

Zadeva C-276/24**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

19. april 2024

Predložitveno sodišče:

Nejvyšší správní soud (Česka republika)

Datum predložitvene odločbe:

10. april 2024

Tožeča stranka:

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

Nasprotna stranka:

Odvolací finanční ředitelství

SKLEP

Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) [...] (ni prevedeno) je v zadevi, ki jo je tožeča stranka, KONREO, v. o. s., [...] (ni prevedeno) insolvenční správce úpadce (stečajni upravitelj) družbe FAU s. r. o., [...] (ni prevedeno), proti nasprotni stranki, Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe, Češka republika) [...] (ni prevedeno), začela v zvezi z odločbo nasprotne stranke z dne 26. maja 2020 [...] (ni prevedeno), v okviru odločanja o kasacijski pritožbi, ki jo je nasprotna stranka vložila zoper sodbo Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu, Češka republika) z dne 10. februarja 2023, opravilna številka 29 Af 48/2020–276,

sklenilo:

[...] Sodišču Evropske unije **se predloži** to vprašanje za predhodno odločanje:

Ali člen 205 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom sorazmernosti nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se lahko uveljavlja odgovornost prejemnika obdavčljive storitve za plačilo davka na dodano vrednost s strani dobavitelja

te storitve, čeprav je bila prejemniku te obdavčljive storitve zaradi sodelovanja pri davčni goljufiji že zavrnjena pravica do odbitka davka?

[...]

Obrazložitev

I. Predmet zadeve

- 1 Tožeča stranka je stečajni upravitelj češke družbe FAU s.r.o. v stečaju (v nadaljevanju: družba FAU). Vse spodaj opisane okoliščine in izdane odločbe se nanašajo na davčna obdobja od maja do oktobra 2013. Družba FAU je kupovala gorivo od češke družbe VERAMI International Company s.r.o. (v nadaljevanju: družba VERAMI). Obe družbi sta bili plačnici davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Finanční správa České republiky (davčna uprava Češke republike) je pri obeh družbah opravila davčni inšpekcijski nadzor. Ugotovila je, da je v verigi poslovnih transakcij, katere del sta bili družbi VERAMI in FAU, prišlo do davčne goljufije. Davčna izguba je nastala pri subjektih, ki so bili v verigi pred družbama VERAMI in FAU in ki niso bili neposredni dobavitelji goriva družbi VERAMI. Kljub temu sta glede na ugotovljene nenavadne poslovne okoliščine navedeni družbi mogli vedeti, da je bila v okviru poslovnih transakcij storjena davčna goljufija. Vendar nista sprejeli ukrepov za izognitev vpletenosti v goljufijo.
- 2 Davčni organ je na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora 5. januarja 2015 in 2. februarja 2015 družbi VERAMI izdal odločbe o dodatni odmeri davka. S temi odločbami je davčni organ družbi VERAMI na podlagi zavrnitve pravice do odbitka davka iz naslova nakupa goriva, ki ga je ta družba pozneje dobavila družbi FAU, odmeril dodatni DDV. Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu, Češka republika) je s sklepom z dne 27. februarja 2015 ugotovilo insolventnost družbe VERAMI in začelo stečajni postopek nad njenim premoženjem. Stečajni postopek še ni končan.
- 3 Krajský soud v Ostravě (okrožno sodišče v Ostravi, Češka republika) je 14. decembra 2016 ugotovilo insolventnost družbe FAU in začelo stečajni postopek nad njenim premoženjem. Tudi ta stečajni postopek še ni končan. Davčni organ je nato 7. februarja 2017 tudi družbi FAU na podlagi zavrnitve pravice do odbitka davka odmeril dodatni DDV. Pritožbo, ki jo je družba FAU vložila zoper odločbo o dodatni odmeri davka, je Odvolací finanční ředitelství (finančni direktorat za pritožbe) zavrnil z odločbo z dne 25. septembra 2017. Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) je tožbo zoper to odločbo zavrnilo s sodbo z dne 1. julija 2022. Postopek s kasacijsko pritožbo, ki jo je zoper to sodbo vložila tožeča stranka, se vodi pred Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, v nadaljevanju: NSS) pod opravilno številko 6 Afs 255/2022. Družba FAU ni plačala dodatno odmerjenega davka, davčni organ pa je svojo terjatev prijavil v stečajnem postopku.

