

Zadeva C-676/22**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

2. november 2022

Predložitveno sodišče:

Nejvyšší správní soud (Česka republika)

Datum predložitvene odločbe:

26. oktober 2022

Tožeča stranka:

B2 Energy s.r.o.

Tožena stranka:

Odvolací finanční ředitelství

[...]

SKLEP

Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) [...] v zadevi tožeče stranke: **B2 Energy s.r.o.**, [...] zoper toženo stranko: **Odvolací finanční ředitelství** (finančni direktorat za pritožbe, Češka republika) [...] v zvezi s pritožbo zoper odločbo tožene stranke z dne 21. novembra 2019 [...] v postopku s kasacijsko pritožbo tožeče stranke zoper sodbo Městský soud v Praze (mestno sodišče v Pragi, Češka republika) z dne 18. avgusta 2021, z referenčno številko 14 Af 4/2020-48,

je sklenilo:

I. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje **predloži** naslednje vprašanje:

Ali je treba člen 138(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ob upoštevanju sodbe Sodišča Evropske unije z dne 9. decembra 2021 v zadevi C-154/20, Kemwater ProChemie, EU:C:2021:989, razlagati tako, da je treba v primeru dobave

blaga v drugo državo članico Evropske unije možnost uveljavljanja pravice do oprostitve plačila davka na dodano vrednost (DDV) zavriniti, ne da bi imel davčni organ obveznost dokazati, da je dobavitelj blaga sodeloval pri utaji DDV, če dobavitelj ni dokazal, da je bilo blago dobavljeno določenemu prejemniku v drugi državi članici Evropske unije, ki ima status davčnega zavezanca in je naveden v davčnih dokumentih, čeprav je iz dejstev in podatkov, ki jih je predložil davčni zavezanec, razvidno, da so dostopne informacije, ki so potrebne za to, da bi se preverilo, ali je dejanski prejemnik v drugi državi članici Evropske unije imel ta status?

[...]

Obrazložitev:

I. Predmet postopka

[1] Tožeča stranka je češka gospodarska družba. Davčni organ je 15. julija 2015 pri njej začel davčni pregled za obračunsko obdobje februar, marec, april in maj 2015. Na podlagi tega nadzora je ugotovil, da tožeča stranka ni dokazala, da so bili izpolnjeni pogoji za upravičenost do oprostitve plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) pri dobavi blaga v drugo državo članico Evropske unije (v nadaljevanju: EU) na podlagi davčnih dokumentov, na katerih sta bila kot prejemnika blaga navedena združenje OOV-Družstvo Malinovo in družba BICOTEC LIMITED (v nadaljevanju: prejemnika blaga). Predloženi dokumenti so se nanašali na dobavo repičnega olja v drugo državo članico EU. Tožeča stranka je davčnemu organu predložila davčne dokumente v zvezi z opravljenimi transakcijami, skupaj s prilogami v obliki naročilnic, dobavnic, mednarodnih tovornih listov, potrdil o tehtanju, potrdil o meritvah kakovosti blaga ter okvirnih prodajnih pogodb, okvirne špedicijske pogodbe in bančnih izpiskov.

