

**Predmet C-276/24****Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

19. travnja 2024.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Nejvyšší správní soud (Češka Republika)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

10. travnja 2024.

**Žalitelj:**

KONREO, v. o. s., insolvenční správce úpadce FAU s.r.o.

**Druha stranka u žalbenom postupku:**

Odvolací finanční ředitelství

---

**RJEŠENJE**

Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) [*omissis*] u predmetu žalitelja: KONREO, v. o. s., [*omissis*] insolvenční správce úpadce (stečajni upravitelj) FAU s. r. o., [*omissis*] protiv druge stranke u žalbenom postupku: Odvolací finanční ředitelství (Odjel za žalbe porezne uprave, Češka Republika), [*omissis*] povodom odluke druge stranke u žalbenom postupku od 26. svibnja 2020., [*omissis*] prilikom razmatranja žalbe u kasacijskom postupku koju je podnijela druga stranka u žalbenom postupku protiv presude Krajskog suda v Brně (Okružni sud u Brnu, Češka Republika) od 10. veljače 2023., broj predmeta 29 Af 48/2020–276,

**odlučio je:**

[*omissis*] Sudu Europske unije **upućuje** se prethodno pitanje:

**Protivi li se članku 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom proporcionalnosti, nacionalna praksa kojom se omogućuje da se primatelja oporezive isporuke smatra odgovornim za plaćanje poreza na dodanu vrijednost koji je dužan platiti**

**dobavljač te isporuke iako je primatelju te oporezive isporuke već uskraćeno pravo na odbitak poreza zbog sudjelovanja u utaji poreza?**

[omissis]

**Obrazloženje:**

**I. Predmet**

- 1 Žalitelj je stečajni upravitelj češkog društva FAU s.r.o. (u daljnjem tekstu: društvo FAU). Sve okolnosti opisane u nastavku i donesene odluke odnose se na porezna razdoblja od svibnja do listopada 2013. Društvo FAU kupovalo je gorivo od češkog društva VERAMI International Company s.r.o. (u daljnjem tekstu: društvo VERAMI). Oba društva bila su platitelji poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Finanční správa České republiky (Porezna uprava, Češka Republika) izvršila je porezni nadzor nad obama društvima. Utvrdila je da je u lancu isporuka, u kojem su sudjelovala društva VERAMI i FAU, počinjena utaja poreza. Porezni gubitak nastao je kod subjekata koji su u lancu prethodili društvima VERAMI i FAU i koji nisu izravno isporučivali gorivo društvu VERAMI. Unatoč tomu, s obzirom na utvrđene neuobičajene poslovne okolnosti, oba su društva mogla znati da je u okviru poslovnih transakcija počinjena utaja poreza. Međutim, nisu poduzela mjere kako bi izbjegla sudjelovanje u utaji.
- 2 S obzirom na rezultate poreznog nadzora porezno tijelo donijelo je 5. siječnja 2015. i 2. veljače 2015. odluke o utvrđivanju dodatne porezne obveze društvu VERAMI. Na temelju tih odluka porezno tijelo obračunalo je društvu VERAMI dodatni PDV zbog uskraćivanja prava na odbitak poreza na ime kupnje goriva koje je to društvo zatim isporučilo društvu FAU. Rješenjem od 27. veljače 2015. Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) proglasio je stečaj društva VERAMI i pokrenuo postupak u slučaju nesolventnosti uz provođenje likvidacije nad njegovom imovinom. Postupak u slučaju nesolventnosti još traje.
- 3 Krajský soud v Ostravě (Okružni sud u Ostravi, Češka Republika) proglasio je 14. prosinca 2016. stečaj društva FAU i pokrenuo postupak u slučaju nesolventnosti uz provođenje likvidacije nad njegovom imovinom. I taj postupak u slučaju nesolventnosti još traje. Nadalje, 7. veljače 2017. porezno tijelo obračunalo je dodatni PDV i društvu FAU zbog uskraćivanja prava na odbitak poreza. Žalbu društva FAU protiv odluke o utvrđivanju iznosa dodatne porezne obveze odbilo je Odvolací finanční ředitelství (Odjel za žalbe porezne uprave) odlukom od 25. rujna 2017. Tužbu protiv te odluke odbio je Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) presudom od 1. srpnja 2022. Postupak povodom žaliteljeve žalbe u kasacijskom postupku protiv te presude vodi se pred Nejvyšším správním soudom (Vrhovni upravni sud) pod brojem spisa 6 Afs 255/2022. Društvo FAU nije platilo dodatni porez koji mu je obračunan, a porezno tijelo prijavilo je svoje potraživanje u postupku u slučaju nesolventnosti.
- 4 Prije nego što je porezno tijelo društvu FAU obračunalo dodatni porez zbog uskraćivanja prava na odbitak poreza, pozvalo je to društvo, kao solidarno