- 4 Še preden je davčni organ družbi FAU na podlagi zavrnitve pravice do odbitka davka odmeril dodatni davek, je družbo kot solidarno odgovorni subjekt pozval k plačilu DDV, ki ga v državni proračun ni vplačala družba VERAMI. To je bilo storjeno s šestimi pozivi k izpolnitvi na podlagi solidarne odgovornosti z dne 22. aprila 2015 in 7. avgusta 2015. Družba FAU je zoper pozive k izpolnitvi na podlagi solidarne odgovornosti vložila pritožbe, ki so bile sprva zavrnjene z odločbami nasprotne stranke z dne 22. septembra 2016. Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) je te odločbe razveljavilo s sodbo z dne 9. maja 2019, ker nasprotna stranka pogojev za uveljavljanje solidarne odgovornosti za plačilo davka, ki ga dobavitelj ni plačal, ni razlagala v skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) in NSS. Zadeve so bile nasprotni stranki vrnjene v nadaljnjo obravnavo. Nasprotna stranka je nato z odločbami z dne 26. maja 2020 pritožbe ponovno zavrnila. Ta drugi sklop odločb nasprotne stranke je predmet nadzora v tej zadevi.
- 5 Za sodni nadzor nad upravno odločbo je odločilno dejansko in pravno stanje na datum izdaje upravne odločbe (člen 75(1) zakon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (zakon št. 150/2002, zakonik o upravnem sporu)). Ta datum je 26. maj 2020. Mogoče je ugotoviti, da je bil na ta datum dodatni DDV (na podlagi zavrnitve pravice do odbitka) že dokončno odmerjen tako družbi VERAMI kot družbi FAU. Tega ne spremeni okoliščina, da je tožeča stranka zoper dodatno odmero davka družbi FAU vložila tožbo in nato tudi kasacijsko pritožbo. Na datum, ki je odločilen za zadevo, je obstajala pravnomočna odločba o dodatni odmeri davka družbi FAU. Ko je nasprotna stranka drugič obravnavala pritožbe zoper pozive k izpolnitvi na podlagi solidarne odgovornosti, s katerimi je bila družba FAU pozvana k plačilu davka, ki ga ni plačala družba VERAMI, je obstajala pravnomočna odločba davčnega organa, na podlagi katere je bila družbi FAU v zvezi z istimi poslovnimi transakcijami zavrnjena pravica do odbitka davka. Družba FAU je bila tako pozvana, naj v državni proračun namesto družbe VERAMI plača davek, ki ga je enkrat tej družbi že plačala ob poravnavi obveznosti, zajetih v računih. Davek, za plačilo katerega je družba FAU solidarno odgovorna, je bil na računih, ki jih je družba VERAMI kot dobavitelj izdala družbi FAU kot prejemniku, naveden v znesku. Družba FAU je zneske, navedene na računih, plačala svojemu dobavitelju, to je družbi VERAMI. Družbi FAU je bila pri tem zavrnjena pravica do odbitka davka iz teh računov, ker je v verigi poslovnih transakcij prišlo do storitve davčne goljufije v zvezi z DDV.
- 6 Krajský soud v Brně (okrožno sodišče v Brnu) je razveljavilo odločbe nasprotne stranke z dne 26. maja 2020 in ji zadevo vrnilo v nadaljnjo obravnavo. To je utemeljilo s tem, da davčni organ pri odločanju o uveljavitvi solidarne odgovornosti ni uporabil načela sorazmernosti. Pri tem gre v bistvu namreč za dvojno obdavčitev iste poslovne transakcije. S solidarno odgovornostjo družbe FAU je dejansko podvojena njena lastna davčna obveznost, ki izhaja iz zavrnitve pravice do odbitka. Namen solidarne odgovornosti pa ni kaznovanje davčnega zavezanca, ampak zagotovitev, da državni proračun ni oškodovan.