[2] Davčni organ ni dvomil o dejanski izvedbi prevoza blaga v drugo državo članico. Vendar je menil, da tožeča stranka ni dokazala svojih trditev, ker ni dokazala, da je pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesla na subjekta, ki sta v predloženih dokumentih navedena kot prejemnika blaga (združenje OOV-Družstvo Malinovo in družba BICOTEC LIMITED), ali da je bilo blago dobavljeno osebi, identificirani za davčne namene v drugi državi članici. Zato ni izpolnila pogojev za uveljavljanje pravice do oprostitve. Prejemnika blaga tožeče stranke nista prijavila pridobitve blaga iz Češke republike ali dobave blaga znotraj Evropske unije v obliki tristranskih transakcij in tudi nista plačala davka na pridobitev blaga iz druge države članice EU. Dobava blaga tudi ni bila potrjena v zvezi z družbama DRAGSTAL in WRATISLAVIA-BIO, ki naj bi bili po mnenju tožeče stranke dejansko končna kupca. Čeprav je bila v nekaterih predloženih mednarodnih tovornih listih in potrdilih o tehtanju kot lastnik blaga navedena družba WRATISLAVIA-BIO, jih je s svojim podpisom in žigom potrdil drug subjekt, in sicer družba Wratislavia-Biodiesel, tako da tožeča stranka ni dokazala, da je bilo blago dostavljeno družbi WRATISLAVIA-BIO. Zgolj dejstvo, da so prejemniki plačali repično olje, še ne pomeni, da so pridobili pravico do

razpolaganja z blagom kot lastnik. Nekaterih mednarodnih tovornih listov, ki so bili priloženi računom, izdanim prejemnikom blaga, končni prejemniki sploh niso potrdili ali pa so jih potrdili povsem drugi subjekti. Dejanskega prenosa blaga prijavljenim prejemnikom v drugi državi članici EU tudi niso potrdile priče.

[3] Zato je davčni organ v odločbah o odmeri davčne obveznosti z dne 6. oktobra 2017 povečal prijavljeni davek na dodano vrednost tako, da je tožeči stranki za obračunsko obdobje februar 2015 določil znesek v višini 66.323 CZK, za marec 2015 v višini 68.490 CZK, za april 2015 v višini 74.359 CZK in za maj 2015 v višini 8486 CZK.

[4] Tožena stranka je z odločbo z dne 21. novembra 2019 zavrnila pritožbo zoper te odločbe o odmeri davčne obveznosti. [...]. Tožeča stranka je odločbo tožene stranke izpodbijala pri Městský soud v Praze (mestno sodišče v Pragi, v nadaljevanju: mestno sodišče). Mestno sodišče je tožbo zoper odločbo tožene stranke zavrnilo s sodbo z dne 18. avgusta 2021, referenčna številka 14 Af 4/2020-48. Po mnenju mestnega sodišča nista bili sporni niti predložitev davčnih dokumentov (izpolnitev formalnih predpostavk) niti realizacija prevoza blaga v drugo državo članico, temveč sta davčni organ in tožena stranka trdila, da blago ni bilo dostavljeno prijavljenima prejemnikoma.

[5] Mestno sodišče je iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz sodbe z dne 27. septembra 2007 v zadevi C-409/04, Teleos plc in drugi, EU:C:2007:548, sklevalo, da tožeča stranka tudi ni dokazala, da je bilo blago dostavljeno končnim prejemnikom prek prijavljenih prejemnikov. Iz predloženih dokumentov namreč ni bilo razvidno, kdo je prevzel blago v imenu prejemnikov in kateremu prejemniku je bilo blago dostavljeno, česar niso potrdile niti zaslišane priče. Zato ni jasno, kdo je imel pravico razpolagati z blagom (repično olje) kot lastnik. Mestno sodišče je poudarilo, da tožena stranka ni trdila, da je tožeča stranka sodelovala pri davčni utaji, temveč da ni dokazov, ki bi potrjevali njene davčne napovedi. Iz dejanskega stanja v obravnavani zadevi izhaja, da tožeča stranka ni ravnala v dobri veri glede dejanskega prenosa pravice do razpolaganja z repičnim oljem kot lastnik na prijavljena prejemnika blaga.

