

Predmet C-676/22**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

2. studenoga 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Nejvyšší správní soud (Češka Republika)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

26. listopada 2022.

Tužitelj:

B2 Energy s.r.o.

Tuženik:

Odvolací finanční ředitelství

[...]

RJEŠENJE

Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), [...] u predmetu tužitelja: **B2 Energy s.r.o.**, [...] protiv tuženika: **Odvolací finanční ředitelství** (Uprava za financije nadležna za žalbe, Češka Republika) povodom tužbe protiv odluke protivne stranke od 21. studenoga 2019.,[...] odlučujući o žalbi u kasacijskom postupku protiv presude Městský soudu v Praze (Općinski sud u Pragu, Češka Republika) od 18. kolovoza 2021. pod oznakom 14 Af 4/2020–48,

odlučio je:

I. Sudu Europske unije **uputiti** sljedeće prethodno pitanje:

Treba li članak 138. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, s obzirom na presudu Suda Europske unije od 9. prosinca 2021. u predmetu C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, tumačiti na način da mogućnost ostvarivanja prava na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za isporuku robe u drugu državu članicu Europske unije valja odbiti a da

porezna uprava ne mora dokazati da je dobavljač robe sudjelovao u utaji PDV-a, u situaciji kada dobavljač nije dokazao da je roba isporučena određenom primatelju u drugoj državi članici Unije, koji ima status poreznog obveznika naveden u poreznim dokumentima, iako su, s obzirom na činjenično stanje i informacije koje je dostavio porezni obveznik, dostupne informacije potrebne za provjeru je li stvarni primatelj u drugoj državi članici Unije imao takav status?

[...]

Obrazloženje:

I. Predmet postupka

[1] Tužitelj je češko trgovačko društvo. Porezna uprava pokrenula je 15. srpnja 2015. porezni nadzor za porezno razdoblje za veljaču, travanj i svibanj 2015. Na temelju tog nadzora zaključila je da tužitelj nije dokazao da su ispunjeni uvjeti na temelju kojih je moguće izuzeće od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za isporuke robe u drugu državu članicu Europske unije (u daljnjem tekstu: Unija), koje se primjenjuje na temelju poreznih dokumenata u kojima su kao primatelji robe bili navedeni OOV-Društvo Malinovo, društvo, i društvo BICOTEC LIMITED (u daljnjem tekstu: primatelji robe). Podneseni dokumenti odnosili su se na isporuku ulja uljane repice u drugu državu članicu Europske unije. Tužitelj je poreznoj upravi dostavio porezne dokumente koji se odnose na obavljene transakcije, kao i njihove priloge u obliku narudžbi, dokumenata o isporuci, međunarodnih teretnih listova, potvrda o težini, potvrda o izmjeri kvalitete robe, kao i okvirne sporazume o prodaji, okvirni ugovor o špediciji i izvratke iz bankovnih računa.

[2] Porezna uprava nije dovela u pitanje stvarno obavljanje prijevoza robe u drugu državu članicu. Međutim, smatrala je da tužitelj nije dokazao svoje navode jer nije dokazao da je prenio pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika na osobe koje su u dostavljenim dokumentima bile određene kao primatelji imovine (OOV-Društvo Malinovo, društvo i društvo BICOTEC LIMITED) ni da je roba isporučena osobi koja je porezno registrirana u drugoj državi članici. On stoga nije ispunio uvjete za ostvarivanje prava na izuzeće od poreza. Primatelji robe od tužitelja nisu prijavili stjecanje robe iz Češke Republike ni isporuku dobara unutar Unije u obliku trostrane transakcije, a nisu ni platili porez na stjecanje robe iz druge države članice Unije. Isporuka robe također nije potvrđena u odnosu na društva DRAGSTAL i WRATISLAVIA-BIO, koja su, prema tužiteljevom mišljenju, zapravo bili njegovi krajnji kupci. Iako je na nekim od podnesenih međunarodnih teretnih listova i potvrda o težini kao vlasnik robe bilo navedeno društvo WRATISLAVIA-BIO, oni su potpisani i ovjereni pečatom drugog subjekta, odnosno društva Wratislavia-Biodisel, tako da tužitelj nije dokazao da je roba isporučena društvu WRATISLAVIA-BIO. Sama činjenica da su kupci platili za ulje uljane repice ne znači da su stekli pravo raspolaganja robom kao vlasnik. Neke od međunarodnih teretnih listova dostavljenih uz račune izdane primateljima

robe čak nisu potvrdili krajnji primatelji ili ih je pak potvrdio sasvim drugi subjekt. Stvarnu predaju robe deklariranim primateljima u drugoj državi članici Unije nisu potvrdili ni svjedoci.

