

**Zadeva C-48/20**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

28. januar 2020

**Predložitveno sodišče:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

**Datum predložitvene odločbe:**

15. november 2019

**Tožeča stranka:**

UAB „P”

**Nasprotna stranka:**

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Obveznost plačila DDV, ki je bil neupravičeno izkazan na računih, ki jih je izdal dobroverni davčni zavezanec.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Razlaga Direktive o DDV; člen 267 PDEU.

## Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je treba člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, kakor je bila spremenjena) in načelo sorazmernosti razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, za račune, na katerih je neupravičeno izkazan DDV, ki jih izda dobroverni davčni zavezanec, uporabi nacionalna določba, kakršna je člen 108(1) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve; Dz. U. iz leta 2011, št. 177, pozicija 1054, kakor je bil spremenjen), če:

- ravnanje davčnega zavezanca ni bilo povezano z davčno goljufijo, ampak je bilo posledica napačne razlage, ki sta jo stranki transakcije opravili v zvezi s pravnimi določbami ter ki je temeljila na razlagi določb, ki so jo podali davčni organi, in praksi, ki je bila v tem okviru ob izvedbi transakcije splošno razširjena, in v skladu s katero se je zmotno predpostavljalo, da izdajatelj računa opravi dobavo blaga, čeprav dejansko izvede storitev finančnega posredništva, ki je oproščena DDV, in

- bi imel prejemnik računa, na katerem je neupravičeno izkazan DDV, pravico zahtevati njegovo vračilo, če bi davčni zavezanec, ki je zanj dejansko opravil dobavo blaga, za transakcijo pravilno izstavil račun?

### Navajane določbe prava Unije

Člen 203 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa, da je DDV dolžna plačati vsaka oseba, ki izkaže DDV na računu.

### Navajane določbe nacionalnega prava

Člena 108(1) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve; Dz. U. iz leta 2016, pozicija 710, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da mora pravna oseba, organizacijska enota brez pravne osebnosti ali fizična oseba, ki izda račun, na katerem navede znesek davka, ta davek plačati.

### Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Naczelnik urzędu skarbowego (direktor davčnega urada) je v odločbi z dne 27. junija 2014 tožeči stranki, litovski družbi UAB P. (v nadaljevanju: družba), ugotovil davčni dolg iz naslova davka na blago in storitve (DDV) za obdobja od marca do decembra 2011, presežek za obdobja od marca do junija 2011 ter davek,

ki ga je treba plačati na podlagi člena 108(1) zakona o DDV. Organ se ni strinjal, da ima družba pravico do odbitka vstopnega davka, ki izhaja iz računov, ki so jih za nakup goriva na njeno ime izdali bencinski servisi. Poleg tega je ugotovil, da je družba izdajala in v poslovni promet vnesla račune, v katerih je izkazala fiktivno prodajo goriva litovskim podjetjem. Po mnenju organa družba ni bila niti kupec niti dobavitelj goriva. Njena prava dejavnost naj bi bila to, da je litovskim podjetjem zagotavljala financiranje (kreditiranje) za kupovanje dizelskega goriva s karticami za gorivo na bencinskih servisi. Pri teh poslih naj bi šlo za finančne storitve, ki so na podlagi zakona o DDV oproščene davka.