[6] Tožeča stranka je vložila kasacijsko pritožbo zoper sodbo mestnega sodišča, v kateri je izpostavila vprašanje dokazovanja pogojev za uveljavljanje pravice do davčne oprostitve za dobavo blaga v drugo državo članico EU. V zvezi s presojo trenutka pridobitve pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik je tožeča stranka najprej navedla, da je tudi brez potrditve dobave blaga prijavljenima prejemnikoma izpolnila vse tri pogoje za pravico do oprostitve plačila DDV za dobavo blaga v drugo državo članico EU. Identiteto dejanskega prejemnika, na katerega je bila prenesena pravica do razpolaganja z blagom kot lastnika, je bilo namreč mogoče ugotoviti na podlagi predloženih dokazov. Ti so nedvoumno dokazovali dejanski prejem blaga v poljskem mestu Vroclav na Poljskem, pri končnih prejemnikih, ki niso bili družbe, prijavljene v ustreznih davčnih dokumentih.

II. Določbe prava Unije in nacionalne zakonodaje

[7] Člen 131 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost določa, da se oprostitve uporabljajo brez vpliva na druge določbe Skupnosti in pod pogoji, ki jih določijo države članice zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe teh oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih davčnih utaj, izogibanja in zlorab.

[8] V skladu s členom 138(1) Direktive 2006/112/ES države članice oprostijo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, opravljene za drugega davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne.

[9] Vendar sama Direktiva (za razliko od npr. postopka za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, iz členov 168(a) in 178(a) Direktive) ne vsebuje posebnih določb o dokazih, ki jih mora davčni zavezanec predložiti za uveljavljanje pravice do oprostitve.

[10] V skladu s členom 9(1) Direktive 2006/112/ES je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

[11] Člen 287 Direktive 2006/112/ES določa, da države članice, ki so k Skupnosti pristopile po 1. januarju 1978, lahko oprostijo davčne zavezance, katerih letni promet ne presega protivrednosti naslednjih zneskov v nacionalni valuti po menjalnem tečaju na dan njihovega pristopa [...]. Za Češko republiko ta promet v skladu s točko 7 znaša 35.000 EUR. Za preostale države članice so bile podobne izjeme z različnimi zgornjimi mejami določene v členih od 284 do 286 Direktive 2006/112/ES.

[12] Ob upoštevanju možnosti iz člena 287 Direktive 2006/112/ES češka zakonodaja v členu 6(1) zakon č. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV), določa, da davčni zavezanec postane davčni zavezanec za DDV, če njegov promet v največ 12 zaporednih koledarskih mesecih preseže 1.000.000 CZK, razen subjekta, ki opravlja le oproščene transakcije brez pravice do odbitka davka.

[13] Bistveni pogoj za pravico do oprostitve je dobava blaga v drugo državo članico EU. Pravica do oprostitve davka nastane, če so izpolnjeni pogoji iz člena 64 zakona o DDV, ki je veljal v času, ki je upošteven za obravnavano zadevo. Temeljno načelo je, da je dobava blaga v drugo državo članico, ki jo opravi davčni zavezanec osebi, identificirani za davčne namene v drugi državi članici, oproščena davka s pravico do odbitka, če blago odpošlje ali odpelje z ozemlja države davčni zavezanec ali kupec ali pooblaščen tretja oseba. Izjema je dobava blaga osebi, za katero pridobitev blaga v drugi državi ni obdavčena.

[14] V skladu s členom 4(1)(e) zakona o DDV je opravljena transakcija dobava blaga ali storitev za plačilo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak. V skladu s členom 4(1)(f) zakona o DDV je treba osebo, identificirano za davčne namene, razumeti kot osebo, ki ji je bila dodeljena identifikacijska številka za davek na dodano vrednost v okviru trgovine med državami članicami.

[15] V členu 13(1) zakona o DDV je dobava blaga opredeljena kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik. V skladu z odstavkom 2 te določbe se dobava blaga v drugo državo članico za namene tega zakona razume kot dobava blaga, ki je bilo dejansko poslano ali prepeljano v drugo državo članico.

[16] V skladu s členom 92(3) zakon č. 280/2009 Sb., daňový řád (zakon št. 280/2009 o sprejetju zakonika o davčnem postopku) mora davčni zavezanec dokazati vse okoliščine, ki jih mora navesti v običajnem obračunu davka, dodatnem obračunu davka in drugih vlogah.

