



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 19. prosinca 2019.¹

Predmet C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.
Uz sudjelovanje:
Finanční úřad pro Středočeský kraj

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Članak 179. i članak 183. Direktive 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Višak PDV-a – Zadržavanje cijelog viška PDV-a tijekom poreznog nadzora dijela transakcija – Djelomični povrat istaknutog viška PDV-a – Načelo neutralnosti – Načelo proporcionalnosti”

I. Uvod

1. Može li porezna uprava odgoditi povrat viška PDV-a u cijelosti, čak i ako je još samo manji dio predmet poreznog nadzora koji je u tijeku? Porezna uprava i Komisija na to pitanje odgovaraju potvrdno, pri čemu navode argument da se odbitak pretporeza u skladu s člankom 179. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost² (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) može provesti samo u odnosu na *ukupni* iznos.
2. Navedeno pitanje osobito je osjetljivo zato što je moguće da je dio istaknutog odbitka pretporeza koji još treba ispitati povezan s transakcijama koje su dio utaje treće osobe, što je porezni obveznik u određenim okolnostima trebao znati. Time bi se u skladu sa sudskom praksom Suda³ poreznoj upravi omogućilo (odnosno naložilo) da s tim u vezi uskrati pravo na odbitak pretporeza.
3. Međutim, znači li to i da se povrat odbitka pretporeza u odnosu na ostale transakcije koje su nesporno „zakonite” može odgoditi za nekoliko godina?

¹ Izvorni jezik: njemački

² SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

³ Presude od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, t. 35.), od 3. listopada 2019., Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, t. 30.) i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 48.). Vidjeti u tom smislu i presude od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, t. 27. i 28.) i od 6. prosinca 2012., Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, t. 39. do 40.).

II. Pravni okvir

A. *Pravo Unije*

4. Članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u određuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik [...]”

5. Članak 179. stavak 1. Direktive o PDV-u odnosi se na odbitak pretporeza koji provodi porezni obveznik:

„Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno članku 178. [...]”

6. Članak 183. stavak 1. Direktive o PDV-u odnosi se na način na koji države članice postupaju u pogledu viška PDV-a:

„Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje. [...]”

7. Člankom 273. Direktive o PDV-u za države članice predviđaju se mogućnosti borbe protiv utaje poreza itd.:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezni obveznici između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.

Mogućnost predviđena prvim stavkom ne može se upotrebljavati za određivanje dodatnih obveza izdavanja računa, koje su veće od onih propisanih u poglavlju 3.”

B. *Češko pravo*

8. U skladu s člankom 105. stavkom 1. Zákona 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) „[a]ko iz obračuna preplaćenog PDV-a proizlazi da porezni obveznik ima pravo na povrat iznosa većeg od 100 [čeških kruna (CZK)], taj mu se iznos automatski vraća u roku od 30 dana od obračuna”.

9. U skladu s člancima 89. i 90. Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009, Porezni zakonik), kako je glasio do 31. prosinca 2016. (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), ako iz podnesene pravilne porezne prijave proizlazi da porezni obveznik ima pravo na odbitak poreza, porezna uprava će, u slučaju dvojbe, pozvati na uklanjanje dvojbi; ako se te dvojbe na navedeni način ne uklone te se iznos poreza ne utvrdi s dostatnom vjerodostojnošću, porezna uprava može provesti porezni nadzor.

10. Sud koji je uputio zahtjev navodi da Porezni zakonik ne predviđa nikakav maksimalan rok za porezni nadzor niti za postupak obračuna u okviru kojeg se provodi porezni nadzor. Postoji samo rok za izračun poreza. U skladu s člankom 148. Poreznog zakonika, ako je porezni nadzor pokrenut prije isteka roka za izračun poreza, porez se mora izračunati u roku od tri godine od početka nadzora. Rok predviđen za izračun poreza prekida se, među ostalim, tijekom trajanja međunarodne suradnje u poreznim stvarima. Taj rok ni u kojem slučaju ne smije biti dulji od 10 godina.

11. U skladu s člankom 254.a Poreznog zakonika, ako postupak uklanjanja dvojbi povezan s pravilnom poreznom prijavom, iz kojeg proizlazi da porezni obveznik ima pravo na odbitak poreza, traje više od pet mjeseci, porezni obveznik ima pravo na kamatu na iznos odbitka poreza koji utvrdi porezna uprava.

12. Iz navoda suda koji je uputio zahtjev proizlazi da u skladu s nacionalnim pravom očito nije moguć djelomični, odnosno privremeni izračun poreza nespornog dijela porezne prijave prije završetka poreznog nadzora.