odgovornog subjekt, da plati PDV koji u državni proračun nije uplatilo društvo VERAMI. To je izvršeno na temelju šest poziva u pogledu solidarne odgovornosti od 22. travnja 2015. i 7. kolovoza 2015. Protiv poziva u pogledu solidarne odgovornosti društvo FAU podnijelo je žalbe koje su najprije odbijene odlukama druge stranke u žalbenom postupku od 22. rujna 2016. Te je odluke poništio Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) presudom od 9. svibnja 2019. jer druga stranka u žalbenom postupku nije protumačila uvjete za pozivanje na solidarnu odgovornost za porez koji nije platio dobavljač u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) i Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud). Predmeti su vraćeni drugoj stranci u žalbenom postupku na ponovno odlučivanje. Nadalje, odlukama od 26. svibnja 2020. druga stranka u žalbenom postupku ponovno je odbila žalbe. Te druge po redu odluke druge stranke u žalbenom postupku preispituju se u ovom predmetu.

- 5 Za sudski nadzor upravne odluke ključno je činjenično i pravno stanje na dan donošenja upravne odluke (članak 75. stavak 1. Zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (Zakon br. 150/2002 o Zakoniku o upravnom postupku) [*omissis*]). Riječ je o 26. svibnju 2020. Ukratko, na taj je dan dodatni PDV konačno obračunan (zbog uskraćivanja prava na odbitak poreza) i u odnosu na društvo VERAMI i u odnosu na društvo FAU. To ne mijenja činjenica da je žalitelj podnio tužbu, a zatim i žalbu u kasacijskom postupku protiv obračunavanja dodatnog poreza društvu FAU. Na datum koji je odlučujući u predmetu postojala je konačna odluka o utvrđivanju iznosa dodatne porezne obveze društvu FAU. U vrijeme kada je druga stranka u žalbenom postupku drugi put razmatrala žalbe protiv poziva u pogledu solidarne odgovornosti kojima se društvo FAU poziva na plaćanje poreza koji nije platilo društvo VERAMI postojala je konačna odluka poreznog tijela na temelju koje je društvu FAU uskraćeno pravo na odbitak poreza za iste poslovne transakcije. Društvo FAU stoga je pozvano da u državni proračun uplati porez za društvo VERAMI koji je već jednom platilo tom društvu prilikom plaćanja potraživanja obuhvaćenih računima. Porez za koji je solidarno odgovorno društvo FAU iskazan je na računima koje je društvo VERAMI kao dobavljač izdalo društvu FAU kao primatelju. Društvo FAU platilo je iznose navedene na računima svojem dobavljaču, odnosno društvu VERAMI. Društvu FAU pritom je uskraćeno pravo na odbitak poreza po tim računima jer je u lancu isporuka počinjena utaja PDV-a.
- 6 Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) poništio je odluku druge stranke u žalbenom postupku od 26. svibnja 2020. i vratio joj predmet na ponovno odlučivanje. To je obrazložio time da porezno tijelo nije primijenilo načelo proporcionalnosti prilikom donošenja odluke o pozivanju na solidarnu odgovornost. Naime, načelno je riječ o dvostrukom oporezivanju iste poslovne transakcije. Solidarnom odgovornošću društva FAU zapravo se udvostručuje njegova porezna obveza koja proizlazi iz uskraćivanja prava na odbitak. Cilj je solidarne odgovornosti osiguravanje da u državnom proračunu ne dođe do gubitka, a ne kažnjavanje poreznog obveznika.