III. Analiza vprašanj za predhodno odločanje

[17] V tej zadevi je bilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) preloženo vprašanje, ali je mogoče zavrniti pravico do oprostitve DDV za dobavo blaga v drugo državo članico, če dejanski prejemnik blaga, za katero želi dobavitelj uveljavljati pravico do oprostitve, ni znan.

[18] [...]

[19] Sodišče je v svoji sodni praksi v zvezi s členoma 131 in 138 Direktive 2006/112/ES večkrat poudarilo, da morajo davčni organi držav članic pri presoji pravice do oprostitve davka na dodano vrednost ali zahtev, ki jih mora izpolnjevati davčni zavezanec, v vsakem primeru uporabiti načela pravne varnosti, varstva legitimnih pričakovanj in sorazmernosti. V češkem pravu je dokazno breme glede izpolnjevanja vsebinskih pogojev prava na strani davčnega zavezanca. Enake ugotovitve izhajajo tudi iz prevladujoče sodne prakse Sodišča. V sodni praksi Sodišča je dokazno breme spremenjeno le tako, da je davčnim organom in državam članicam prepovedano od davčnih zavezancev zahtevati, da izpolnjujejo druge pogoje, ki niso v skladu s cilji Direktive 2006/112/ES. V primeru očitka sodelovanja pri utaji davkov pa je dokazno breme obrnjeno in udeležbo pri utaji davkov mora dokazati davčni organ.

[20] Čeprav Direktiva sama ne vsebuje posebnih določb o dokazih, ki jih mora predložiti davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do oprostitve plačila davka na dodano vrednost, je Sodišče v konkretnih primerih odločilo, da mora uvoznik za namene oprostitve plačila davka na dodano vrednost dokazati, da je bilo zadevno blago v času izvoza namenjeno pošiljanju ali prevozu v drugo državo članico in da je bilo zadevno blago v okviru poznejše dobave znotraj Skupnosti predmet takega pošiljanja ali prevoza, ne da bi mu bilo treba dokazati pošiljko na določen naslov kupca. Takšni dokazi so lahko dokumenti v zvezi s prevozom iz davčnega skladišča v državi članici izvoza v davčno skladišče v drugi državi članici.

[21] V zvezi z dokazovanjem pravice do odbitka DDV na podlagi členov 168 in 178 Direktive 2006/112/ES je Sodišče v nedavni sodbi z dne 9. decembra 2021 v zadevi *Kemwater ProChemie*, C-154/20, EU:C:2021:989, na vprašanje razširjene sestave Nejvyšší správní soud (najvišje upravno sodišče) odgovorilo, kot sledi: „Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) zavrniti, ne da bi morala davčna uprava dokazati, da je davčni zavezanec storil utajo DDV oziroma da je vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje za utemeljitev pravice do odbitka, povezana s takšno utajo, če resnični dobavitelj zadevnega blaga ali storitev ni bil ugotovljen, ta zavezanec pa ne predloži dokaza, da je imel ta dobavitelj status davčnega zavezanca, pod pogojem, da – ob upoštevanju dejanskih okoliščin in dokazov, ki jih je predložil navedeni davčni zavezanec – ni potrebnih podatkov za preveritev, da je resnični dobavitelj imel ta status.“

[22] Tako je Sodišče potrdilo, da je eden od bistvenih pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, da ima dobavitelj blaga ali storitev status davčnega zavezanca (v primeru Češke republike davčnega zavezanca za DDV). Vendar je dopustilo, da pod določenimi pogoji dobavitelja ni treba jasno identificirati, če je bilo iz dejstev jasno razvidno, da ima nujno status davčnega zavezanca za DDV. Dokazno breme v zvezi s tem nosi oseba, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV. Izjema so primeri, ko je davčni organ tisti, ki ima potrebne podatke za preverjanje, ali je bil izpolnjen vsebinski pogoj za uveljavljanje pravice do odbitka DDV.