III. Glavni postupak

13. AGROBET CZ, s. r. o. (u daljnjem tekstu: AGROBET) je društvo čija djelatnost obuhvaća uvoz i izvoz, osobito poljoprivrednih i prehrambenih proizvoda.

14. U veljači 2016. to je društvo podnijelo prijavu PDV-a za prosinac 2015. i siječanj 2016. u kojoj je navelo višak PDV-a u iznosu od 2 958 167 čeških kruna (otprilike 109 476 eura), odnosno 1 559 241 čeških kruna (otprilike 57 649 eura). Taj višak PDV-a uključuje i iznose odbitka pretporeza za kupnju ulja uljane repice koje je AGROBET preprodao jednom poljskom društvu i u pogledu kojeg je bio oslobođen plaćanja poreza.

15. Porezna tijela pokrenula su porezni nadzor za oba porezna razdoblja jer su imala dvojbe u pogledu pravilnog oporezivanja transakcija povezanih s uljem uljane repice. Dvojbe su se odnosile na primijenjenu poreznu stopu kao i na postojanje takozvanih fiktivnih transakcija. Pozadina je bila činjenica da je ulje uljane repice potjecalo iz Poljske, da se u neprerađenom obliku njime dalje trgovalo u Češkoj Republici te da ga je AGROBET potom prodao nazad kupcu u Poljskoj.

16. Zbog tih dvojbi, PDV se nije obračunao za razdoblja prosinac 2015. i siječanj 2016., a u pogledu izračunanog viška PDV-a nije se izvršio povrat. AGROBET je zatim ponudio osiguranje za sporni dio PDV-a kako bi se mogao izračunati nesporni dio i isplatiti preostali višak PDV-a. Porezna uprava je to odbila jer je višak PDV-a nedjeljiv i odnosi se na čitavo porezno razdoblje, a ne samo na dio razdoblja za koje su transakcije prijavljene.

17. U okviru zahtjeva za informacije na temelju međunarodne uzajamne pomoći, poljska porezna uprava je u lipnju 2016. istaknula da kupca koji je od društva AGROBET kupio ulje uljane repice nije moguće kontaktirati te da ga se može smatrati „nepostojećim trgovcem” (*missing trader*). U trenutku rasprave pred Sudom 11. rujna 2019., ispitivanje predmetnih transakcija povezanih s uljem uljane repice još uvijek nije bilo pravomoćno završeno.

18. Tužitelj je 30. siječnja 2017. podnio dvije tužbe zbog propusta, zahtijevajući od suda da naloži tuženiku da donese odluku s prikazom izračuna tužiteljeva poreza za prosinac 2015. i siječanj 2016., u dijelu u kojem taj porez nije bio predmet pokrenutog poreznog nadzora. AGROBET je protiv odbijajuće presude od 13. lipnja 2017. podnio kasacijsku žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

19. Odlukom od 31. svibnja 2018. Najvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) uputio je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeće prethodno pitanje:

„Je li u skladu s pravom Unije, a osobito s načelom neutralnosti PDV-a, mjera države članice koja obračun i plaćanje dijela zahtijevanog odbitka PDV-a uvjetuje okončanjem postupka o svim oporezivim transakcijama u danom poreznom razdoblju?“

20. U postupku pred Sudom društvo AGROBET, Češka Republika, Kraljevina Španjolska i Komisija podnijeli su pisana očitovanja te su sudjelovali na raspravi održanoj 11. rujna 2019.

V. Pravna ocjena

A. Pozadina problema i tumačenje prethodnog pitanja

21. Višak PDV-a društva AGROBET koji je sporan u ovom slučaju proizlazi iz poreznog tretmana prekogranične trgovine robom. Isporuka unutar Zajednice (odnosno prekogranična prodaja robe) u načelu je izuzeta od poreza u zemlji podrijetla (članak 138. Direktive o PDV-u). Međutim, moguć je odbitak pretporeza za kupnju (članak 169. točka (b) Direktive o PDV-u). Cilj tog sustava jest provedba načela zemlje odredišta. Izvoznik robe oslobađa se plaćanja PDV-a na nacionalnoj razini, a uvoznik te robe podliježe plaćanju PDV-a u zemlji odredišta (oporezivanje stjecanja unutar Zajednice vidjeti članak 2. stavak 1. točku (b), članke 20., 40. i 68. Direktive o PDV-u). Stoga kada je riječ o takvom poslovnom modelu nužno dolazi do stvaranja viška PDV-a kod izvoznika.