- 7 Nasprotna stranka je zoper sodbo okrožnega sodišča vložila kasacijsko pritožbo. Trdi, da je namen mehanizma odbitka DDV ohranitev načela davčne nevtralnosti. Vendar se na to načelo ne more sklicevati ta, ki je zavestno sodeloval pri davčni goljufiji. V takih primerih bi moral davčni organ pravico do uveljavljanega odbitka zavrniti. Namen zavrnitve pravice do odbitka davka ni pobiranje manjkajočega davka, temveč varstvo cilja in smisla Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Davčni organ lahko vsem udeležencem verige poslovnih transakcij zavrne pravico do odbitka, če so vedeli ali bi mogli in morali vedeti, da je v njenem okviru prišlo do davčne goljufije. Pooblastila davčnega organa niso omejena na pobiranje manjkajočega davka. Poleg tega udeležba v davčni goljufiji ni sanirana z dodatnim plačilom manjkajočega davka. Davčno obveznost družbe FAU je treba razlikovati od njene solidarne odgovornosti, s katero je zagotovljeno plačilo davka s strani njenega dobavitelja. Bistvo solidarne odgovornosti je zagotovitev izpolnitve davčne obveznosti drugega subjekta. Posledica uveljavitve solidarne odgovornosti je, da nosilec te odgovornosti namesto dolžnika (dobavitelja solidarno odgovornega subjekta), ki davka ni plačal, izpolni terjatev državnega proračuna. Namen zavrnitve pravice do odbitka davka pa je preprečiti neupravičeno obogatitev davčnega zavezanca, ki je sodeloval pri davčni goljufiji. Pri zavrnitvi pravice do odbitka ne gre za poseben institut v zvezi s solidarno odgovornostjo. Zato ni ovir za to, da se v razmerju do istega davčnega zavezanca sočasno uporabita oba instituta, to je zavrnitev pravice do odbitka davka od prejete storitve, ki jo zadeva davčna goljufija, in uveljavitev solidarne odgovornosti za plačilo davka, ki bi ga v zvezi z isto obdavčljivo storitvijo moral plačati dobavitelj. Uporaba obeh institutov temelji na podobnih predpostavkah (goljufivo ravnanje v verigi poslovnih transakcij in nedobrovernost davčnega zavezanca glede zakonitosti njegovih transakcij). Stek obeh institutov je zato logična posledica. Paradoksalno bi bilo, če bi solidarna odgovornost veljala le za subjekte, ki odbitek davka uveljavljajo v dobri veri glede zakonitosti transakcij, ki jih izvajajo.
- 8 Tožeča stranka je v odgovoru na kasacijsko pritožbo navedla, da je treba zavrnitev pravice do odbitka in solidarno odgovornost razumeti kot alternativna postopka. Z njuno sočasno uporabo je kršeno načelo davčne nevtralnosti in enakega obravnavanja davčnih zavezancev. Družba FAU mora na podlagi odločb nasprotne stranke, zoper katere je bila vložena tožba, DDV na isto transakcijo plačati trikrat: najprej ga je plačala dobavitelju, nato je davek „plačala“, ker ji je bila zavrnjena pravica do odbitka tega davka, zdaj pa mora davek še tretjič plačati v okviru solidarne odgovornosti za plačilo davka s strani svojega dobavitelja. Namen zavrnitve pravice do odbitka in solidarne odgovornosti je varstvo državnega proračuna. Zato zadostuje, da se uporabi le en od teh institutov. Cilj davčnega organa ne more biti kar največja obdavčitev transakcije, temveč prizadevanje za vzpostavitev položaja, ki bi z vidika državnega proračuna nastal, če bi davčni zavezanci ravnali zakonito. Če bi davčna zavezanca ravnala zakonito, bi bil davek v državni proračun plačan samo enkrat. Ni razloga, da bi se državni proračun obogatil z dvakratno odmerjenim davkom. Načelo sorazmernosti je neločljiv del načel prava Unije. Okrožno sodišče ga je uporabilo, ker gre za načelo, ki prevlada nad samim besedilom določb zakona.

II. Navedene določbe prava Unije in nacionalno pravo

- 9 Člen 205 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112/ES) določa:

V primerih iz členov 193 do 200 in členov 202, 203 in 204 lahko države članice določijo, da je namesto osebe, ki je dolžna plačati davek, druga oseba solidarno odgovorna za plačilo DDV.

- 10 V nacionalnem pravu je splošna ureditev solidarne odgovornosti za davčne obveznosti določena v členih 171 in 172 zakon č. 280/2009 Sb., daňový řád (zakon št. 280/2009, davčni zakonik; v nadaljevanju: davčni zakonik). Člen 171 davčnega zakonika določa:

Člen 171

(1) K plačilu zapadlih obveznosti je zavezan tudi solidarno odgovoren subjekt, če mu je solidarna odgovornost naložena z zakonom in če davčni organ v pozivu navede odmerjeni davek, za plačilo katerega je ta subjekt odgovoren, ter ga obenem pozove, naj v določenem roku plača zapadlo obveznost; pozivu se priloži kopija odločbe o odmeri davka.

(3) Solidarno odgovoren subjekt je lahko pozvan k plačilu, če davčni zavezanec ni plačal zapadle obveznosti, čeprav je bil k temu neuspešno pozvan, zapadla obveznost pa ni bila poravnana niti v postopku izvršbe zoper davčnega zavezanca, razen če je razvidno, da bi bila izvršba očitno neuspešna; solidarno odgovoren subjekt je lahko k plačilu pozvan tudi po začetku stečajnega postopka nad davčnim zavezancem.

- 11 Solidarna odgovornost zavezanca za DDV je urejena v členu 109 zakon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakon o DDV):

Člen 109

Solidarna odgovornost prejemnika obdavčljive storitve

(1) Plačnik, ki od drugega plačnika prejme obdavčljivo storitev s krajem opravljanja na državnem ozemlju ali ki plača za tako storitev (v nadaljevanju: prejemnik obdavčljive storitve), je solidarno odgovoren za neplačan davek od te storitve, če je ob prejetju vedel ali bi moral in mogel vedeti, da:

- a) davek, prikazan na davčnem dokumentu, namerno ne bo plačan;*
- b) se je plačnik, ki je opravil to obdavčljivo storitev ali prejel plačilo za to storitev (v nadaljevanju: izvajalec obdavčljive*

storitve), namerno znašel ali se bo znašel v položaju, zaradi katerega ne bo mogel plačati davka, ali

c) bo prišlo do znižanja davka ali zlorabe davčne ugodnosti.