- 2 Dyrektor izby skarbowej (direktor oddelka davčne uprave) je z odločbo z dne 2. oktobra 2014 odločbo prvostopenjskega organa v celoti razveljavil zaradi napačne določitve kraja obdavčitve dejavnosti, ki jih izvaja družba, in vsebinsko odločil o zadevi, pri čemer je družbi ugotovil davčni dolg iz naslova DDV za obdobja od marca do decembra 2011, presežek za obdobja od marca do junija 2011 in davek, ki ga je treba plačati na podlagi člena 108(1) zakona o DDV. Po mnenju drugostopenjskega organa družba ni opravila nakupa in dobave goriva na nacionalnem ozemlju. Bencinski servisi so gorivo dobavili neposredno litovskim podjetjem, ki so s kartico za gorivo to brezgotovinsko točila na poljskih bencinskih servisi. Družba ni imela pravice do razpolaganja z gorivom kot lastnik, njena dejanska dejavnost pa je bila, da je sopogodbnikom financirala nakup dizelskega goriva, ki so ga ti s karticami za gorivo kupovali na bencinskih servisi. Točenje goriva je potekalo na dva načina, in sicer bodisi neposredno prek družbe na podlagi pogodb, ki jih je ta sklenila z bencinskimi servisi, bodisi prek zastopnika na podlagi pogodbe o trgovskem zastopanju za prodajo storitev obdelave plačil. Vloga družbe je bila iskanje strank (kupcev kartic za gorivo), naročanje kartic za gorivo pri zastopniku ali bencinskem servisu ter zagotavljanje finančnih sredstev za gorivo, ki so ga točile stranke. Družba je kot nasprotno dajatev prejela plačilo v obliki provizije ali popusta od prodajalcev goriv ali zastopnika. Drugostopenjski organ je presodil, da v skladu s členom 108(1) zakona o DDV na podlagi računov za prodajo, ki jih je izdala družba, nastane obveznost plačila davka, ki je na njih izkazan.
- 3 Družba je zoper odločbo drugostopenjskega organa vložila tožbo. Wojewódzki sąd administracyjny (upravno sodišče vojvodstva; v nadaljevanju: WSA) je s sodbo z dne 7. aprila 2015 odločbo direktorja oddelka davčne uprave razveljavilo.
- 4 Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče; v nadaljevanju: NSA) je s sodbo z dne 17. februarja 2017, izdano v postopku na podlagi kasacijske pritožbe, ki jo je vložil direktor oddelka davčne uprave, razveljavilo sodbo sodišča prve stopnje z dne 7. aprila 2015 in zadevo vrnilo v ponovno odločanje WSA, ki je s sodbo z dne 19. julija 2017 tožbo družbe zavrnilo.
- 5 WSA je stališču drugostopenjskega organa pritrdilo v delu, v katerem je ta menil, da čeprav računi za prodajo, ki jih je izdala družba, ne odražajo dejanskega poteka gospodarskih dogodkov in jih zato ni mogoče obračunati v obrazcu VAT-7, kljub temu – na podlagi člena 108(1) zakona o DDV – pomenijo podlago za nastanek

obveznosti plačila davka, ki je na njih naveden. Družba je s tem, da je litovskim subjektom izdala sporne račune z obračunanim DDV, ki niso ustrezali dogodkom dejanskega gospodarskega prometa, ustvarila položaj, v katerem so lahko prejemniki takih računov davek, ki je bil na njih izkazan, obravnavali kot odbitni vstopni davek ali zahtevali vračilo davka. Z računi, ki jih je izdala družba, je bila dokumentirana fiktivna prodaja goriva litovskim podjetjem, zaradi česar je bilo treba domnevati, da je bilo podano tveganje zmanjšanja obveznosti iz naslova javnopравnih dajatev. Ni torej mogoče govoriti o kršitvi načela nevtralnosti DDV ali načela sorazmernosti, ki izhaja iz ustave.

- 6 Družba je to sodbo izpodbijala pri NSA, ki je prekinilo postopek in Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje.