22. Suprotno tomu, u slučaju domaćih transakcija u pravilu se tehnikom prisilnog prijeloja poreznog duga i prava na povrat PDV-a u skladu s člankom 179. Direktive o PDV-u izbjegava stvaranje takvog viška jer su oporezive izlazne transakcije obično veće nego ulazne transakcije. Međutim, poduzetnici koji su uglavnom aktivni u međunarodnoj trgovini osobito ovise o pravodobnom povratu viška PDV-a.

23. Prekogranična trgovina iz tog je razloga ipak i često podložna prijevarama. U tom je pogledu dovoljno da kupac robe ne plati PDV za preprodaju u državi odredišta (u ovom slučaju Poljska) i potom nestane (takozvani nepostojeći trgovac).

24. Očito je u ovom postupku upitno je li AGROBET u pogledu prodaje ulja uljane repice svojem poljskom kupcu trebao znati da je potonji kupac uključen u takvu utaju PDV-a. U tom pogledu češka porezna uprava društvu AGROBET želi uskratiti pravo na odbitak pretporeza za kupnju ili izuzeće od poreza za prodaju. Ne čini mi se vjerojatnim da porezna uprava društvu AGROBET želi (kumulativno) uskratiti pravo na odbitak pretporeza za kupnju kao i na izuzeće od poreza za prodaju, s obzirom na to da bi to bilo dvostruko „kažnjavanje“ za istu „povredu“. Međutim, iz zahtjeva za prethodnu odluku ne proizlazi dovoljno jasno što konkretno porezna uprava ispituje.

25. U svakom slučaju, AGROBET je još sudjelovao u daljnjim transakcijama s drugom robom i s drugim kupcima u drugim državama članicama koje, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, nisu problematične. U pogledu tih transakcija nesporno je utvrđeno izuzeće od poreza kao i pravo na odbitak pretporeza. AGROBET u glavnom postupku ističe samo odbitak pretporeza koji iz toga proizlazi. Međutim, porezna tijela potonje odbijaju sve dok traje porezni nadzor u pogledu predmetnih transakcija povezanih s uljem uljane repice (koje su eventualno dio utaje).

26. Takve provjere mogu trajati godinama, u predmetnom slučaju one traju već dulje od tri godine. Stoga u teoriji ispitivanje transakcije u iznosu od jednog eura može odgoditi izračun poreza za sve ostale transakcije za nekoliko godina. Čini se da je najviša granica u nacionalnom pravu deset godina. Takva odgoda ima negativan učinak na likvidnost poduzetnika i čini PDV za to razdoblje znatnim troškom, iako plaćanju PDV-a, kao općem porezu na potrošnju, podliježe samo konačni potrošač⁴, a za poduzetnike on treba biti neutralan.

27. Stoga sud koji je uputio zahtjev pita može li Češka Republika odbiti ostvarivanje nespornog prava na odbitak pretporeza (odnosno povrat viška PDV-a koji iz toga proizlazi) u skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u tijekom ispitivanja ostalih transakcija izvršenih u istom poreznom razdoblju jednako tako kao što može odbiti pravo na odbitak pretporeza u pogledu ispitanih transakcija.

28. Time se postavlja pitanje, na koje u biti treba odgovoriti, je li u skladu s člancima 167. i 168. Direktive o PDV-u u vezi s načelom neutralnosti da se izračun i isplata *nespornog* dijela viška PDV-a može odgađati sve dok se dovoljno ne ispituju sve transakcije izvršene u određenom poreznom razdoblju, čak i ako je jasno da je velik dio iskazanih poreznih dugova i iskazanog odbitka pretporeza opravdan.

29. Odgovor na to pitanje bio bi potvrđan ako se odbitak pretporeza ne bi priznao djelomično, nego samo u odnosu na ukupni iznos (u cijelosti) (odjeljak B) ili ako u tom pogledu ne bi postojao nesporni višak PDV-a, kao što to osobito ističu češka i španjolska vlada (odjeljak C). Međutim, ako to nije slučaj, tada se načelom neutralnosti u pogledu PDV-a čak nalaže pravodobni, djelomični izračun i isplata nespornog viška PDV-a, koji se u svakom slučaju mogu ograničiti iz razloga povezanih s učinkovitom borbom protiv utaje (odjeljak D).

B. Odgoda isplate viška PDV-a zbog nedjeljivosti odbitka pretporeza?

30. Češka Republika, Kraljevina Španjolska kao i Komisija zaključno smatraju da se odbitak pretporeza za određeno porezno razdoblje može priznati samo kao nedjeljiva cjelina. Pritom se u bitnome pozivaju na članak 179. i članak 183. Direktive o PDV-u.

31. U članku 179. Direktive o PDV-u pojašnjava se način na koji porezni obveznik provodi odbitak pretporeza, naime tako što se nalaže prisilni prijebor s ukupnim iznosom dugovanog poreza za određeno porezno razdoblje. Ako je porezni dug veći od odbitka pretporeza, preostaje manji dio poreza koji još treba platiti.

