitak pretporeza.

18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, s obzirom na to da opasnost od gubitka poreznih prihoda, u nedostatku ispravka računa, nije bila na vrijeme u potpunosti uklonjena, moglo bi se smatrati da je društvo P dužno platiti cjelokupne iznose PDV-a iskazane na svim računima.

19 Međutim, ako opasnost od gubitka poreznih prihoda treba ocijeniti, kao što to predlaže nezavisna odvjetnica u svojem mišljenju u predmetu Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:657), na razini svakog od pogrešnih računa, sud koji je uputio zahtjev pita se prema kojim kriterijima valja utvrditi, po potrebi procjenom, koji su od tih računa oni za koje takva opasnost od gubitka postoji.

20 Taj sud naglašava da u tom kontekstu nije jasno utvrđen način na koji treba razumjeti pojam „krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza” u smislu presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna 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?

2. Treba li „krajnjim potrošačem koji nema pravo na odbitak plaćenog pretporeza” u smislu presude Suda [od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) 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 pojednostavnjenog računa u skladu s člankom 238. Direktive [o PDV-u] 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?”

O prethodnim pitanjima

O prvom pitanju

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 203. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je porezni obveznik koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos PDV-a obračunan na temelju pogrešne stope dužan platiti dio PDV-a koji je bio pogrešno obračunan osobi koja nije porezni obveznik, iako je taj porezni obveznik pružio druge, slične usluge drugim poreznim obveznicima.

23 S tim u vezi, članak 203. Direktive o PDV-u predviđa da je PDV dužna platiti svaka osoba koja ga iskaže na računu. Prema sudskoj praksi Suda, PDV iskazan na računu treba platiti izdavatelj tog računa, i u slučaju nepostojanja ikakve stvarne oporezive transakcije (presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 19. i navedena sudska praksa).

24 Iz sudske prakse Suda dalje proizlazi da se člankom 203. Direktive o PDV-u nastoji ukloniti rizik od gubitka poreznih prihoda koji bi mogao nastati zbog prava na odbitak predviđenog tom direktivom. Taj bi se članak stoga morao primjenjivati u slučaju kad je PDV pogrešno obračunan i kad postoji rizik od gubitka poreznih prihoda zbog toga što se primatelj predmetnog računa može pozvati na svoje pravo na odbitak takvog PDV-a (presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan), C-378/21, EU:C:2022:968, t. 20. i 21. kao i navedena sudska praksa).

25 Sud je također presudio da se u situaciji u kojoj je dio PDV-a pogrešno obračunan članak 203. Direktive o PDV-u primjenjuje samo na iznos PDV-a koji prelazi iznos koji je valjano obračunan. Naime, u potonjem slučaju postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda jer bi porezni obveznik kojem je izdan takav račun mogao ostvariti svoje pravo na odbitak na temelju tog PDV-a, a da

nadležna porezna uprava ne bi mogla utvrditi jesu li ispunjeni uvjeti za ostvarivanje tog prava (presuda od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968, t. 23.).

26 Iz toga slijedi da je primjena članka 203. Direktive o PDV-u uvjetovana samo postojanjem rizika od gubitka poreznih prihoda, koji treba procijeniti na temelju konkretnog računa i koji ne može ovisiti o tome jesu li predmetne usluge dotičnog poreznog obveznika pružene ne samo osobama koje nisu porezni obveznici PDV-a, nego i drugim obveznicima tog poreza. Stoga, kako bi se utvrdilo postojanje takvog rizika, treba provjeriti je li primatelj danog računa stvarno porezni obveznik PDV-a i može li stoga ostvariti pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

27 S obzirom na te razloge, na prvo pitanje valja odgovoriti tako 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 platiti dio PDV-a koji je bio pogrešno obračunan osobi koja nije porezni obveznik, čak i ako je taj porezni obveznik pružio druge, slične usluge drugim poreznim obveznicima.

Drugo pitanje

28 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da kao „krajnje potrošače koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza” u smislu presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968) treba kvalificirati ne samo osobe koje nisu porezni obveznici nego i porezne obveznike koji u određenoj situaciji nemaju pravo na odbitak pretporeza.

29 Valja podsjetiti da je u tom pogledu Sud u točki 25. presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968), presudio 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 nikakav rizik od gubitka poreznih prihoda zbog toga što su primatelji te usluge isključivo krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

30 Nadalje, iz sudske prakse Suda proizlazi, kao što je to navedeno u točki 24. ove presude, da rizik od gubitka poreznih prihoda koji se nastoji eliminirati obvezom predviđenom u članku 203. Direktive o PDV-u, u načelu nije potpuno uklonjen dokle god primatelj računa na kojem je nepravilno naveden PDV i dalje može upotrijebiti taj račun u svrhu ostvarivanja svojeg prava na odbitak (vidjeti u tom smislu presudu od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, t. 30. do 32.), s obzirom na to da se ne može isključiti da složene okolnosti i pravni odnosi sprečavaju to da porezna uprava na vrijeme utvrdi razloge koji se protive ostvarivanju tog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2009., Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, t. 30.).