### **Obrazložitev predložitvene odločbe**

- 7 Iz spisa je nesporno razvidno, da družba – čeprav je bila prepričana o nasprotnem – ni sodelovala v verižnih transakcijah, katerih predmet je bila dobava goriva litovskim prevoznikom, temveč je za litovske subjekte opravljala finančne storitve, ki niso predmet obdavčitve na nacionalnem ozemlju.
- 8 To stališče potrjuje sodba Sodišča z dne 15. maja 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), v kateri je Sodišče razsodilo, da je treba člen 135(1)(b) Direktive o DDV razlagati tako, da se to, da matična družba svojim hčerinskim družbam zagotavlja kartice za gorivo in jim s tem omogoča oskrbovanje vozil, ki jih te prevažajo, z gorivom, opredeli kot dajanje kreditov, ki je oproščeno plačila DDV, v smislu te določbe. Sodišče je podobno stališče že izrazilo v sodbi z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 V obravnavani zadevi niso bili ugotovljeni znaki goljufije ali zlorabe. Opredelitev zadevnih transakcij kot verižnih dobav je bila posledica dotlej prevladujoče nacionalne prakse v zvezi z uporabo določb zakona o DDV – ki se je razlikovala od smernic, ki izhajajo iz zgoraj navedenih sodb Sodišča –, v okviru katere so se te transakcije šttele za dobavo blaga in ne za opravljanje storitev.
- 10 V okviru te prakse se je izhajalo iz tega, da vsak od subjektov, ki sodeluje v verigi dobave goriva, opravi dobavo blaga za plačilo, čeprav je dejansko prišlo le do enega fizičnega prenosa blaga. Prav tako se je štelo, da je posrednik (subjekt, ki zagotovi kartico) ta, ki za končnega prejemnika opravi dobavo blaga (transakcijo, obdavčeno z DDV). Izraz te prakse je bilo fakturiranje dobav v obravnavani zadevi, ki je potekalo tako:
- bencinski servisi so za gorivo, iztočeno imetnikom kartic za gorivo (litovskim prevoznim podjetjem), izdajali račune družbi (ki je zagotavljala kartice za gorivo),
  - družba je štela, da nastopa kot udeleženec v verižni transakciji (nakup goriva in njegova preprodaja litovskim prevoznim podjetjem),

- litovska prevozna podjetja so za gorivo od družbe prejemale račune z obračunanim DDV in so lahko na Poljskem uveljavljala njegovo vračilo.
- 11 Ta način obdavčitve je bil potrjen v zavezujočih informacijah, ki so jih davčni organi izdali davčnim zavezancem.
  - 12 Spor v tej zadevi se nanaša na obračune za obdobja leta 2011, v katerem je bilo stališče davčnih organov o ustreznosti zgoraj opisanega načina obračunavanja enotno. Družba se je pri svojem delovanju torej povsem utemeljeno zanesla na razlago upoštevanih določb, ki so jo v tem okviru oblikovali davčni organi.
  - 13 Drugačen način obračunavanja takih transakcij se je v nacionalni praksi pojavil šele leta 2012, ko je NSA v sodbi z dne 14. avgusta 2012 ob sklicevanju na sodbo Sodišča z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) presodilo, da pri transakcijah s karticami za gorivo ne nastane pravica do odbitka DDV. Zaradi te sodbe je prišlo do razhajanj v praksi davčnih organov.
  - 14 Vendar ni dvoma, da je družba, ki je v tem okviru sicer delovala v dobri veri, leta 2011 litovskim sopogodbenikom izdala nepravilne račune, na katerih je bil izkazan DDV. Tako so formalno izpolnjeni pogoji za uporabo člena 108(1) zakona o DDV, s katerim je bil v nacionalno pravo prenesen člen 203 Direktive o DDV.
  - 15 Predložitveno sodišče ob upoštevanju sodbe Sodišča z dne 11. aprila 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, točke od 24 do 29) sklepa, da mora imeti izdajatelj računa, če dokaže, da je v dobri veri, zaradi zagotovitve nevtralnosti DDV možnost, da v skladu s postopkom, ki ga je določila država članica, popravi davek, ki je bil neupravičeno zaračunan. V poljski zakonodaji pa tak postopek, v katerem bi davčni zavezanec po tem, ko je v zvezi z njim začel davčni nadzor ali davčni postopek, lahko izvedel popravek, ni določen. Kot določa člen 81(b)(1) ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (zakon z dne 29. avgusta 1997 – davčna ureditev; Dz. U. iz leta 2019, pozicija 900, kakor je bil spremenjen), se pravica do popravka obračuna med davčnim postopkom ali davčnim inšpekcijskim nadzorom – v obsegu, na katerega se ta postopek ali nadzor nanaša – ne more izvrševati.
  - 16 V obravnavani zadevi družba torej ni imela možnosti popravka davka, ki je bil neupravičeno izkazan na računih, izdanih prevoznim podjetjem v Litvi, kar je bilo uradno potrjeno z odločbo o odmeri davka, izdano v tej zadevi.
  - 17 Davčni organ poleg tega poudarja, da izdajatelj računa ni pravočasno odpravil nevarnosti izgube davčnih prihodkov; nepravilni računi namreč niso bili popravljeni, tako da so litovski subjekti lahko (v skladu z določbami člena 89 zakona o DDV, ki so namenjene prenosu Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici) uveljavljali vračilo tega davka. Vendar družba upravičeno trdi, da bi morala litovska podjetja v primeru