32. Suprotno tomu, ako je porezni dug manji od odbitka, preostaje višak PDV-a. Povrat tog viška PDV-a pobliže se uređuje člankom 183. Direktive o PDV-u. Međutim, u oba je slučaja riječ o istom odbitku pretporeza poreznog obveznika.

1. Omogućuje li se člankom 179. Direktive o PDV-u samo izračun ukupnog iznosa viška PDV-a?

33. U skladu s člankom 179. Direktive o PDV-u, porezni obveznik može provesti odbitak tako da od *ukupnog* iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme *ukupni* iznos PDV-a za koji ima pravo odbitka. Međutim, suprotno onomu što ističu Komisija te češka i španjolska vlada, u članku 179. Direktive o PDV-u ne navodi se smije li se isplata nespornih dijelova viška PDV-a odgoditi do završetka poreznog nadzora ostalih dijelova.

⁴ PDV-om kao općim porezom na potrošnju treba se oporezivati sposobnost plaćanja potrošača, koja je razvidna iz njegove potrošnje imovine radi stjecanja potrošnog dobra (isporuka robe ili usluge), vidjeti, primjerice, presude od 11. listopada 2007., KÖGÁZ i dr. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, t. 37., „Utvrđivanje iznosa PDV-a koji je proporcionalan cijeni koju je porezni obveznik primio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge”) i od 18. prosinca 1997., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, t. 20. i 23.).

34. Naime, člankom 179. Direktive o PDV-u ne uređuju se mogućnosti država članica da vremenski ograniče odbitak pretporeza, nego samo obveza poreznog obveznika da odbitak provede u odnosu na ukupni iznos. Time je obuhvaćena samo jedna metoda izračuna koju provodi porezni obveznik. Porezni obveznik ne može izolirano prijaviti odbitak pretporeza za pojedinačnu transakciju i zahtijevati njegovu isplatu. On taj odbitak može provesti samo u cijelosti za porezno razdoblje prebijanjem sa svojim poreznim dugom (takozvani prisilni prijebaj).

35. Time se članak 179. Direktive o PDV-u odnosi samo na formalni aspekt ostvarivanja prava na odbitak pretporeza. Suprotno tomu, materijalno pravo na odbitak u skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

36. Temeljno činjenično stanje u pogledu PDV-a u članku 2. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u odnosi se na transakcije kao što je isporuka robe, koje podliježu PDV-u. Člankom 168. točkom (a) Direktive o PDV-u, koji se nadovezuje na tu odredbu, uređuje se da porezni obveznik može od PDV-a koji je dužan platiti odbiti isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik. Stoga ne treba shvatiti da se pravo na odbitak pretporeza ostvaruje u odnosu na ukupni iznos, nego u odnosu na transakcije. Isto to proizlazi iz članka 178. Direktive o PDV-u kojim se za ostvarivanje prava na odbitak zahtijeva račun u smislu članka 226. Direktive o PDV-u. Time se ne misli na ukupni račun, nego na račun koji se odnosi na transakcije.

37. Stoga i Sud sasvim pravilno i posve razumno polazi od djeljivosti tih prava kada u predmetu Molenheide govori o „potpunom ili djelomičnom prestanku zadržavanja viška PDV-a koji treba vratiti”⁵. U predmetu Komisija/Mađarska također je posve razumno bila riječ o potpunom ili djelomičnom prijenosu viška PDV-a u drugo razdoblje⁶. To također vrijedi i za odgodu isplate jednog dijela viška PDV-a u predmetu Mednis⁷. Već iz tog razloga treba odbiti argumentaciju koja se odnosi na nedjeljivost odbitka, odnosno viška PDV-a.

38. Slijedom toga, ni iz članka 179. Direktive o PDV-u ni iz izraza „ukupni” ne može se zaključiti da je pravo na odbitak pretporeza nedjeljivo pravo koje država članica može dodijeliti samo u cijelosti ili ga uopće ne može dodijeliti.

2. Može li se nacionalnim pravom u skladu s člankom 183. Direktive o PDV-u isključiti djelomični povrat?

39. Međutim, države članice mogu u skladu s člankom 183. Direktive o PDV-u višak prenijeti u sljedeće razdoblje, što Češka Republika nije iskoristila, ili provesti povrat u skladu s uvjetima koje određuju. U ovom slučaju, nacionalnim se pravom isključuje mogućnost povrata viška PDV-a, dok se ne završi porezni nadzor poreznog razdoblja.