(2) Prejemnik obdavčljive storitve je za neplačan davek od te storitve solidarno odgovoren tudi v primerih, če (je) plačilo za to storitev:

a) brez ekonomske utemeljitve očitno odstopa od običajno zaračunavane cene,

b) v celoti ali v delu opravljeno z brezgotovinskim nakazilom na račun, ki ga vodi ponudnik plačilnih storitev zunaj državnega ozemlja; ali

c) v celoti ali v delu opravljeno z brezgotovinskim nakazilom na račun, ki ni račun izvajalca obdavčljive storitve, ki ga davčni organ objavi tako, da je mogoč oddaljen dostop.

- 12 V obravnavani zadevi je davčni organ uveljavil solidarno odgovornost na podlagi člena 109(2)(b) zakona o DDV. NSS je to določbo razlagalo v sodbi z dne 15. februarja 2018, opravilna številka 5 Afs 78/2017-33, KOVÁŘ plus, CZ:NSS:2018:5.Afs. 78.2017.33. NSS je poudarilo, da je treba navedeno določbo razlagati v skladu s pravom Unije, torej v skladu z zahtevami, ki jih je Sodišče oblikovalo glede pogojev za uporabo solidarne odgovornosti v skladu s členom 205 Direktive 2006/112/ES. Pogoj za uveljavljanje solidarne odgovornosti v skladu z navedeno določbo je torej poleg same izvedbe plačila na račun, ki ga vodi ponudnik plačilnih storitev zunaj nacionalnega ozemlja, to, da so podane dodatne okoliščine, iz katerih je jasno razvidno, da je davčni zavezanec, ki je opravil plačilo na račun, ki ni voden na nacionalnem ozemlju, vedel ali bi lahko vedel, da je bil namen takšnega nakazila plačila na račun zunaj nacionalnega ozemlja prav izognitev plačilu davka.
- 13 Nasprotna stranka je v drugem sklopu odločb že preučila, ali so bile podane dodatne okoliščine, na podlagi katerih bi bilo mogoče sklepati, da je družba FAU vedela ali bi mogla in morala vedeti, da njen dobavitelj, družba VERAMI, ne bo plačal DDV, katerega znesek je bil prikazan na računih.
- 14 Pojem solidarne odgovornosti, kot se uporablja v nacionalnem davčnem pravu, temelji na splošnih zasebnopravnih osnovah tega instituta. Iz sodne prakse NSS v zvezi s tem izhaja, da je solidarna odgovornost institut zavarovanja in dopolnjuje glavno obveznost. Je akcesorna, tako da sta njen obstoj in usoda odvisna od glavne obveznosti, ki je z njo zavarovana. Obseg solidarne odgovornosti izhaja iz glavne obveznosti. Solidarna odgovornost preneha, ko preneha glavna obveznost, razen če zakon ne določa drugače. Druga značilnost solidarne odgovornosti je njena subsidiarnost, ki je izražena v tem, da se lahko solidarna odgovornost v razmerju do subjekta uveljavlja šele, če dolжник ne izpolni svoje glavne obveznosti (ali njenega dela), ki je zavarovana s solidarno odgovornostjo (glej na primer

zgoraj navedeno sodbo NSS, KOVÁŘ plus). Če je solidarni dolžnik namesto dolžnika dejansko izpolnil njegovo glavno obveznost, ima do dolžnika regresni zahtevek (subrogacija). Solidarno odgovoren subjekt tako pridobi zahtevek do dolžnika in lahko zahteva, da mu dolžnik povrne, kar je namesto njega plačal upniku zaradi odplačila glavne obveznosti. Solidarno odgovoren subjekt ta zasebnopravni zahtevek pridobi tudi v primeru zakonske solidarne odgovornosti za neplačan davek (sodba velký senát Nejvyšší soud České republiky (sodba velikega senata vrhovnega sodišča Češke republike, Češka republika) z dne 8. septembra 2010, opravilna številka 31 Cdo.1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, ki se nanaša na civilnopravno ureditev, ki se je uporabljala do 31. decembra 2013; za pravno ureditev, ki se uporablja od 1. januarja 2014, glej člena 1937 in 1938 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (zakon št. 89/2012, civilni zakonik)).

- 15 Vendar je glede na pogoje, pod katerimi je v davčnem pravu mogoče uveljavljati solidarno odgovornost (glej zgoraj navedeni člen 171(3) davčnega zakonika), regresni zahtevek solidarnega subjekta težko izterjati. Davčni organ lahko namreč solidarno odgovoren subjekt k plačilu dolga pozove šele, če ga ni mogel izterjati (to je, izterjati z izvršbo) od dolžnika. Izterjava dolga z izvršbo ni potrebna le v primeru, v katerem bi bila očitno neuspešna ali če je dolžnik v stečajju. V obravnavani zadevi je na datum izdaje poziva k izpolnitvi na podlagi solidarne odgovornosti nad družbo VERAMI tekel stečajni postopek. V Češki republiki je obseg poplačil, ki se doseže v stečajnih postopkih, praviloma zelo nizek. Zato ni mogoče domnevati, da bi v teh okoliščinah solidarno odgovoren subjekt (v tem primeru družba FAU), če bi poravnal zapadle obveznosti družbe VERAMI do davčnega organa, lahko uspešno uveljavljal svoj regresni zahtevek do te družbe. Treba je torej izhajati iz tega, da solidarno odgovoren subjekt načeloma ne bo dosegel, da bi mu glavni dolžnik (njegov dobavitelj) dejansko povrnil to, kar je davčnemu organu plačal za poplačilo zapadlih davčnih obveznosti glavnega dolžnika.