31 Stoga pojam „krajnji potrošači koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza” treba usko tumačiti i smatrati da takav rizik postoji ako je primatelj pogrešnog računa porezni obveznik, čak i u slučaju kada je on mogao koristiti predmetnu uslugu u privatne svrhe ili u druge svrhe koje ne daju pravo na odbitak.

32 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da „krajnje potrošače koji nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza” u smislu presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima

pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968) treba kvalificirati samo kao osobe koje nisu porezni obveznici. Dakle, porezni obveznici koji u određenoj situaciji nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV-a nisu obuhvaćeni tim pojmom.

Treće pitanje

33 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi to da, u slučaju pojednostavnjenog izdavanja računa na temelju članka 238. te direktive, porezna uprava ili nacionalni sud mogu upotrijebiti procjenu kako bi utvrdili dio računa za koji je porezni obveznik koji je pogrešno obračunao PDV dužan platiti taj porez na temelju članka 203. navedene direktive.

34 Iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se glavni predmet odnosi na situaciju u kojoj je količina računa koje je izdao porezni obveznik o kojem je riječ vrlo velika jer se radilo o masovnom poslovanju a da pritom nije poznat identitet primatelja tih računa.

35 Stoga valja utvrditi način na koji u takvom slučaju, u svrhu ispravka neopravdano obračunanog PDV-a, treba identificirati račune malog iznosa za koje je porezni obveznik dužan platiti PDV na temelju članka 203. Direktive o PDV-u, kada su primatelji usluga i računa i krajnji potrošači i porezni obveznici koji imaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza.

36 Kao što to u biti proizlazi iz točke 33. mišljenja nezavisne odvjetnice, Direktiva o PDV-u ne uređuje to pitanje kao ni pitanje tereta dokazivanja u pogledu te identifikacije. Stoga je na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da predvidi kriterije prema kojima valja odrediti slučajeve u kojima je porezni obveznik dužan platiti iznos pogrešno obračunanog PDV-a. Ta postupovna autonomija država članica mora, međutim, biti ograničena načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti, odnosno navedeni kriteriji ne smiju biti nepovoljniji od onih koji se odnose na slične zahtjeve utemeljene na odredbama nacionalnog prava niti uređeni na način da praktično onemogućuju ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravnog poretka Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 33. i 39.).

37 Budući da u ovom slučaju nije riječ o načelu ekvivalentnosti, valja podsjetiti na to da, kad je riječ o načelu djelotvornosti, ono zahtijeva da nacionalna pravila koja se osobito odnose na određivanje dijela računâ za koje je dotični porezni obveznik, koji je pogrešno obračunao PDV, dužan platiti PDV koji je tako obračunan, ne dovode do toga da se tom poreznom obvezniku uskrati mogućnost ispravka ili povrata iznosa PDV-a plaćenog pogreškom, s obzirom na to da pravo Unije predviđa takvu obvezu na teret država članica, osobito ako za dotičnu državu članicu ne postoji rizik od gubitka poreznih prihoda. Na sudu koji je uputio zahtjev je da utvrdi je li to ovdje slučaj, s obzirom na sve okolnosti glavnog predmeta (vidjeti u tom smislu presudu od 13. listopada 2022., HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, t. 36. i 40.).

38 U tom pogledu, kao što je to istaknuto u točki 26. ove presude, postojanje opasnosti od gubitka poreznih prihoda u smislu članka 203. Direktive o PDV-u treba procijeniti na temelju svakog pojedinog računa, provjeravajući je li njegov primatelj stvarno obveznik PDV-a.

39 Osim toga, kako bi se među računima s pogrešnim iznosom PDV-a utvrdio dio računa izdanih drugim poreznim obveznicima, valja uzeti u obzir sve relevantne okolnosti, kao što su priroda pružene usluge, načini pružanja te usluge i izdavanja računa kao i sve statističke informacije o

primateljima navedene usluge kojima njezin pružatelj raspolaže. U tom je pogledu osobito važna činjenica da su u ovom slučaju kupci dotičnog poreznog obveznika prilično rijetko drugi porezni obveznici.

40 Što se tiče mogućnosti izvršavanja procjene kako bi se utvrdio dio pogrešnih računa izdanih drugim poreznim obveznicima, valja istaknuti da se, kao što je to u biti navela nezavisna odvjetnica u točkama 42. i 43. svojeg mišljenja, pravo Unije tome u načelu ne protivi, pod uvjetom da se u okviru takve procjene poštuju načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 36. i 37.).