40. Međutim, kao što je Sud već odlučio, članak 183. Direktive o PDV-u ne treba tumačiti na način da su uvjeti povrata viška PDV-a koje su odredile države članice potpuno izuzeti od nadzora u skladu s pravom Unije⁸.

⁵ Presuda od 18. prosinca 1997., (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 56.)

⁶ Presuda od 28. srpnja 2011., (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 56.)

⁷ Presuda od 18. listopada 2012., (C-525/11, EU:C:2012:652, t. 38.)

⁸ Presude od 16. ožujka 2017., Bimotor (C-211/16, neobjavljena, EU:C:2017:221, t. 20.), od 18. listopada 2012., Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, t. 23.), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 40.) i od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 28.), u potonjim se dvjema poziva na presudu od 21. siječnja 2010., Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, t. 15.).

41. U tom pogledu kao prvo valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog na temelju prava Unije⁹.

42. Kako je to Sud više puta naglasio, pravo na odbitak pretporeza sastavni je dio sustava PDV-a te se, u načelu, ne može ograničiti. Konkretno, ostvaruje se *odmah* za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije¹⁰.

43. Kao drugo, valja uzeti u obzir da je postojanje prava na odbitak kao takvo obuhvaćeno člancima 167. do 172. Direktive o PDV-u koji se nalaze u poglavlju naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, dok se članci 178. do 183. te direktive odnose isključivo na uvjete ostvarivanja tog prava¹¹.

44. Pritom je Sud već pojasnio da uvjeti za povrat viška PDV-a koje postave države članice ne smiju povređivati načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika¹².

45. Konkretno, ti uvjeti poreznom obvezniku moraju omogućiti da uz odgovarajuće pretpostavke povрати cjelokupnu tražbinu viška PDV-a, što podrazumijeva da se povrat mora izvršiti u razumnom roku i da odabrani način povrata ni u kojem slučaju ne stvara financijski rizik poreznom obvezniku¹³.

46. Međutim, to bi bio slučaj ako bi se isplata istaknutog viška PDV-a odgodila samo zato što je mali dio iznosa sporan i treba ga pobliže ispitati. Može se zamisliti višak PDV-a u iznosu od, primjerice, 100 000 eura i sporni dio iznosa od nekoliko stotina eura. Obračun kamata koji se u nacionalnom pravu predviđa nakon pet mjeseci u tom pogledu ništa ne mijenja jer se time nije uklonio financijski rizik tijekom prvih pet mjeseci, a obračunom kamata ne kompenzira se slabija likvidnost.

47. Stoga se člankom 183. Direktive o PDV-u ne dopušta da se ne izvrši povrat nespornog dijela istaknutog odbitka pretporeza samo zato što je sporan još neki drugi dio.

3. Ograničenje na temelju članka 273. Direktive o PDV-u?

48. Ni iz članka 273. Direktive o PDV-u ne proizlazi pravo država članica da odbitak pretporeza ograniče u vremenskom pogledu. Time države članice mogu propisati i druge obveze za poreznog obveznika kako bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a te kako bi spriječile poreznu utaju. Međutim, dio viška PDV-a o kojem je riječ u ovom slučaju upravo nije dio utaje. Stoga ni članak 273. Direktive nije relevantan za obrazloženje zašto je taj dio izračunan i isplaćen tek nakon nekoliko godina.

9 Presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 42.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 31.) i od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 14.). Slično već i u presudi Suda od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 47.).

10 Presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 43.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 32.), od 30. rujna 2010., Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 34.) i od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37.) i navedena sudska praksa

11 Presuda od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 44.). Vidjeti u tom smislu presude od 29. travnja 2004., Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, t. 30.) i od 8. studenoga 2001., Komisija/Nizozemska (C-338/98, EU:C:2001:596, t. 71.).

12 To se izričito navodi u presudi od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 45.).

13 Presude od 16. ožujka 2017., Bimotor (C-211/16, neobjavljena, EU:C:2017:221, t. 33.), od 18. listopada 2012., Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, t. 24.), od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 45.), od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 33. i 64.) i od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 17.)

4. Međuzaključak

49. Kao međuzaključak može se utvrditi da se člancima 179., 183. i 273. Direktive o PDV-u države članice ne ovlašćuje da vremenski ograniče isplatu viška PDV-a u cijelosti ako je sporan samo jedan dio, dok je drugi dio nesporan.

C. Postojanje nespornog dijela istaknutog viška PDV-a

50. Međutim, češka i španjolska vlada smatraju da ne može postojati nesporni dio viška PDV-a, s obzirom na to da saldo uvijek ovisi i o konkretnom poreznom dugu.