[23] V skladu z ugotovitvami Sodišča v citirani sodbi zato v davčnem postopku ni treba dokazati, da je obdavčljivo transakcijo opravil določen dobavitelj s statusom davčnega zavezanca za DDV. Zato je dopuščena tudi možnost, da bodo materialni pogoji za obstoj pravice do odbitka DDV izpolnjeni, čeprav identiteta dobavitelja ni bila ugotovljena, če ima davčni organ ob upoštevanju dejstev potrebne podatke za preverjanje, ali ima dejanski dobavitelj status davčnega zavezanca za DDV.

[24] Dejstva, ugotovljena v obravnavani zadevi, kažejo, da je tožeča stranka repično olje prepeljala v drugo državo članico, ne da bi dokazala, da ga je dostavila prijavljenima prejemnikoma (združenje OOV-Društvo Malinovo in družba BICOTEC LIMITED). Vendar je bilo blago dostavljeno na dejanske naslove v drugi državi članici EU, kjer so prejem blaga potrdili drugi subjekti. Na mednarodnem tovornem listu št. 1988977 je bila dobava blaga, katerega prijavljeni prejemnik je bilo združenje OOV-Društvo Malinovo, potrjena z žigom in podpisom družbe RPA. Na ustreznih mednarodnih tovornih listih in potrdilih o tehtanju je bila dobava blaga, katerega prijavljeni prejemnik je bila družba BICOTEC LIMITED, potrjena z žigom in podpisom subjektov Skład Wrocław, ul. Swojczycka 32, 51-501 Wrocław (imenovanega tudi: Magazyn-Wrocław) in družbe Wratislavia-Biodiesel. Na predloženih potrdilih o tehtanju, ki se nanašajo na nekatere obravnavane dobave, je bila družba WRATISLAVIA-BIO navedena

kot lastnik blaga, opremljena pa so bila z žigom in podpisom družbe Wratislavia-Biodiesel.

[25] Poleg tega je treba poudariti, da sporno vprašanje ni bil prevoz repičnega olja iz Češke republike na Poljsko in njegovo poznejše raztovarjanje iz cistern prevoznika drugim strankam, ki jih tožeča stranka ni navedla v svojih davčnih napovedih, in da ji davčni organ ni priznal pravice do oprostitve davka samo zato, ker ni dokazala dobave blaga prijavljenim prejemnikom. Poleg tega je bilo repično olje dostavljeno na namembne kraje v količinah, ki so presegle več deset ton, v vrednosti več deset tisoč eurov. Težko si je torej predstavljati, da dejanski prejemniki zadevnega blaga niso bili davčni zavezanci za DDV.

[26] Zato se je zastavilo vprašanje, ali je mogoče ugotovitve iz sodbe Kemwater ProChemie uporabiti tudi v obravnavani zadevi in ali mora davčni zavezanec pri dokazovanju, da so izpolnjeni materialni pogoji za uveljavljanje pravice do oprostitve plačila DDV za dobavo blaga v drugo državo članico, dokazati tudi, da je blago prevzel določen (s strani davčnega zavezanca navedeni) prejemnik s statusom davčnega zavezanca, ali pa zadostuje, da iz dejstev primera izhaja, da je blago v drugi državi članici prevzel drug dejanski prejemnik, ki je imel (ali bi glede na dejstva primera moral imeti) status davčnega zavezanca.