- 7 Druga stranka u žalbenom postupku podnijela je žalbu u kasacijskom postupku protiv presude Krajskog suda v Brně (Okružni sud u Brnu). Druga stranka u žalbenom postupku ističe da je cilj mehanizma odbitka PDV-a očuvanje načela porezne neutralnosti. Međutim, na to se načelo ne može pozivati onaj tko je svjesno sudjelovao u utaji poreza. U takvim slučajevima porezno tijelo dužno je uskratiti pravo na traženi odbitak. Uskraćivanje prava na odbitak poreza nije namijenjeno naplati poreza koji nedostaje, nego se njime štite cilj i smisao Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Porezno tijelo ovlašteno je uskratiti pravo na odbitak poreza svim sudionicima u lancu isporuka ako su oni znali ili su mogli i trebali znati da je u okviru lanca isporuke došlo do utaje poreza. Ovlaсти poreznog tijela ne ograničavaju se na ubiranje poreza koji nedostaje. Osim toga, sudjelovanje u utaji poreza ne umanjuje se dodatnim plaćanjem poreza koji nedostaje. Poreznu obvezu društva FAU treba razlikovati od njegove solidarne odgovornosti kojom se jamči da će dobavljač društva platiti porez. Bit solidarne odgovornosti jest jamstvo da će drugi subjekt ispuniti poreznu obvezu. Učinak pozivanja na solidarnu odgovornost jest plaćanje potraživanja državnog proračuna umjesto dužnika (dobavljača solidarno odgovornog subjekta) koji nije platio porez. Cilj je uskraćivanja prava na odbitak poreza izbjegavanje neosnovanog bogaćenja poreznog obveznika koji je sudjelovao u utaji poreza. Uskraćivanje prava na odbitak nije poseban institut u pogledu solidarne odgovornosti. Stoga ništa ne sprečava to da se u odnosu na istog poreznog obveznika primjenjuju oba instituta, odnosno uskraćivanje prava na odbitak poreza za primljenu isporuku u okviru porezne utaje i solidarna odgovornost za dobavljačevo plaćanje poreza za istu oporezivu isporuku. Primjena obaju instituta temelji se na sličnim pretpostavkama (ponašanje u lancu isporuka koje ima obilježja utaje i nedostatak dobre vjere poreznog obveznika u pogledu zakonitosti njegove transakcije). Njihovo spajanje stoga je logična posljedica. Bilo bi paradoksalno kad bi se solidarna odgovornost odnosila samo na subjekte koji traže odbitak poreza u dobroj vjeri u pogledu zakonitosti transakcija koje obavljaju.
- 8 Žalitelj je u odgovoru na žalbu u kasacijskom postupku istaknuo da uskraćivanje prava na odbitak i solidarnu odgovornost treba smatrati alternativnim postupcima. Njihovom istodobnom primjenom povređuje se načelo porezne neutralnosti i jednakog postupanja prema poreznim obveznicima. Na temelju odluke druge stranke u žalbenom postupku, protiv koje je podnesena tužba, društvo FAU dužno je platiti PDV na istu transakciju tri puta: prvo ga je platilo svojem dobavljaču, zatim je „platilo” porez zbog uskraćivanja prava na odbitak tog poreza, a sada treba treći put platiti porez u okviru solidarne odgovornosti za dobavljačevo plaćanje poreza. Cilj uskraćivanja prava na odbitak, kao i solidarne odgovornosti, jest zaštita državnog proračuna. Stoga je dovoljno da se primijeni samo jedan od tih instituta. Cilj poreznog tijela ne može biti to da što je više moguće oporezuje transakciju, nego da se nastoji približiti situaciji do koje bi, sa stajališta državnog proračuna, došlo da su porezni obveznici postupali u skladu sa zakonom. Da su porezni obveznici postupali u skladu sa zakonom, porez bi u državni proračun bio uplaćen samo jednom. Nema razloga za obogaćivanje državnog proračuna dvostrukim oporezivanjem. Načelo proporcionalnosti sastavni je dio načela prava

Unije. Krajský soud v Brně (Okružni sud u Brnu) primijenio ga je zbog toga što je to načelo nadređeno u odnosu na doslovni tekst zakonskih odredbi.

## II. Navedene odredbe prava Unije i nacionalno pravo

- 9 Člankom 205. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva 2006/112/EZ) određuje se:

*U slučajevima iz članka 193. do 200. i članka 202., 203. i 204., države članice mogu odrediti da je umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za plaćanje PDV-a solidarno odgovorna druga osoba.*

- 10 U nacionalnom pravu opće odredbe o solidarnoj odgovornosti za porezne obveze sadržavaju članci 171. i 172. Zakona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009 o Poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik). Člankom 171. Poreznog zakonika određuje se:

### Članak 171.

*1. Dugove je dužan plaćati i solidarno odgovorni subjekt ako mu se zakonom nalaže solidarna odgovornost te ako porezno tijelo u pozivu navede obračunani porez za koji je taj subjekt odgovoran i istodobno ga pozove da plati dug u određenom roku; pozivu se prilaže otpravak odluke o obračunu poreza.*

*3. Solidarno odgovorni subjekt može biti pozvan na plaćanje ako porezni obveznik nije podmirio dug, iako je bezuspješno pozvan da ga podmiri, a dug nije podmiren ni tijekom ovrhe protiv poreznog obveznika, ako nije jasno da bi ovrha bila očito bezuspješna; solidarno odgovorni subjekt može biti pozvan na plaćanje i nakon pokretanja postupka u slučaju nesolventnosti protiv poreznog obveznika.*

- 11 Solidarna odgovornost poreznog obveznika za PDV uređuje se člankom 109. Zakona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u):

### Članak 109.

#### *Solidarna odgovornost primatelja oporezive isporuke*

*1. Platitelj koji od drugog platitelja prima oporezivu isporuku s mjestom isporuke u državi ili plaća takvu isporuku (u daljnjem tekstu: primatelj oporezive isporuke) solidarno odgovara za neplaćeni porez na tu isporuku ako je u trenutku primanja te isporuke znao ili je trebao i mogao znati da:*