III. Analiza vprašanja za predhodno odločanje

- 16 Po mnenju NSS je treba poudariti, da se v predloženem vprašanju križata dva vidika uporabe davka na dodano vrednost. Prvič, gre za zavrnitev pravice do odbitka davka in, drugič, za uveljavljanje solidarne odgovornosti za plačilo davka od prejetih obdavčljivih storitev s strani njihovega dobavitelja.

Zavrnitev pravice do odbitka davka

- 17 Prvi vidik je določitev davčne obveznosti družbe FAU, v kateri je izražena uveljavitev pravice do odbitka davka za storitve, prejete od družbe VERAMI. Na ravni nacionalnega davčnega prava gre za postopek nadzora v skladu z davčnim zakonikom. Na podlagi izida tega postopka je bil družbi FAU za vsako davčno obdobje, na katero se je postopek nanašal, odmerjen dodaten davek. Družbi FAU je bila zavrnjena pravica do odbitka v skladu s členom 168 Direktive 2006/112/ES, ker so bile transakcije, v zvezi s katerimi je uveljavljala odbitek, del

verige poslovnih transakcij, v okviru katere je bila storjena davčna goljufija. Ta vidik ni predmet sodnega nadzora v obravnavani zadevi. Vendar ga ni mogoče spreledati, saj dopolnjuje kontekst vprašanja za predhodno odločanje.

- 18 Družbi FAU in njenemu dobavitelju, družbi VERAMI, je bil dodatni davek odmerjen tako, da sta morali obračunati davek od obdavčljivih transakcij (izstopni davek), obenem pa jima je bila zavrnjena pravica do odbitka vstopnega davka. Razlog za to je bil, da sta bili tako pridobitev obdavčljive storitve s strani družbe VERAMI kot pridobitev enake obdavčljive storitve s strani družbe FAU del iste verige poslovnih transakcij, v okviru katere je na prejšnjih stopnjah zaradi goljufije prišlo do davčne izgube. Davčni organ je ugotovil, da sta družbi VERAMI in FAU vedeli ali bi mogli in morali vedeti, da je bila v širšem okviru obdavčljivih storitev, ki sta jih pridobili, storjena davčna goljufija. Pri tem nista sprejeli preventivnih ukrepov, s katerimi bi se lahko izognili vpletenosti v goljufijo.
- 19 Sodišče je v sodbi z dne 24. novembra 2022, Finanzamt M (C-596/21, EU:C:2022:921), navedlo, da je nezavedanje obstoja goljufije implicitni materialni pogoj za pravico do odbitka. Davčnemu zavezancu, ki tega pogoja ne izpolni, je treba v celoti zavrniti izvrševanje njegove pravice do odbitka. Cilj obveznosti davčnih organov in sodišč, da zavrnejo pravico do odbitka, je zlasti v tem, da se davčne zavezanke zaveže k skrbnemu ravnanju. Obveznost dolžne skrbnosti je treba razumeti tako, da se od gospodarskih subjektov zahteva, da se pri vsaki gospodarski transakciji prepričajo, da transakcije, ki jih izvajajo, ne vodijo k udeležbi pri davčni goljufiji. Takega cilja pa ne bi bilo mogoče učinkovito uresničiti, če bi bila zavrnitev pravice do odbitka relativno omejena le na delež zneskov, plačanih iz naslova dolgovanega DDV, ki ustrezajo znesku, ki je predmet goljufije. S tem bi bili davčni zavezanci spodbujeni le k sprejetju ustreznih ukrepov za omejitev posledic morebitne goljufije, ne pa nujno tistih, ki omogočajo, da se prepričajo, da transakcije, ki jih izvajajo, ne vodijo k udeležbi pri ali olajševanju davčne goljufije. Dejstvo, da je davčni zavezanec pridobil blago ali storitve, čeprav je vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo tega blaga ali teh storitev sodeluje pri transakciji, povezani z goljufijo, storjeno višje v verigi, zadostuje za ugotovitev, da je ta davčni zavezanec udeležen pri tej goljufiji. To je zadosten razlog, da se mu vzame pravica do odbitka, ne da bi bilo treba dokazati obstoj nevarnosti izgube davčnih prihodkov.
- 20 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se davčni zavezanec, ki je sodeloval pri davčni goljufiji, za namene odbitka DDV ne more sklicevati na načelo davčne nevtralnosti (sklep z dne 14. aprila, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266)).
- 21 NSS na podlagi te aktualne sodne prakse Sodišča sklepa, da cilj zavrnitve pravice do odbitka, ki se izreče zato, ker je bila v verigi poslovnih transakcij storjena davčna goljufija, ni nadomestitev davka, ki ni bil vplačan v državni proračun, temveč zaščita sistema DDV pred goljufijami. Ta ukrep je namenjen predvsem preprečevanju davčnih goljufij, iz česar izhaja, da naj bi bil tudi odvrčilen.