41 Kad je riječ, na prvom mjestu, o načelu porezne neutralnosti, valja istaknuti da zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, ma kakvi bili ciljevi ili rezultati tih aktivnosti, pod uvjetom da su same spomenute aktivnosti u načelu podvrgnute PDV-u. Porezno tijelo države članice nerazmjerno bi ugrozilo načelo neutralnosti PDV-a ako bi stavilo na teret poreznog obveznika PDV za koji on ima pravo tražiti povrat, dok je cilj zajedničkog sustava PDV-a da se poduzetnik u cijelosti rastereti PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti (presuda od 21. ožujka 2024., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogućnost ispravka u slučaju pogrešne stope), C-606/22, EU:C:2024:255, t. 23. i 24.).

42 U slučaju izdavanja pogrešnih računa na kojima je iskazan previsok iznos PDV-a, poštovanje tog načela osigurano je mogućnošću, koju moraju predvidjeti države članice, da se isprave svi porezi pogrešno iskazani na računima ako je osoba koja ispostavlja račun na vrijeme u potpunosti uklonila rizik od gubitka poreznih prihoda (vidjeti u tom smislu presudu od 2. srpnja 2020., Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, t. 28.).

43 Na drugom mjestu, kad je riječ o načelu proporcionalnosti, ono zahtijeva, osobito, da podaci korišteni za procjenu broja pogrešnih računa izdanih poreznim obveznicima moraju biti točni, pouzdani i ažurirani. Takva procjena može osim toga uzrokovati nastanak oborive predmnijeve, koju porezni obveznik koji izdaje te račune može oboriti uz pomoć dokaza o suprotnom (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 42.).

44 S tim u vezi, poštovanje prava obrane poreznog obveznika podrazumijeva, među ostalim, da mu se prije donošenja mjere koja na njega negativno utječe omogući da učinkovito iznese svoje stajalište o elementima na kojima tijela namjeravaju temeljiti svoju odluku, osobito da osporava točnost predmetne procjene i da objasni okolnosti koje opravdavaju to osporavanje. Nadalje, načelo proporcionalnosti zahtijeva da u tu svrhu tražena razina dokazivanja ne bude pretjerano visoka (vidjeti u tom smislu presudu od 21. studenoga 2018., Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, t. 43. i 44.).

45 S obzirom na prethodno navedeno, na treće pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da joj se ne protivi to da, u slučaju pojednostavnjenog izdavanja računa na temelju članka 238. te direktive, porezna uprava ili nacionalni sud mogu upotrijebiti procjenu kako bi utvrdili dio računâ za koje je porezni obveznik koji je pogrešno obračunao PDV dužan platiti taj porez na temelju članka 203. navedene direktive, pod uvjetom da se za potrebe takve procjene uzmu u obzir sve relevantne okolnosti i da porezni obveznik ima mogućnost, uz poštovanje načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti kao i prava obrane, osporavati rezultate dobivene tom metodom.

Troškovi

46 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 203. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018.**

   treba tumačiti na način da:

   porezni obveznik koji je pružio uslugu i koji je na svojem računu iskazao iznos poreza na dodanu vrijednost (PDV) obračunan na temelju pogrešne stope nije dužan platiti dio PDV-a koji je bio pogrešno obračunan osobi koja nije porezni obveznik, čak i ako je taj porezni obveznik pružio druge, slične usluge drugim poreznim obveznicima.

2. **Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2018/1695,**

   treba tumačiti na način da:

   „krajnje potrošače koji nemaju pravo na odbitak plaćenog ulaznog [poreza na dodanu vrijednost (PDV)]” u smislu presude od 8. prosinca 2022., Finanzamt Österreich (PDV koji je krajnjim potrošačima pogrešno obračunan) (C-378/21, EU:C:2022:968) treba kvalificirati samo kao osobe koje nisu porezni obveznici. Dakle, porezni obveznici koji u određenoj situaciji nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV-a nisu obuhvaćeni tim pojmom.

3. **Direktivu 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2018/1695,**

   treba tumačiti na način da joj se:

   ne protivi to da, u slučaju pojednostavnjenog izdavanja računa na temelju članka 238. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena, porezna uprava ili nacionalni sud mogu upotrijebiti procjenu kako bi utvrdili dio računâ za koje je porezni obveznik koji je pogrešno obračunao PDV dužan platiti taj porez na temelju članka 203. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena, pod uvjetom da se za potrebe takve procjene uzmu u obzir sve relevantne okolnosti i da porezni obveznik ima mogućnost, uz poštovanje načela porezne neutralnosti i proporcionalnosti kao i prava obrane, osporavati rezultate dobivene tom metodom.

Potpisi