*(a) porez naveden u poreznoj ispravi namjerno neće biti plaćen;*

- (b) *se platitelj koji izvršava oporezivu isporuku ili prima plaćanje za takvu isporuku (u daljnjem tekstu: platitelj koji izvršava oporezivu isporuku) namjerno našao ili se nađe u situaciji koja mu onemogućuje plaćanje poreza ili*
- (c) *će doći do smanjenja poreza ili zlouporabe porezne pogodnosti.*

**2. Primatelj oporezive isporuke solidarno je odgovoran za neplaćeni porez na tu isporuku i kad se plaćanje za tu isporuku:**

- (a) *bez ekonomske opravdanosti izričito razlikuje od cijene koja se uobičajeno primjenjuje;*
- (b) *u cijelosti ili djelomično izvršava bezgotovinskim prijenosom na račun koji vodi pružatelj platnih usluga izvan državnog područja ili*
- (c) *u cijelosti ili djelomično izvršava bezgotovinskim prijenosom na račun koji nije račun izvršitelja oporezive isporuke, a koji objavljuje porezno tijelo na način koji omogućuje pristup na daljinu.*

- 12 U ovom je predmetu porezno tijelo primijenilo solidarnu odgovornost na temelju članka 109. stavka 2. točke (b) Zakona o PDV-u. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) tumačio je tu odredbu u presudi od 15. veljače 2018., broj spisa 5 Afs 78/2017–33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) istaknuo je obvezu da se ta odredba tumači u skladu s pravom Unije, odnosno zahtjevima koje je formulirao Sud u pogledu uvjeta za primjenu solidarne odgovornosti u skladu s člankom 205. Direktive 2006/112/EZ. Uvjet za pozivanje na solidarnu odgovornost u skladu s tom odredbom stoga je to da, osim samog izvršavanja plaćanja na račun koji pružatelj platnih usluga vodi izvan države, postoje i druge okolnosti iz kojih jasno proizlazi da je porezni obveznik koji je izvršio plaćanje na račun koji se vodi izvan državnog područja znao ili mogao znati da je cilj upućivanja plaćanja izvan državnog područja upravo neplaćanje poreza.
- 13 Druga stranka u žalbenom postupku u svojim drugim po redu odlukama bavila se time postoje li druge okolnosti na temelju kojih se može zaključiti da je društvo FAU znalo ili je moglo i trebalo znati da njegov dobavljač, društvo VERAMI, ne plaća PDV iskazan na računima.
- 14 Koncept solidarne odgovornosti koji se primjenjuje u nacionalnom pravu temelji se na općim privatnopravnim osnovama tog instituta. Iz sudske prakse Nejvyššího správního soudu (Vrhovni upravni sud) proizlazi da je solidarna odgovornost jamstveni institut i da dopunjuje glavnu obvezu. Ona je pomoćne prirode i stoga je u pogledu svojeg postojanja povezana s osiguranom glavnom obvezom i dijeli njezinu sudbinu. Opseg solidarne odgovornosti proizlazi iz glavne obveze. Solidarna odgovornost prestaje zajedno s glavnom obvezom, osim ako je

zakonom drukčije određeno. Sljedeće obilježje solidarne odgovornosti njezina je supsidijarnost koja se odražava u tome da subjekt može biti pozvan na solidarnu odgovornost tek u trenutku kada dužnik nije izvršio svoju glavnu obvezu (ili dio obveze) koja je osigurana solidarnom odgovornošću (vidjeti primjerice navedenu presudu Najvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) KOVÁŘ plus). Ako je solidarno odgovorni subjekt stvarno izvršio glavnu obvezu umjesto dužnika, ima pravo na regresnu tužbu (subrogacija) protiv dužnika. Solidarno odgovorni subjekt stoga ima pravo na potraživanje od dužnika i može zahtijevati da mu dužnik vrati ono što je on umjesto dužnika platio vjerovniku kako bi otplatio glavnu obvezu. Solidarno odgovorni subjekt ima pravo na to privatnopravno potraživanje i u slučaju zakonske solidarne odgovornosti za neplaćeni porez (presuda velikog senáta Nejvyššeg soudu České republiky (veliko vijeće Vrhovnog soudu České Republiky) od 8. rujna 2010., broj spisa 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, koja se odnosi na građansko pravo koje je bilo na snazi do 31. prosinca 2013., u pogledu pravne odredbe koja se primjenjuje od 1. siječnja 2014. vidjeti članke 1937. i 1938. Zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (Zakon br. 89/2012 o Građanskom zakoniku)).