[3] Stoga je porezna uprava poreznim rješenjem od 6. listopada 2017. povećala prijavljeni porez na dodanu vrijednost time što je tužitelju za porezno razdoblje za veljaču 2015. odredila iznos od 66 323 CZK, za ožujak 2015. u iznosu od 68 490 CZK, za travanj 2015. u iznosu od 74 359 CZK i za svibanj 2015. u iznosu od 8486 CZK.

[4] Tuženik je odlukom od 21. studenoga 2019. odbio prigovor protiv tih poreznih rješenja [...]. Tužitelj je osporavao tuženikovu odluku pred Městský soudom v Praze (Općinski sud u Pragu, u daljnjem tekstu: općinski sud). Općinski sud odbio je žalbu protiv tuženikove odluke presudom od 18. kolovoza 2021. pod oznakom 14 Af 4/2020–48, Prema mišljenju općinskog suda, sporno pitanje nije bilo podnošenje poreznih dokumenata (ispunjenje formalnih uvjeta) ni obavljanje prijevoza robe u drugu državu članicu, nego su porezna uprava i tuženik osporavali isporuku robe deklariranim primateljima.

[5] Općinski sud je iz sudske prakse Suda, osobito iz presude od 27. rujna 2007., Teleos plc i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548), zaključio da tužitelj nije dokazao ni da je roba isporučena njegovim krajnjim primateljima posredstvom deklariranih primatelja. Iz dostavljene dokumentacije nije bilo razvidno tko je preuzeo robu u ime primatelja i kojem je primatelju roba isporučena, što uostalom nisu potvrdili ni ispitani svjedoci. Stoga nije jasno tko je imao pravo raspolagati robom (uljem uljane repice) kao vlasnik. Općinski sud istaknuo je da tuženik nije tvrdio da je tužitelj sudjelovao u utaji poreza, nego da nema dokaza koji bi potvrdili njegove porezne prijave. S obzirom na činjenično stanje predmetnog slučaja, tužitelj nije postupao u dobroj vjeri kad je riječ o stvarnom prijenosu prava raspolaganja uljem uljane repice kao vlasnik na deklarirane primatelje robe.

[6] Protiv presude općinskog suda tužitelj (žalitelj) podnio je žalbu u kasacijskom postupku u kojoj je postavio pitanje dokazivanja uvjeta za ostvarivanje prava na porezno izuzeće za isporuku robe u drugu državu članicu Unije. Glede ocjene trenutka u kojem je došlo do prava raspolaganja robom kao vlasnik, tužitelj ističe, s jedne strane, da je on, čak i bez potvrde o isporuci robe deklariranim primateljima, ispunio sva tri uvjeta za pravo na izuzeće od PDV-a za isporuku robe u drugu državu članicu Unije. Naime, identitet stvarnog primatelja na kojeg je preneseno pravo raspolaganja robom kao vlasnik može se utvrditi na temelju podnesenih dokaza. Oni su, pak, nepobitno potvrdili stvarni primitak robe u poljskom gradu Wrocławu od strane krajnjih primatelja, a to su bila društva koja nisu subjekti deklarirani u relevantnim poreznim dokumentima

II. Navedene odredbe prava Unije i nacionalnog prava

[7] Članak 131. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost određuje da se izuzeća

primjenjuju bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uvjetima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloporabe.

[8] U skladu s člankom 138. stavkom 1. Direktive 2006/112/EZ, države članice dužne su izuzeti isporuku robe koju otprema ili prevozi na odredište izvan njihova teritorija ali unutar Zajednice prodavatelj ili osoba koja stječe robu, ili netko drugi u njegovo ime, za drugog poreznog obveznika ili za pravnu osobu koja nije porezni obveznik koja djeluje kao takva u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

[9] Sama Direktiva (za razliku od, na primjer, postupka ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, vidjeti članak 168. točku (a) i članak 178. točku (a) Direktive) ipak ne sadržava detaljne odredbe o dokazima koje porezni obveznik mora podnijeti kako bi ostvario svoje pravo na izuzeće od poreza.

[10] U skladu sa stavkom 1. tog članka 9. 1 Direktiva 2006/112/EZ, porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

[11] Članak 287. Direktive 2006/112/EZ određuje da države članice koje su pristupile Zajednici nakon 1. siječnja 1978. mogu izuzeti od poreza porezne obveznike čiji godišnji promet ne prelazi protuvrijednost u nacionalnoj valuti sljedećih iznosa, prema tečaju na dan njihovog pristupanja [...]. Za Češku Republiku taj promet, u skladu s točkom 7., iznosi 35.000 eura. Za druge države članice slična izuzeća s različitim ograničenjima navedena su u člancima 284. do 286. Direktive 2006/112/EZ.