Preprečevanje ne bi bilo učinkovito, če bi bilo mogoče manjkajoči davek dodatno odmeriti le enemu členu v verigi, v kateri je bila storjena goljufija. Zato je treba izhajati iz tega, da nihče, ki je zavestno sodeloval pri davčni goljufiji, ni upravičen do kakršnega koli odbitka. Če bi davčni organ zavrnitev odbitka omejil zgolj z vidika pobiranja manjkajočega davka, bi ravnal diskriminatorno, in sicer tako v razmerju do subjekta, kateremu bi odmeril dodaten davek (ta subjekt bi odgovarjal za udeležbo v goljufiji, ne bi pa se obremenilo drugih členov verige, ki so morda prav tako vedeli za goljufijo), kot v razmerju do poštenih subjektov, ki bi bili s tem dejanjem neupravičeno oškodovani v primerjavi z nepoštenimi subjekti. Iz tega izhaja, da lahko davčni organ pravico do odbitka zavrne vsem členom verige, v kateri je prišlo do goljufije (glej sodbe NSS z dne 19. januarja 2023, opravilna številka 1 Afs 101/2021–42, Trimet Prag, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42; z dne 26. januarja 2023, opravilna številka 1 Afs 164/2021–52, Z + M servis, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52; z dne 29. marca 2023, opravilna številka 2 Afs 298/2021–69, LAKUM – AP, CZ:NSS:2023:2.Afs. 298.2021.69; z dne 27. aprila 2023, opravilna številka 7 Afs 160/2021–89, T R I O D O N, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89; z dne 25. oktobra 2023, opravilna številka 1 Afs 1/2023–71, FEPO – europalety, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71; ali že z dne 7. septembra 2021, opravilna številka 6 Afs 158/2019–63, ANAFRA, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Glede na zgornje ugotovitve iz sodne prakse Sodišča in sodne prakse NSS, ki se nanjo sklicuje, je jasno, da je v obravnavanem primeru prišlo do dopustne kršitve davčne nevtralnosti, saj pravica do odbitka ni bila zavrnjena le družbi FAU, temveč tudi njenemu dobavitelju, družbi VERAMI. Do tega pa je prišlo, ker sta ti družbi sodelovali pri davčni goljufiji. Ta vidik zapletenih razmerij je v sodni praksi Sodišča torej dovolj razjasnjen, da v zvezi z njim predložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe ni potrebna. To sicer niti ne bi bilo mogoče, saj ta vidik, ki se nanaša na fazo nadzora v davčnem postopku, ni predmet sodnega nadzora v tej zadevi.

Solidarna odgovornost za davek, ki ga subjekt, ki opravi obdavčljivo storitev, ni plačal

- 23 Iz člena 205 Direktive 2006/112/ES izhaja, da lahko države članice uvedejo solidarno odgovornost za plačilo davka, pri čemer pogoji za tako odgovornost niso določeni. V določenem obsegu je o teh pogojih odločalo Sodišče, in sicer najprej v povezavi s členom 21(3) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), ki mu je po vsebini podoben.
- 24 Bistven pomen je treba pripisati sodbi z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309). Sodišče je v njej poudarilo, da morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jim jih podeljujejo direktive Skupnosti, spoštovati splošna načela prava, ki so del pravnega reda Skupnosti, med katerimi sta zlasti načelo pravne varnosti in načelo

sorazmernosti. V zvezi z načelom sorazmernosti velja, da ukrepi, ki jih države članice sprejmejo na podlagi člena 21(3) Šeste direktive, čeprav se skuša z njimi kar se da učinkovito varovati pravice državnega proračuna, ne smejo presehati tega, kar je nujno potrebno za ta namen. Člen 21(3) Direktive 77/388/EGS državi članici dovoljuje, da določi osebo kot solidarno odgovorno za plačilo DDV, če je ta oseba ob transakciji vedela ali je imela razloge za utemeljen sum, da DDV, ki ga je treba plačati v zvezi s to transakcijo ali kakršno koli prejšnjo ali poznejšo transakcijo, ne bo plačan. Država se lahko glede tega opre na domneve, vendarle njihovo izpodbijanje z nasprotnim dokazom za dano osebo ne sme biti praktično nemogoče ali prekomerno težavno. Posledica uporabe domnev ne sme biti *de facto* uvedba sistema, ki temelji na objektivni odgovornosti, ki bi presegal to, kar je nujno potrebno za varovanje pravic državnega proračuna. Osebam, ki ravnajo previdno, kot se od njih lahko upravičeno zahteva, da se zagotovi, da njihove transakcije niso del verige, ki vključuje transakcijo, ki je del davčne goljufije, mora biti omogočeno, da se zanesejo na zakonitost teh transakcij, ne da bi pri tem tvegale, da bi postale solidarno odgovorne za plačilo davka, ki bi ga moral plačati drug davčni zavezanec.