- 15 Međutim, s obzirom na uvjete prilikom čijeg ispunjenja dolazi do solidarne odgovornosti u poreznom pravu (vidjeti prethodno navedeni članak 171. stavak 3. Poreznog zakonika), regresni zahtjev solidarno odgovornog subjekta može se smatrati teško naplativim. Naime, porezno tijelo može pozvati solidarno odgovornog subjekta da plati dug tek kada nije mogao naplatiti (odnosno prisilno naplatiti) dug od dužnika. Prisilna naplata duga nije potrebna samo ako bi bila očito bezuspješna ili ako je dužnik u stečaju. U ovom se predmetu na dan primjene poziva u pogledu solidarne odgovornosti protiv društva VERAMI vodio postupak u slučaju nesolventnosti uz provođenje likvidacije. Stopa povrata za likvidacijske stečajeve u Češkoj Republici općenito je vrlo niska. Stoga se ne može pretpostaviti da bi, kad bi u tim okolnostima solidarno odgovorni subjekt (društvo FAU) podmirio dug društva VERAMI poreznom tijelu, djelotvorno ostvario svoj regresni zahtjev prema tom društvu. Stoga treba polaziti od pretpostavke da solidarno odgovorni subjekt načelno zapravo neće dobiti od glavnog dužnika (svojeg dobavljača) povrat onog što je platio poreznom tijelu na ime otplate poreznog duga glavnog dužnika.

### III. Analiza prethodnog pitanja

- 16 Prema mišljenju Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud), treba napomenuti da se u postavljenom prethodnom pitanju isprepliću dva aspekta primjene poreza na dodanu vrijednost. Kao prvo, riječ je o uskraćivanju prava na odbitak poreza, a kao drugo, o pozivanju na solidarnu odgovornost za dobavljačevo plaćanje poreza na primljene oporezive isporuke.

#### Uskraćivanje prava na odbitak poreza

- 17 Prvi aspekt predstavlja utvrđivanje porezne obveze društva FAU, što se odražava u ostvarivanju prava na odbitak poreza na isporuke primljene od društva

VERAMI. Na razini nacionalnog poreznog prava riječ je o istražnom postupku u skladu s Poreznim pravilnikom. Nakon provedbe tog postupka društvu FAU obračunan je dodatni porez za svako porezno razdoblje na koje se odnosio postupak. Društvu FAU uskraćeno je pravo na odbitak poreza u skladu s člankom 168. Direktive 2006/112/EZ, s obzirom na to da su izvršene transakcije za koje je tražilo odbitak bile dio lanca isporuka u okviru kojeg je počinjena utaja poreza. U ovom se predmetu sudski nadzor ne provodi u pogledu tog aspekta. Međutim, ne može ga se zanemariti jer dopunjuje kontekst postavljenog prethodnog pitanja.

- 18 Društvu FAU i njegovu dobavljaču društvu VERAMI utvrđena je dodatna porezna obveza na način da im je naložena obveza uplaćivanja poreza od oporezivih transakcija (poreza koji se duguje), pri čemu im je uskraćeno pravo na odbitak pretporeza. Uzrok tomu je to što je stjecanje oporezive isporuke društva VERAMI, kao i stjecanje iste oporezive isporuke društva FAU, bilo dio istog lanca isporuka u okviru kojeg je u prethodnim karikama došlo do gubitka poreza zbog utaje. Porezno tijelo utvrdilo je da su društva VERAMI i FAU znala ili mogla i trebala znati da su oporezive isporuke koje stječu bile predmet utaje poreza. Pritom nisu poduzela preventivne mjere koje bi im omogućile da izbjegnu sudjelovanje u utaji.
- 19 Sud Europske unije naveo je u presudi od 24. studenoga 2022., Finanzamt M, C-596/21, EU:C:2022:921, da neznanje za postojanje utaje poreza čini implicitni materijalni uvjet za pravo na odbitak. Poreznom obvezniku koji ne ispunjava taj uvjet stoga treba uskratiti ostvarivanje njegova prava na odbitak u cijelosti. Cilj obveze poreznih tijela i sudova da uskrate pravo na odbitak osobito je obvezati porezne obveznike na to da provedu provjere. Obvezu dužne pažnje treba tumačiti kao zahtjev da se prilikom svake gospodarske transakcije uvjere da ih transakcije koje poduzimaju neće dovesti do sudjelovanja u utaji poreza. Međutim, takav se cilj ne bi mogao učinkovito ostvariti ako bi uskraćivanje prava na odbitak bilo ograničeno samo na razmjerni dio iznosa plaćenih na ime dugovanog PDV-a, koji odgovara iznosu koji je predmet utaje. Porezni obveznici time bi bili potaknuti samo na to da poduzmu odgovarajuće mjere kako bi ograničili posljedice eventualne utaje, ali ne nužno one mjere kojima se mogu uvjeriti da ih transakcije koje poduzimaju neće dovesti do toga da sudjeluju u poreznoj utaji ili da je olakšaju. Činjenica da je porezni obveznik stekao robu ili usluge iako je znao ili trebao znati da, stjecanjem te robe ili usluga, sudjeluje u transakciji koja čini dio utaje počinjene u ranijoj fazi dovoljna je da se smatra da je taj porezni obveznik sudjelovao u toj utaji. To je dovoljan razlog za to da mu se uskrati pravo na odbitak, čak i bez potrebe utvrđivanja je li postojala opasnost od gubitka poreznih prihoda.
- 20 Iz sudske prakse Suda proizlazi da se porezni obveznik koji je sudjelovao u utaji poreza ne može pozivati na načelo porezne neutralnosti u svrhu odbitka PDV-a (rješenje od 14. travnja 2021., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266).