[12] S obzirom na mogućnost predviđenu člankom 287. Direktive 2006/112/EZ, češko zakonodavstvo u članku 6. stavku 1. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost, u daljnem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje da porezni obveznik postaje obveznik PDV-a kada njegov promet u najviše 12 neposredno prethodnih kalendarskih mjeseci prelazi 1 000 000 CZK, s izuzetkom osobe koji obavlja samo transakcije izuzete od poreza bez prava na odbitak.

[13] Ostvarivanje prava na izuzeće uvjetovano je materijalnim uvjetom isporuke robe u drugu državu članicu Unije. Pravo na izuzeće nastaje ako su ispunjeni uvjeti iz članka 64. Zakona o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjenica u ovom predmetu. Temeljno načelo je da su od prava na odbitak izuzeta isporuka robe koju je porezni obveznik izvršio u drugoj državi članici osobi koja je porezno registrirana u drugoj državi članici, ako tu robu porezni obveznik ili kupac ili ovlaštena treća osoba otprema ili prevozi s nacionalnog teritorija. Iznimka se sastoji od isporuke robe osobi za koju se ne oporezuje stjecanje robe u drugoj državi.

[14] U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (e) Zakona o PDV-u, izvršena transakcija čini isporuku robe ili pružanje usluga uz naknadu od strane poreznog

obveznika koji djeluje kao takav. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (f) Zakona o PDV-u, osobom koja je porezni obveznik treba smatrati osobu kojoj je dodijeljen porezni identifikacijski broj za porez na dodanu vrijednost u okviru trgovine među državama članicama.

[15] Članak 13. stavak 1. Zakona o PDV-u isporuku robe definira kao prijenos prava raspolaganja robom kao vlasnik. U skladu sa stavkom 2. te odredbe, isporuka robe u drugu državu članicu za potrebe tog zakona znači isporuka robe koja je stvarno otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu.

[16] U skladu s člankom 92. stavkom 3. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009 kojim se utvrđuje porezni zakonik) porezni obveznik dokazuje sve okolnosti koje je dužan navesti u redovnoj poreznoj prijavi, dodatnoj poreznoj prijavi ili u drugim dokumentima.

III. Analiza prethodnog pitanja

[17] U ovom slučaju, pred Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) upućeno je pitanje može li se pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost za isporuku robe u drugu državu članicu odbiti ako stvarni primatelj robe za koju dobavljač želi ostvariti svoje pravo na izuzeće nije poznat.

[18] [...]

[19] Sud je u svojoj sudskoj praksi koja se odnosi na članke 131. i 138. Direktive 2006/112/EZ u više navrata istaknuo da porezna tijela država članica moraju, prilikom ocjene prava na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost ili pak zahtjeva koje mora ispuniti porezni obveznik, u svakom slučaju primijeniti načela pravne sigurnosti, zaštite legitimnih očekivanja i proporcionalnosti. U češkom je pravu teret dokazivanja poštovanja materijalnih uvjeta prava na poreznom obvezniku. Jednaki zaključci također proizlaze iz prevladavajuće sudske prakse Suda. Teret dokazivanja izmijenjen je sudskom praksom Suda samo u smislu da je poreznim tijelima i državama članicama zabranjeno zahtijevati od poreznih obveznika da ispunjavaju druge uvjete koji nisu u skladu s ciljevima priznatima Direktivom 2006/112/EZ. Međutim, u slučaju navoda o sudjelovanju u utaji poreza, teret dokazivanja je obrnut i sudjelovanje u utaji mora dokazati porezno tijelo.

[20] Iako sama direktiva ne sadržava posebne odredbe o dokazima koje porezni obveznik mora podnijeti kako bi ostvario pravo na izuzeće od poreza na dodanu vrijednost, Sud je u konkretnim slučajevima presudio da u svrhu izuzeća od poreza na dodanu vrijednost uvoznik mora dokazati da je u trenutku izvoza predmetna roba namijenjena otpremi ili prijevozu u drugu državu članicu i da je, u okviru naknadne isporuke robe unutar Zajednice, predmetna roba bila predmet takve otpreme ili prijevoza, bez potrebe za dokazivanjem otpreme na određenu adresu kupca. Taj dokaz može predstavljati dokument koji se odnosi na prijevoz iz trošarinskog skladišta države članice izvoza u trošarinsko skladište u drugoj državi članici.