51. Ovisnost viška PDV-a o iznosu poreznog duga, kao što Komisija te češka i španjolska vlada pravilno ističu, posljedica je prisilnog prijeboja koji se predviđa člankom 179. Direktive o PDV-u. U tom pogledu, u slučaju dvojbi u pogledu iskazanog poreznog duga, porezna uprava treba imati mogućnost ispitati i te dvojbe u razumnom roku i, po potrebi, utvrditi veći porezni dug tako da eventualno više ne preostane višak PDV-a.

52. Dakle, s jedne strane, u skladu sa stalnom sudskom praksom, pravo na odbitak pretporeza može se ostvariti *odmah*¹⁴. S druge strane, poreznoj upravi treba omogućiti da ispita porezne prijave koje je podnio porezni obveznik. To osobito vrijedi kada porezni obveznik, kao što se to predviđa u članku 179. Direktive o PDV-u, sam odbije iznos od svojeg poreznog duga i na taj način samostalno izračuna iznos poreza koji još treba platiti, odnosno iznos svojeg viška PDV-a. To se ispitivanje odnosi na iznos odbitka pretporeza kao i iznos poreznog duga, koji su bitni za iznos viška PDV-a.

53. U skladu s tim, Sud je u slučaju, u kojem je porezna uprava izvršila povrat samo jednog dijela viška PDV-a, a porezni obveznik je u pogledu ostatka viška PDV-a podnio tužbu, odlučio da se rok za povrat viška PDV-a može produljiti kako bi se proveo porezni nadzor ako produljenje ne prekoračuje ono što je nužno kako bi se proveo taj postupak provjere¹⁵. Međutim, to se odnosilo samo na *sporni* dio viška PDV-a.

54. Sud u ovom slučaju ne treba odlučivati o tome koliko iznosi razuman rok za takvo ispitivanje spornog dijela i nije li se on s nešto manje od tri godine već prekoračio. AGROBET ne zahtijeva isplatu spornog viška PDV-a koji još treba ispitati, nego izračun i povrat upravo nespornog dijela viška PDV-a koji više ne treba provjeravati. Čini se da u skladu s činjenicama koje opisuje sud koji je uputio zahtjev i uzimajući u obzir sve dvojbe porezne uprave u ovom slučaju, u pogledu transakcija u pogledu ulja uljane repice, još uvijek postoji višak PDV-a. U tom pogledu, što se tiče društva AGROBET, svakako može biti riječ o nespornom višku PDV-a.

55. Međutim, želim naglasiti da taj nesporni dio *viška* PDV-a ne treba biti identičan nespornom dijelu *odbitka* pretporeza koji očito zahtijeva AGROBET, nego ovisi o tome postoje li dvojbe i u pogledu iznosa poreznog duga društva AGROBET. Ako porezna uprava raspolaže objektivnim elementima u pogledu većeg poreznog duga, time bi se, unatoč postojanju nespornog dijela odbitka pretporeza, smanjio nesporni dio viška PDV-a. U teoriji u obzir dolazi i preostali porezni dug koji još treba platiti. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev je da potonje razjasni.

¹⁴ Presude od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska (C-274/10, EU:C:2011:530, t. 43.), od 30. rujna 2010., *Uszodaépitó* (C-392/09, EU:C:2010:569, t. 34.) i od 15. srpnja 2010., *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, t. 37.) i navedena sudska praksa

¹⁵ Presude od 6. srpnja 2017., *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, t. 21.) i od 12. svibnja 2011., *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, t. 53.), slično već u presudi od 10. srpnja 2008., *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 27.)

D. Pravodobna isplata nespornog dijela viška PDV-a

56. Taj višak PDV-a, koji nije sporan i u pogledu kojeg nije potrebna daljnja provjera, treba isplatiti pravodobno. To proizlazi iz načela neutralnosti (vidjeti točku 57. i sljedeće ovog mišljenja), funkcije poduzetnika koji se oporezuje samo kao osoba koja ubire porez za račun države (vidjeti točku 63. i 64. ovog mišljenja) i temeljnih prava poreznog obveznika (vidjeti točku 65. i 66. ovog mišljenja). U ovom slučaju ni učinkovita borba protiv utaje ne opravdava vremenski neograničenu odgodu povrata nespornog dijela viška PDV-a (vidjeti točku 67. i sljedeće ovog mišljenja).

1. Načelo neutralnosti

57. Načelo neutralnosti sadržava dvije osnovne tvrdnje. Njime se, s jedne strane, u okviru naplate PDV-a zabranjuje različito postupanje s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije¹⁶. S druge strane, načelo neutralnosti znači da poduzetnika kao osobu koja ubire porez za račun države u načelu treba izuzeti¹⁷ od konačnog opterećenja PDV-om ako je poslovna djelatnost sama po sebi namijenjena ostvarivanju (u načelu¹⁸) oporezivih transakcija¹⁹.