- 21 Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) na temelju trenutačne sudske prakse Suda zaključuje da cilj uskraćivanja prava na odbitak poreza zbog počinjenja utaje poreza u lancu isporuka nije nadoknada poreza koji nedostaje u proračunu, nego zaštita sustava PDV-a od utaje. Ta je mjera prije svega namijenjena sprečavanju utaje poreza, iz čega proizlazi da ima određenu odvrćuću prirodu. Prevencija ne bi bila djelotvorna kad bi se porez koji nedostaje mogao dodatno utvrditi samo jednoj karici u lancu u kojem je počinjena utaja. Stoga treba polaziti od pretpostavke da nijedna osoba koja svjesno sudjeluje u utaji poreza nema pravo na ikakav odbitak. Kad bi porezno tijelo ograničilo uskraćivanje odbitka isključivo s obzirom na naplatu poreza koji nedostaje, postupalo bi diskriminirajuće, i to prema subjektu kojem obračunava dodatni porez (taj bi subjekt bio pozvan na odgovornost za sudjelovanje u utaji, ali istodobno se ne bi teretilo ostale karike u tom lancu koje su također mogle znati za utaju), kao i prema poštenim subjektima koji bi tim postupanjem bili neopravdano okrivljeni u usporedbi s nepoštenim subjektima. Iz prethodno navedenog proizlazi da porezno tijelo može uskratiti pravo na odbitak svim karikama u lancu u kojem je došlo do utaje (vidjeti presude Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) od 19. siječnja 2023., broj spisa 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs. 101.2021.42; od 26. siječnja 2023., broj spisa 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs. 164.2021.52; od 29. ožujka 2023., broj spisa 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; od 27. travnja 2023., broj spisa 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs. 160.2021.89; od 25. listopada 2023., broj spisa 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs. 1.2023.71 ili od 7. rujna 2021., broj spisa 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs. 158.2019.63).
- 22 S obzirom na prethodno navedene zaključke koji proizlaze iz sudske prakse Suda i sudske prakse Nejvyššeg správnog soudu (Vrhovni upravni sud) jasno je da je u ovom predmetu došlo do dopuštene povrede porezne neutralnosti jer pravo na odbitak poreza nije uskraćeno samo društvu FAU, nego i njegovom dobavljaču, društvu VERAMI. Naime, do toga je došlo zbog sudjelovanja tih društava u utaji poreza. Taj aspekt složenih odnosa stoga je dovoljno razriješen u sudskoj praksi Suda i ne zahtijeva upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku. To čak ne bi bilo niti moguće, s obzirom na to da se u ovom predmetu sudski nadzor ne provodi u pogledu tog aspekta koji se odnosi na porezni istražni postupak.

Solidarna odgovornost za porez koji nije platio izvršitelj oporezive isporuke

- 23 Iz članka 205. Direktive 2006/112/EZ proizlazi da se državama članicama ostavlja mogućnost da uvedu solidarnu odgovornost za plaćanje poreza, bez utvrđivanja uvjeta za tu odgovornost. O tim se uvjetima u određenoj mjeri izjasnio Sud, i to prvotno u vezi sa sadržajno sličnim člankom 21. stavkom 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje.