[21] Što se tiče dokaza o pravu na odbitak PDV-a, u skladu s člankom 168. i člankom 178. Direktive 2006/112/EZ, Sud je u nedavnoj presudi od 9. prosinca 2021., *Kemwater ProChemie* (C-154/20, EU:C:2021:989), odgovorio na sljedeći način na prethodno pitanje koje je postavilo prošireno vijeće Najvyšší správni súdu (Vrhovni upravni sud): „Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se ostvarivanje prava na odbitak pretporeza mora odbiti a da porezna uprava ne mora dokazati da je porezni obveznik utajio porez na dodanu vrijednost (PDV) ili da je znao ili morao znati da je transakcija na kojoj se temelji pravo na odbitak bila dio takve utaje ako, u slučaju da stvarni dobavljač robe ili pružatelj usluga o kojima je riječ nije bio identificiran, taj porezni subjekt ne podnese dokaz da je taj dobavljač imao svojstvo poreznog obveznika, kada s obzirom na činjenične okolnosti i dokaze koje je pružio navedeni porezni obveznik nedostaju podaci potrebni za provjeru toga je li stvarni dobavljač imao to svojstvo”.

[22] Time je Sud potvrdio da je jedan od temeljnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a to da dobavljač robe ili usluga ima svojstvo poreznog obveznika (u slučaju Češke Republike, obveznika PDV-a). Međutim, priznao je da, pod određenim uvjetima, tog dobavljača ne treba jasno identificirati, ako je iz činjenica razvidno da je nužno imao svojstvo poreznog obveznika PDV-a. Teret dokazivanja u tom je pogledu na osobi koja želi ostvariti svoje pravo na odbitak PDV-a. Iznimku čini situacija u kojoj porezna uprava raspolaže podacima potrebnima za provjeru je li ispunjen materijalni uvjet za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a.

[23] U skladu s utvrđenjima Suda u navedenoj presudi, u poreznom postupku nije stoga potrebno dokazati da je oporezivu transakciju obavio konkretni dobavljač koji ima status poreznog obveznika PDV-a. Zato je također prihvaćena mogućnost da, bez obzira na to što nije utvrđen identitet dobavljača, budu ispunjeni materijalni uvjeti za nastanak prava na odbitak PDV-a ako je porezna uprava, s obzirom na činjenične okolnosti, raspolagala elementima potrebnima za provjeru je li stvarni dobavljač imao svojstvo poreznog obveznika PDV-a.

[24] Činjenice utvrđene u ovom predmetu dokazuju da je tužitelj prevezao ulje uljane repice u drugu državu članicu a da nije dokazao da ga je isporučio deklariranim primateljima (OOV-Društvo Malinovo, društvo i društvo BICOTEC LIMITED). Međutim, ta je roba isporučena na određene adrese koje se nalaze u drugoj državi članici Unije, gdje su njezin primitak potvrdili drugi subjekti. Na dokument o međunarodnom teretom listu br. 1988977 isporuku robe čiji je deklarirani primatelj bio subjekt OOV-Društvo Malinovo, društvo, potvrdilo je pečatom i potpisom društvo RPA. Na relevantnim međunarodnim teretnim listovima i potvrda o težini isporuku robe čiji je deklarirani primatelj bilo društvo BICOTEC LIMITED potvrdili su pečatom i potpisom subjekt Skład Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51–501 Wrocław (također nazvan: Magazyn-Wrocław) kao i društvo Wratislavia-Biodiesel. Na dostavljenim potvrdama o težini, koje se odnose na neke od analiziranih isporuka, kao vlasnik robe navedeno

je društvo WRATISLAVIA-BIO, a pečatom i potpisom potvrdilo ih je društvo Wratislavia-Biodiesel.

[25] Osim toga, valja istaknuti da sporno pitanje nije bio prijevoz ulja uljane repice iz Češke Republike u Poljsku i njegov kasniji istovar iz prijevoznikovih spremnika drugim klijentima koje tužitelj nije naveo u svojim poreznim prijavama, a porezna uprava nije mu priznala pravo na izuzeće samo zato što nije dokazao isporuku robe deklariranim primateljima. Osim toga, ulje uljane repice isporučeno je na odredišta u količinama većim od nekoliko desetaka tona, odnosno u vrijednosti od nekoliko desetaka tisuća eura. Stoga je teško zamisliti da stvarni primatelji predmetne robe nisu bili porezni obveznici PDV-a.