58. U ovom je slučaju riječ o obama oblicima. S jedne strane, s poreznim obveznikom koji uglavnom obavlja prekogranične isporuke (izuzete od poreza) na temelju odredbi i prakse u Češkoj Republici postupa se nepovoljnije nego s poreznim obveznikom koji obavlja iste transakcije u tuzemstvu. U slučaju dvojbi u ostvarivanje prava na odbitak pretporeza za pojedine domaće transakcije, prije završetka poreznog nadzora ne bi nastao problem likvidnosti jer se odbitak pretporeza može ostvariti prebijanjem s većim poreznim dugovima iz drugih domaćih operacija.

59. Kako bi uskratilo pravo na takav eventualno nezakoniti odbitak pretporeza, porezna uprava treba donijeti odgovarajuće porezno rješenje koje se potom može i pravodobno (po potrebi u okviru privremene pravne zaštite) sudski ispitati. Taj bi se spor u konačnici odnosio samo na sporni dio i ne bi utjecao na nesporni odbitak pretporeza.

60. Međutim, ako porezni obveznik obavlja iste transakcije u prekograničnoj trgovini, tada su u skladu s češkim pravom dostatne samo dvojbe porezne uprave u pogledu pojedinačnih transakcija kako se ne bi isplatio nesporni dio viška PDV-a. Takvo nejednako postupanje prema poduzetnicima nije u skladu s načelom neutralnosti.

61. Osim toga, poduzetnik izvoznik treba tijekom nadzora na vlastiti trošak pretfinancirati PDV, iako PDV ne bi trebao opteretiti poduzetnika. U tom je pogledu riječ i o drugom aspektu načela neutralnosti.

62. Upravo takvo nepovoljno postupanje u pogledu prekogranične trgovine dovodi do ozbiljnih nedoumica u pogledu prava Unije.

16 Presude od 16. listopada 2008., Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, t. 30.), od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.) i od 11. lipnja 1998., Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, t. 22.)

17 Presude od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 25.) i od 1. travnja 2004., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, t. 39.)

18 Iznimka su prekogranične isporuke izuzete od poreza o kojima je riječ u ovom predmetu, na temelju kojih se u skladu s člankom 169. točkom (b) Direktive o PDV-u ostvaruje pravo na odbitak pretporeza.

19 Presude od 13. ožujka 2014., Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, t. 41.), od 15. prosinca 2005., Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, t. 51.), od 21. travnja 2005., HE (C-25/03, EU:C:2005:241, t. 57.) i moje mišljenje u predmetu Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, t. 25.)

2. Poduzetnik kao osoba koja ubire porez za račun države

63. S druge strane, riječ je i o funkciji poduzetnika kao osobe koja ubire porez za račun države i u interesu javnog proračuna²⁰. Ako je cilj PDV-a opterećenje konačnog potrošača, a poduzetniku se, kako bi se taj cilj ostvario, samo nalaže da prikupi PDV od svojeg suugovaratelja i da ga proslijedi poreznom vjerovniku, tada je nastanak viška PDV-a u smislu članka 183. Direktive o PDV-u zapravo samo iznimka.

64. Naime, u takvom slučaju poduzetnik ne ubire jednostavno PDV i potom ga prosljeđuje državi, nego ga najprije sam pretfinancira. Međutim, pretfinanciranje poreza koje zapravo ne bi trebalo opteretiti poduzetnika, u pogledu načela neutralnosti treba biti svedeno na minimum. To nije slučaj ako je dovoljno postojanje dvojbi u pogledu pojedinačnih transakcija kako bi pretfinanciranje nespornih transakcija trajalo godinama, odnosno neodređeno vrijeme.

3. Obveze poreznog vjerovnika u pogledu temeljnih prava

65. Naposljetku, temeljnim se pravima nalaže pravodobna isplata nespornog dijela viška PDV-a. Poduzetnik ostaje nositelj temeljnih prava, čak i ako ubire PDV u ime države. Mjere u pogledu izračuna PDV-a primjena su prava Unije u smislu članka 51. Povelje. Posljedično, države članice prilikom primjene i tumačenja Direktive o PDV-u trebaju poštovati temeljna prava Unije.