- 24 Od ključne je važnosti presuda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr., C-384/04, EU:C:2006:309. Sud Europske unije u toj je presudi istaknuo da države članice prilikom izvršavanja ovlasti koje su im dodijeljene direktivama Unije moraju poštovati opća načela prava koja su dio pravnog poretka Unije, a među njima posebno načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Kad je riječ o načelu proporcionalnosti, čak i ako su odredbe koje su države članice donijele na temelju članka 21. stavka 3. Direktive 77/388/EEZ namijenjene djelotvornoj zaštiti prava državnog proračuna, one ne smiju prelaziti ono što je nužno u tu svrhu. Članak 21. stavak 3. Direktive 77/388/EEZ dopušta državi članici da osobu smatra solidarno odgovornom za plaćanje poreza kada je ona u trenutku transakcije izvršene u njezinu korist znala ili morala znati da će porez koji se duguje na tu transakciju ili raniju ili naknadnu transakciju ostati neplaćen. Država se u tom pogledu može oslanjati na pretpostavke, ali pod uvjetom da one nisu formulirane na način da ih je poreznom obvezniku gotovo nemoguće ili pretjerano teško oboriti dokazima o suprotnom. Korištenje pretpostavki ne smije dovesti do uvođenja sustava objektivne odgovornosti koji prekoračuje ono što je nužno za očuvanje prava državnog proračuna. Osobe koje poduzimaju sve mjere koje se od njih razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerile da njihove transakcije nisu dio lanca utaje ili prijevare moraju imati mogućnost pouzdati se u zakonitost tih transakcija a da pritom ne riskiraju solidarno plaćanje tog poreza koji duguje drugi porezni obveznik.
- 25 Te je zaključke Sud potvrdio i u presudi od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 Sud Europske unije tumačio je članak 205. Direktive 2006/112/EZ u presudi od 20. svibnja 2021., „ALTI” OOD, C-4/20, EU:C:2021:397. Sud Europske unije naveo je da se tom odredbom ne određuju ni osobe koje države članice mogu odrediti kao solidarne dužnike ni situacije u kojima se takvo određivanje može izvršiti. Stoga je na državama članicama da odrede uvjete i načine primjene solidarne odgovornosti. S obzirom na načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti koja se tumače kao u prethodno navedenim presudama države članice mogu odrediti solidarnog dužnika različitog od osobe odgovorne za plaćanje poreza kako bi se osigurala njegova učinkovita naplata. Određivanje solidarnog dužnika mora biti opravdano činjeničnim i/ili pravnim odnosom između tih dvaju solidarnih dužnika. Na državama članicama je da točno odrede posebne okolnosti u kojima se osoba poput primatelja oporezive transakcije mora smatrati solidarno odgovornom za plaćanje poreza koji duguje njezin suugovaratelj, iako ga je platila u sklopu cijene transakcije. Nadalje, Sud je ponovio prethodno navedene zaključke iz presude Federation of Technological Industries i dr. Sud Europske unije dodao je da u slučaju zlouporebe PDV-a porezna tijela moraju, radi ostvarenja učinkovitosti, imati mogućnost povrata dugovanog poreza i svih elemenata koji se na njega odnose od svakog od suugovaratelja koji su sudjelovali u toj zlouporabi.
- 27 Iz sudske prakse Suda stoga proizlazi da je na državama članicama da odrede uvjete za pozivanje na solidarnu odgovornost za plaćanje poreza. Međutim,

moraju pritom poštovati načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Isključena je primjena sustava objektivne odgovornosti u kojem se nije moguće osloboditi od odgovornosti u slučaju postojanja dobre vjere koja proizlazi iz primjene svih mjera koje se mogu zahtijevati zakonom kako bi određena osoba izbjegla sudjelovanje u utaji.

28. Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) upoznat je s tim da Sud treba tumačiti članak 205. Direktive 2006/112/EZ i u predmetu C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Iz javno dostupnih informacija o tom predmetu, osobito sadržaja prethodnih pitanja, ne proizlazi da se Sud treba izjasniti o pitanju relevantnom za donošenje odluke Najvyššeg správnog suda (Vrhovni upravni sud) u ovom predmetu.
29. Sud Europske unije dosad se nije bavio pitanjem je li u skladu s načelom proporcionalnosti pozivanje na solidarnu odgovornost za porez koji nije platio dobavljač uz istodobno uskraćivanje prava na odbitak poreza zbog sudjelovanja u utaji poreza u odnosu na iste transakcije, u situaciji u kojoj je, osim toga, porezni obveznik protiv kojeg su istodobno primijenjene obje mjere znao ili barem mogao ili trebao znati da prilikom primanja oporezive isporuke sudjeluje u utaji poreza i da njegov dobavljač ne plaća porez na oporezive isporuke koje je porezni obveznik primio od tog dobavljača. To pitanje stoga se ne može smatrati ni *acte éclairé* ni, s obzirom na njegovu dvosmislenost, *acte clair*.
30. Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) u tom kontekstu navodi da istodobna primjena uskraćivanja prava na odbitak poreza i solidarne odgovornosti za dobavljačevo plaćanje poreza nije izričito uređena nacionalnim pravom. Ona proizlazi iz upravne prakse poreznog tijela čiju zakonitost Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) još nije ispitivao. S gledišta sustavnog tumačenja nacionalnog prava čini se da istodobna primjena tih instrumenata nije isključena. Uskraćivanje prava na odbitak poreza instrument je koji se primjenjuje prilikom obračunavanja poreza u okviru poreznog istražnog postupka. Osim toga, ono se u ovom slučaju odnosi na vlastitu poreznu obvezu društva FAU. Solidarna odgovornost za porez koji nije platio dobavljač instrument je pak faze plaćanja poreza koja dolazi nakon poreznog istražnog postupka (vidjeti presude Najvyššeg správnog suda (Vrhovni upravni sud) od 18. prosinca 2018., broj spisa 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs. 8.2018.56 i od 24. siječnja 2022., broj spisa 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs. 57.2021.65). Solidarna odgovornost ne odnosi se na vlastitu poreznu obvezu društva FAU, nego na dugovani porez od primljenih oporezivih isporuka koje je na računima iskazalo društvo VERAMI (odnosno dobavljač društva FAU) i koji je društvo VERAMI trebalo uplatiti u državni proračun. Stoga, iako se i solidarna odgovornost i uskraćivanje prava na odbitak odnose na istu poslovnu transakciju (oporezivu isporuku), one se odnose na porezne obveze različitih poreznih obveznika. Solidarna odgovornost odnosi se na poreznu obvezu društva VERAMI (dugovani porez), a uskraćivanje prava na odbitak odnosi se na poreznu obvezu društva FAU (obračunani porez).