[27] Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) je seznanjeno z ugotovitvami iz sodbe Sodišča z dne 17. oktobra 2019 v zadevi C-653/18, Unitel sp. z o.o., EU:C:2019:876, v skladu s katerimi pravice do oprostitve plačila DDV ni mogoče priznati, če zaradi nezmožnosti identifikacije dejanskega kupca blaga ni mogoče dokazati, da zadevna transakcija pomeni dobavo blaga zunaj ozemlja Evropske unije. Navedena sodba se, prvič, nanaša na drugačen primer dobave blaga zunaj EU in, drugič, ne odgovarja na vprašanje, ali se uporablja tudi, kadar dejstva v zadevi prepričljivo kažejo, da je blago, čeprav ga ni prejel prejemnik, ki je naveden v davčnih dokumentih, na namembnem kraju prejel drug dejanski prejemnik, ki je imel (ali je moral imeti) status davčnega zavezanca. Povedano drugače, sporno vprašanje je, ali je mogoče v takem primeru sprejeti pristop, ki pomeni določeno spremembo prejšnje sodne prakse Sodišča, kakor je izražena v sodbi Kemwater ProChemie. Po mnenju Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) je mogoče vprašanje oprostitve plačila davka za blago, dobavljeno v drugo državo članico, do neke mere primerjati z vprašanjem pravice do odbitka vstopnega davka, saj je v obeh primerih bistveni vsebinski pogoj ta, da je sopogodbenuk pri zadevni transakciji davčni zavezanec (v primeru pravice do odbitka je to dobavitelj zadevne obdavčljive transakcije, v primeru oprostitve plačila davka za dobavo blaga v drugo državo članico pa prejemnik blaga v drugi državi članici).

[28] Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) je na potrebo po uporabi ugotovitev sodbe Kemwater ProChemie tudi pri presoji pravice do davčne oprostitve za dobavo blaga v drugo državo članico, opozorilo že v sodbi z dne 4. februarja 2022, referenčna številka 4 Afs 115/2021-45, v kateri je odločilo, da pri presoji pravice davčnega zavezanca do oprostitve plačila DDV za dobavo

blaga v drugo državo članico EU davčnemu zavezancu ni mogoče odreči te pravice, če dejstva v zadevi kažejo, da je dejansko dobavil blago v drugo državo članico EU, čeprav ni dokazal, da ga je dobavil prijavljenim prejemnikom. Po mnenju [...] [predložitvenega sodišča] bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, če bi se davčnemu zavezancu odrekla pravica do oprostitve plačila DDV za dobavo blaga v drugo državo članico, kljub temu da je dokazal, da je zadevno blago dobavil drugemu dejanskemu prejemniku. V takem primeru je treba preveriti, ali dejstva primera in informacije, ki so na voljo davčnemu organu ali jih je predložil davčni zavezanec, kažejo, da so dejanski prejemniki blaga davčnega zavezanca imeli status davčnih zavezancev za DDV.

[29] Po drugi strani pa je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) v sodbi z dne 25. maja 2022 pod referenčno številko 10 Afs 374/2020-59 odločilo, da se ugotovitve Sodišča v sodbi v zadevi Kemwater ProChemie ne uporabljajo za uveljavljanje pravice do oprostitve plačila DDV za dobavo blaga v drugo državo članico. V navedeni sodbi je [...] [Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče)] navedlo, da v takem primeru „še vedno velja, da mora dobavitelj dokazati, da je njegov tuji prejemnik ‚davčni zavezanec, ki deluje kot tak‘ (sodba Sodišča z dne 27. septembra 2012 v zadevi C-587/10, VSTRI). To sodno prakso Sodišča potrjujeta tudi aktualni sodbi NSS (vrhovno upravno sodišče) z dne 10. februarja 2022, referenčna številka 9 Afs 274/2020-61, molton, in z dne 24. februarja 2022, referenčna številka 1 Afs 238/2020-59, Steris, v skladu s katerima mora češki dobavitelj dokazati, kateri tuji subjekt je bil dejanski prejemnik blaga.“

[30] Na zapletenost predloženega pravnega vprašanja in potrebo, da ga reši Sodišče, tako kaže tudi navedeno protislovje v sodni praksi Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče).

[...]