66. Pritom može ostati otvoreno pitanje smatra li se pravo na odbitak pretporeza prema mišljenju ESLJP-a²¹ vlasništvom (u ovom slučaju članak 17. Povelje) ili se vremenska obustava u pogledu viška PDV-a ipak odnosi na obavljanje zanimanja (članak 15. Povelje), odnosno na slobodu poduzetništva (članak 16. Povelje). U svakom slučaju riječ je o zadiranju u temeljna prava poduzetnika ako je nekoliko godina prisiljen na pretfinanciranje materijalnog stranog poreza. Točno je da se takvo zadiranje može opravdati. Međutim, to je slučaj samo ako je ono proporcionalno.

4. Proporcionalnost u okviru učinkovite borbe protiv utaje

67. To, međutim, nije slučaj u ovom predmetu. Točno je da države članice imaju legitiman interes u pogledu poduzimanja prikladnih mjera za zaštitu svojih financijskih interesa. Usto, borba protiv poreznih utaja, izbjegavanja plaćanja poreza i mogućih zlouporaba jest cilj koji Direktiva o PDV-u prepoznaje i potiče²².

68. Međutim, države članice trebaju se koristiti sredstvima koja u najmanjoj mogućoj mjeri štete ciljevima i načelima prava Zajednice kao što je temeljno načelo prava na odbitak pretporeza²³. Stoga se ta sredstva ne mogu koristiti na način da sustavno dovode u pitanje pravo na odbitak PDV-a i prema tome neutralnost PDV-a²⁴.

20 To se izričito navodi u presudama od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.).

21 ESLJP, 7. srpnja 2011., Serkov protiv Ukrajine, 39766/05, t. 32. i sljedeće i ESLJP, 22. siječnja 2009., Bulves protiv Bugarske, 3991/03, t. 57.

22 Presuda od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 22.), vidjeti u tom smislu presude od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 54.), od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 71.) i od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 47.).

23 Presude od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 23.), od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 52. i 53.) i od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 46. i 47.).

O proporcionalnosti u pogledu borbe protiv utaje PDV-a izričito je riječ u presudi od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 19. i 20.).

24 Vidjeti u tom smislu presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, t. 49.), od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 26.), od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 92.) i od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 52.).

69. Želim istaknuti da je Sud već naglasio da opća potreba nadzora poreznog obveznika, osobito novog poreznog obveznika, ne može dovesti do toga da se izvrši povrat viška PDV-a tek nakon pola godine ako porezni obveznik nema mogućnost ukloniti dvojbu u pogledu utaje poreza²⁵. Sud je donio istu odluku u pogledu paušalne odgode dijela istaknutog viška PDV-a s jednog mjeseca na jednu godinu²⁶.

70. To se treba primjenjivati i ako je riječ samo o tome da je porezni obveznik trebao znati da je treća osoba s kojom je poslovao uključena u utaju poreza, ali se ta dvojba odnosi samo na dio transakcija i dio odbitka pretporeza. Naime, obustava isplate istaknutog viška PDV-a u cijelosti na neodređeno razdoblje, neproporcionalna je ako u pogledu samo jednog dijela istaknutih transakcija i jednog dijela istaknutog odbitka pretporeza postoji dvojba koji zbog toga podliježu ispitivanju.

71. To postaje osobito jasno ako se dvojbe odnose samo na malo područje gospodarskih aktivnosti nekog poreznog obveznika (primjerice, u pogledu kupca koji je utajio porez izvršena je jedna od tisuću transakcija), dok je za većinski dio aktivnosti nesporno da je porez bio pravilno prijavljen.

72. Jednako prikladno, ali blaže sredstvo kako bi se u Poljskoj izbjegao porezni gubitak koji nastaje zbog mogućeg uključanja treće osobe u utaju poreza, odnosi se na izračun poreza u kojem se u obzir uzima takvo uključenje u utaju i, osim toga, na odgovarajući način utvrđuju nesporne transakcije i nesporni odbitak pretporeza. Drugo blaže i jednako prikladno sredstvo jest privremeni izračun uz polaganje osiguranja (na primjer, dostavljanje bankovne garancije) za zaštitu od rizika poreznog gubitka koji treba ispitati i u pogledu kojeg postoji bojazan (koji može nastati na temelju mogućeg većeg poreznog duga), kao što je to uostalom ponudio AGROBET.

VI. Zaključak

73. Stoga predlažem Sudu da na prethodno pitanje koja je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika) odgovori na sljedeći način:

Odgoda izračuna i isplate nespornog dijela istaknutog viška PDV-a na neodređeno vrijeme sve dok se sporni dio istaknutog viška PDV-a dovoljno ne ispita, nije u skladu s člancima 167. i 168. Direktive 2006/112/EZ u vezi s načelom neutralnosti.

²⁵ Presuda od 10. srpnja 2008., Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, t. 24.)

²⁶ Presuda od 18. listopada 2012., Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, t. 33. i sljedeće)