- 25 Te ugotovitve je Sodišče potrdilo tudi v sodbi z dne 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10, EU:C:2011:871).
- 26 Sodišče je člen 205 Direktive 2006/112/ES razlagalo v sodbi z dne 20. maja 2021, „ALTI“ OOD (C-4/20, EU:C:2021:397). Navedlo je, da v tej določbi niso navedene niti osebe, ki jih države članice lahko določijo za solidarne dolžnike, niti položaji, v katerih se taka določitev lahko opravi. Zato morajo pogoje in podrobna pravila za uveljavljanje solidarne odgovornosti določiti države članice. Glede na načeli pravne varnosti in sorazmernosti, razlagani v smislu zgoraj navedenih sodb, lahko države članice določijo solidarnega dolžnika, ki ni oseba, ki je dolžna plačati davek, da zagotovijo njegovo učinkovito pobiranje. Ta določitev mora biti utemeljena z dejanskim in/ali pravnim razmerjem med tema solidarnima dolžnikoma. Države članice morajo natančno opredeliti posebne okoliščine, v katerih je treba osebo, kot je prejemnik obdavčljive transakcije, šteti za solidarno odgovorno za plačilo davka, ki ga dolguje njegov sopogodbenuk, čeprav ga je plačala s plačilom cene transakcije. Sodišče je v nadaljevanju ponovilo zgoraj navedene ugotovitve iz sodbe Federation of Technological Industries in drugi. Dodalo je, da mora imeti davčni organ v primeru zlorabe na področju DDV možnost, da zaradi učinkovitosti od vsakega sopogodbenuka, ki je sodeloval pri tej zlorabi, izterja dolgovani davek in vse elemente, povezane s tem davkom.
- 27 Iz sodne prakse Sodišča torej izhaja, da je opredelitev pogojev za uveljavljanje solidarne odgovornosti za plačilo davka v pristojnosti držav članic. Vendar morajo te pri tem spoštovati načeli pravne varnosti in sorazmernosti. Izključena je uporaba sistema objektivne odgovornosti, v katerem se odgovornosti ne bi bilo mogoče razbremeniti niti v primeru obstoja dobre vere, ki izhaja iz uporabe vseh ukrepov, ki se lahko zakonito zahtevajo za to, da se zadevna oseba izogne udeležbi pri goljufiji.

- 28 NSS je seznanjeno s tem, da bo Sodišče člen 205 Direktive 2006/112/ES obravnavalo tudi v zadevi C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV. Iz javno dostopnih informacij o tej zadevi, zlasti iz vsebine vprašanj za predhodno odločanje, ni razvidno, da bo Sodišče odločalo o vprašanju, ki je upoštevno za odločitev v tej zadevi, ki jo mora sprejeti NSS.
- 29 Sodišče še ni obravnavalo vprašanja, ali je z načelom sorazmernosti skladno uveljavljanje solidarne odgovornosti za plačilo davka, ki ga dobavitelj ni plačal, ob hkratni zavrnitvi pravice do odbitka davka zaradi sodelovanja pri davčni goljufiji v zvezi z istimi poslovnimi transakcijami, do katere je poleg tega prišlo v položaju, v katerem je davčni zavezanec, v razmerju do katerega sta bila hkrati uporabljena oba ukrepa, vedel ali vsaj mogel in moral vedeti, da s prejetjem obdavčljivih storitev sodeluje pri davčni goljufiji in da njegov dobavitelj ne bo plačal davka od obdavčljivih storitev, ki jih je davčni zavezanec prejel od tega dobavitelja. Zato tega vprašanja ni mogoče obravnavati niti kot *acte éclairée* niti – zaradi njegove dvoumnosti – kot *acte clair*.
- 30 NSS v zvezi s tem navaja, da hkratna uporaba zavrnitve pravice do odbitka in solidarne odgovornosti za plačilo davka s strani dobavitelja v nacionalnem pravu ni izrecno urejena. Izhaja iz upravne prakse davčnega organa, o katere zakonitosti NSS še ni presojalo. Z vidika sistematične razlage nacionalnega prava se zdi, da sočasna uporaba teh instrumentov ni izključena. Zavrnitev pravice do odbitka davka je instrument, ki se pri odmeri davka uporablja v okviru faze nadzora v davčnem postopku. Poleg tega se v obravnavanem primeru nanaša na davčno obveznost same družbe FAU. Solidarna odgovornost za plačilo davka, ki ga dobavitelj ni plačal, pa je instrument faze plačila davka, ki v davčnem postopku sledi fazi nadzora (glej sodbi NSS z dne 18. decembra 2018, opravilna številka 7 Afs 8/2018–56, ARMOSTAV MÍSTEK, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56; in z dne 24. januarja 2022, opravilna številka 10 Afs 57/2021–65, EKO Logistics, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). Solidarna odgovornost se ne nanaša na davčno obveznost same družbe FAU, temveč na davek od prejetih obdavčljivih storitev, katerega znesek je družba VERAMI (to je, dobavitelj družbe FAU) navedla na računu in ki bi ga morala družba VERAMI vplačati v državni proračun. Solidarna odgovornost in zavrnitev pravice do odbitka se torej, čeprav zadevata isto poslovno transakcijo (obdavčljivo storitev), nanašata na davčne obveznosti različnih davčnih zavezancev. Solidarna odgovornost se nanaša na davčno obveznost družbe VERAMI (izstopni davek), medtem ko se zavrnitev pravice do odbitka nanaša na davčno obveznost družbe FAU (vstopni davek).
- 31 Dvom o tem, ali se lahko za družbo FAU hkrati uporabita oba ukrepa, se poraja le zaradi vprašanja, ali je uveljavitev solidarne odgovornosti v položaju, v katerem je bila družbi FAU s pravnomočno odločbo že odvzeta pravica do odbitka davka od istih obdavčljiv storitev, v skladu z načelom sorazmernosti. Načelo sorazmernosti se v okviru člena 205 Direktive 2006/112/ES razlaga tako, da ukrepi, s katerimi si država članica prizadeva zagotoviti čim učinkovitejšo zaščito plačil v državni proračun, ne smejo presežati okvira, ki je nujen za dosego tega cilja. V obravnavani zadevi je bistvenega pomena odgovor na vprašanje, ali je to, da se