[26] Iz toga slijedi da se postavlja pitanje mogu li se zaključci iz presude Kemwater ProChemie primijeniti i u ovom predmetu i ima li, u okviru provjere jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na izuzeće od PDV-a za isporuku dobara u drugu državu članicu, porezni obveznik također obvezu dokazati da je robu preuzeo određeni (od njega deklarirani) primatelj sa statusom poreznog obveznika ili je dovoljno da iz činjeničnog stanja slučaja proizlazi da je robu u drugoj državi članici preuzeo drugi stvarni primatelj koji je imao (ili iz činjeničnog stanja proizlazi da je morao imati) status poreznog obveznika.

[27] Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) upoznat je sa zaključcima iz presude Suda od 17. listopada 2019. u predmetu C-653/18, Unitel sp. z o.o., EU:C:2019:876, prema kojima se pravo na izuzeće od PDV-a ne može odobriti ako nedostatak identifikacije stvarnog kupca robe sprječava dokazivanje da predmetna transakcija predstavlja isporuku robe izvan područja Europske unije. Ta sudska praksa odnosi se, kao prvo, na posebnu situaciju koja uključuje isporuku robe izvan područja Unije, a kao drugo, ne odgovara na pitanje primjenjuje li se i kada činjenično stanje predmeta uvjerljivo upućuje na to da, iako primatelj deklariran u poreznim dokumentima nije preuzeo robu, nju je u mjestu odredišta preuzeo drugi stvarni primatelj koji je imao (ili je morao imati) svojstvo poreznog obveznika. Drugim riječima, sporno je pitanje može li se u takvom slučaju usvojiti pristup koji je u skladu s određenom izmjenom postojeće sudske prakse Suda izražene u presudi u predmetu Kemwater ProChemie. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) smatra da se pitanje poreznog izuzeća robe isporučene u drugu državu članicu u određenoj mjeri može izjednačiti s pitanjem prava na odbitak pretporeza s obzirom na to da je u oba slučaja bitna materijalna pretpostavka suugovaratelj predmetne transakcije koji ima svojstvo poreznog obveznika (u slučaju prava na odbitak to je dobavljač predmetne oporezive transakcije, dok je to u slučaju izuzeća od poreza za isporuku robe u drugu državu članicu on je primatelj robe u drugoj državi članici).

[28] Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) je na potrebu primjene utvrđenja iz presude Kemwater ProChemie i u slučaju ocjene prava na izuzeće od PDV-a za isporuke robe u drugu državu članicu upozorio već u presudi od 4. veljače 2022., pod oznakom 4 Afs 115/2021–45, u kojoj je presudio da se pri ocjeni prava poreznog obveznika na izuzeće od PDV-a za isporuku dobara u

drugu državu članicu poreznom obvezniku ne može uskratiti to pravo ako iz činjeničnog stanja proizlazi da je robu stvarno isporučio u drugu državu članicu Unije, iako nije dokazao da ju je isporučio deklariranim primateljima. Prema mišljenju [...] [suda koji je uputio zahtjev], bilo bi protivno načelu porezne neutralnosti uskratiti poreznom obvezniku pravo na izuzeće od PDV-a za isporuke robe u drugu državu članicu ako je dokazao da je predmetnu robu isporučio drugom stvarnom primatelju. Međutim, u takvoj situaciji valja provjeriti proizlazi li iz činjenica u predmetnom slučaju kao i iz informacija kojima raspolaže porezna uprava ili koje su dostavljene poreznom obvezniku da su stvarni primatelji robe poreznog obveznika imali status poreznih obveznika PDV-a.

[29] Suprotno tomu, u presudi od 25. svibnja 2022., pod oznakom 10 Afs 374/2020–59, Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) presudio je da se utvrđenja Suda u presudi *Kemwater ProChemie* ne primjenjuju za ostvarivanje prava na izuzeće od PDV-a za isporuku robe u drugu državu članicu. U gore navedenoj presudi [Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud)] utvrdio je da je u takvom slučaju „i dalje dobavljač mora dokazati da je njegov inozemni primatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav” (presuda Suda od 27. rujna 2012. u predmetu C-587/10, *VSTRI*). Tu sudsku praksu Suda potvrđuju i nedavne presude NSS-a (Vrhovni upravni sud) od 10. veljače 2022. pod oznakom 9 Afs 274/2020–61, *molton*, i od 24. veljače 2022. pod oznakom 1 Afs 238/2020–59, *Steris*, prema kojima češki dobavljač mora dokazati koji je strani subjekt bio stvarni primatelj proizvoda”.

[30] Na složenost upućenog spornog pravnog pitanja i potrebi da Sud o njemu odluči upućuje i navedeno proturječje u sudskoj praksi Nejvyšší správní soudu (Vrhovni upravni sud).

[...]