pravilnega obračuna transakcij med bencinskimi servisi, družbo in litovskimi podjetji, pri katerem bi družba izkazala opravljanje finančnih storitev, namesto računov, ki jih je družba izdala za dobavo goriva in na katerih je bil neupravičeno obračunan DDV, prejeti račune, izdane za dobave goriva, ki so jih bencinski servisi opravili tem litovskim podjetjem. Ti računi bi bili z vidika zneskov načeloma podobni spornim računom družbe, v zvezi s katerimi je bila ugotovljena obveznost plačila na podlagi člena 108(1) zakona o DDV (člen 203 Direktive o DDV); razlika bi se nanašala na maržo, ki bi jo družba uporabljala pri teh spornih transakcijah. Na podlagi teh računov (ki bi jih izdali bencinski servisi) bi litovska podjetja prav tako lahko uveljavljala vračilo davka, navedenega na teh računih.

- 18 To pomeni, da bi – čeprav je družba dobave goriva litovskim podjetjem napačno fakturirala – v primeru, če bi bencinski servisi pravilno obračunali te dobave, litovski odjemalci goriva prav tako lahko uveljavljali vračilo davka. Če se za račune družbe, ki so iz tega razloga izpodbijani, uporabi člen 108 zakona o DDV in obenem obdavčijo dobave goriva, ki so jih bencinski servisi opravili litovskim podjetjem, pa posledično pride do tega, da se DDV za isto transakcijo naloži dvakrat (enkrat v fazi transakcije med bencinskimi servisi in litovskimi podjetji, drugič pa – na podlagi člena 108(1) zakona o DDV – družbi).
- 19 Podan je torej utemeljen dvom, ali lahko – glede na načeli nevtralnosti in sorazmernosti – davčni organi v položaju, kakršen je ta iz obravnavane zadeve, uporabijo določbo, kakršna je člen 108(1) zakona o DDV (člen 203 Direktive o DDV), ki družbi onemogoča popravek nepravilno izdanih računov.
- 20 Sodišče je v sodbi z dne 11. aprila 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), ugotovilo, da se davčni zavezanec lahko sklicuje na načelo nevtralnosti DDV, kot je konkretizirano v sodni praksi v zvezi s členom 203 Direktive o DDV, da bi izpodbijal določbo nacionalnega prava, ki za vračilo napačno zaračunanega DDV določa pogoj, da se popravi račun, ki je bil nepravilno izdan, čeprav je bila pravica do odbitka navedenega DDV dokončno zavrnjena, zaradi te dokončne zavrnitve pa ureditve v zvezi s popravki, ki jo določa nacionalni zakon, ni več mogoče uporabiti.
- 21 V sodbi z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), pa je Sodišče navedlo, da je treba Direktivo o DDV z vidika načel nevtralnosti in sorazmernosti razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, ki izključuje odbitek DDV od fiktivnih transakcij, pri čemer pa osebam, ki DDV izkažejo na računu, nalaga obveznost plačila tega davka tudi v zvezi s fiktivno transakcijo, pod pogojem da nacionalno pravo omogoča popravek davčnega dolga, ki izhaja iz te obveznosti, če izdajatelj računa dokaže dobrovernost ali če pravočasno popolnoma odpravi nevarnost izgube davčnih prihodkov, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.
- 22 V obravnavanem primeru se ni ugotavljalo, ali so litovska podjetja uveljavljala vračilo davka, izkazanega na teh računih, in kakšen je bil eventualni učinek teh uveljavljanj. Vendar so – kot je bilo že navedeno – zato, ker je bil družbi onemogočen popravek spornih računov, in ker imajo obenem – tako v primeru

napačnega kot v primeru pravilnega fakturiranja preučenih transakcij – litovska podjetja pravico uveljavljati vračilo davka v zvezi z gorivom, ki je bilo kupljeno na Poljskem, utemeljeni dvomi o tem, ali se za DDV, ki je bil nepravilno izkazan na računih družbe, upravičeno lahko uporabi določba, kot je člen 108(1) zakona o DDV.

DELOVNI DOKUMENT