- 31 Jedino pitanje koje dovodi do dvojbi u pogledu istodobne primjene obiju mjera u odnosu na društvo FAU jest usklađenost pozivanja na solidarnu odgovornost s načelom proporcionalnosti u situaciji u kojoj je društvu FAU konačnom odlukom već uskraćeno pravo na odbitak poreza za iste oporezive isporuke. Načelo proporcionalnosti u kontekstu članka 205. Direktive 2006/112/EZ tumači se na način da mjere kojima država članica nastoji osigurati što djelotvorniju zaštitu uplaćivanja u državni proračun ne smiju prekoračivati ono što je nužno za postizanje tog cilja. U ovom predmetu od ključne je važnosti odgovor na pitanje je li uskraćivanje prava na odbitak poreza društvu FAU, s obzirom na to da je izvršena oporeziva transakcija dio lanca isporuka u kojem je došlo do utaje poreza, dostatna mjera koja osigurava zaštitu uplaćivanja u državni proračun i dostatan instrument borbe protiv utaje poreza. Ako uskraćivanje prava na odbitak poreza društvu FAU nije dovoljno za zaštitu tih javnih interesa i stoga za postizanje navedenih opravdanih ciljeva treba iskoristiti sve mjere kako bi se naplatio porez koji nije platilo društvo VERAMI, treba ocijeniti je li (s obzirom na okolnosti ovog predmeta) pozivanje društva FAU na solidarnu odgovornost u skladu s načelom proporcionalnosti.
- 32 Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud) ne smatra da se društvo FAU može pozvati na pravilo koje proizlazi iz sudske prakse Suda prema kojem raspodjela rizika između dobavljača i poreznih tijela nakon utaje poreza koju je počinila treća osoba mora odgovarati načelu proporcionalnosti (presuda od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105). Naime, društvo FAU moglo je i trebalo znati da primanje oporezive isporuke od društva VERAMI dovodi do sudjelovanja u utaji poreza.
- 33 Za ocjenu Suda u pogledu prethodnog pitanja ključne bi mogle biti dvije već navedene činjenice, ali valja ih ponovno izričito navesti. Kao prvo, upravo je porezno tijelo uskratilo društvu FAU pravo na odbitak poreza za isporuke primljene od društva VERAMI, ali do toga je došlo tek nakon provođenja poreznog nadzora u postupku povodom obračunavanja dodatnog poreza. Slijedom toga, društvu FAU obračunan je dodatni porez koji, međutim, ono nije platilo zbog stečaja. Društvo FAU stoga nije izvršilo svoje obveze prema državnom proračunu koje su izravno povezane s uskraćivanjem prava na odbitak poreza. Druga stranka u žalbenom postupku to ističe u svojoj žalbi u kasacijskom postupku. Međutim, treba pojasniti da se tako nastao porezni dug društva FAU načelno sada može potraživati od tog društva. Treba dodati da je to u ovom slučaju moguće samo u skladu s pravilima postupka u slučaju nesolventnosti.
- 34 Kao drugo, da je društvo FAU na ime solidarne odgovornosti platilo poreznu obvezu svojeg dobavljača, s obzirom na nacionalnu pravnu odredbu koja se odnosi na supsidijarnost solidarne odgovornosti za porezni dug, nije vjerojatno da bi kasnije djelotvorno naplatilo povrat od svojeg dostavljača (za detalje vidjeti prethodno navedeno).

[omissis] [ponavljanje prethodnog pitanja]

[*omissis*] [nacionalni postupak]

[*omissis*]

RADNI DOKUMENT