družbi FAU pravica do odbitka davka zavrne, ker je izvedena obdavčljiva transakcija del verige poslovnih transakcij, v okviru katere je prišlo do davčne goljufije, zadosten ukrep za zagotovitev zaščite plačil v državni proračun in zadosten instrument za boj proti davčnim goljufijam. Če to, da se družbi FAU zavrne pravica do odbitka, ne bi zadostovalo za zaščito teh javnih interesov, in če bi bilo treba zato za uresničitev navedenih legitimnih ciljev uporabiti vse ukrepe za izterjavo davka, ki ga družba VERAMI ni plačala, je treba presoditi, ali je (glede na okoliščine obravnavane zadeve) uveljavljanje solidarne odgovornosti družbe FAU v skladu z načelom sorazmernosti.

- 32 NSS meni, da se družba FAU ne bi mogla sklicevati na pravilo, ki izhaja iz sodne prakse Sodišča, da mora biti porazdelitev tveganja med dobaviteljem in davčno upravo v primeru goljufije, ki jo je storila tretja oseba, združljiva z načelom sorazmernosti (sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105)). Družba FAU je namreč vsaj mogla in bi morala vedeti, da bo s tem, da bo od družbe VERAMI prejela obdavčljivo storitev, sodelovala v davčni goljufiji.
- 33 Za presojo, ki jo bo Sodišče opravilo v zvezi s predloženim vprašanjem, bi bili lahko upoštevni dejanski okoliščini, ki sta bili sicer že navedeni zgoraj, a ju vseeno velja ponovno izpostaviti. Prvič, čeprav je davčni organ družbi FAU zavrnil pravico do odbitka davka od storitev, prejetih od družbe VERAMI, je do tega prišlo šele po opravljenem davčnem inšpekcijskem nadzoru v postopku za odmero dodatnega davka. Družbi FAU je bil posledično odmerjen dodaten davek, ki pa ga zaradi svojega stečaja ni plačala. Družba FAU torej ni izpolnila svojih obveznosti do državnega proračuna, ki so neposredno povezane z zavrnitvijo pravice do odbitka davka. Nasprotna stranka to poudarja v svoji kasacijski pritožbi. Vendar je treba pojasniti, da je od družbe FAU trenutno načeloma mogoče terjati, naj plača tako nastali davčni dolg. Dodati je treba, da je v tem primeru to mogoče le v skladu s pravili, ki se uporabljajo v stečajnem postopku.
- 34 Drugič, če bi družba FAU iz naslova solidarne odgovornosti plačala davčno obveznost svojega dobavitelja, bi bilo glede na nacionalno pravno ureditev o subsidiarnosti solidarne odgovornosti za zapadlo davčno obveznost malo verjetno, da bi nato lahko od svojega dobavitelja uspešno izterjala vračilo (glej podrobneje zgoraj).

[...] (ni prevedeno) [ponovitev vprašanja za predhodno odločanje]

[...] (ni prevedeno) [nacionalni postopek]

[...] (ni prevedeno)