



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

14. svibnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak plaćenog pretporeza – Višak PDV-a – Zadržavanje viška nakon pokretanja postupka poreznog nadzora – Zahtjev za povrat dijela viška koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene tim postupkom – Odbijanje porezne uprave”

U predmetu C-446/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Nejvyšší správní soud (Vrhovni upravni sud, Češka Republika), odlukom od 31. svibnja 2018., koju je Sud zaprimio 9. srpnja 2018., u postupku

Agrobet CZ s. r. o.

protiv

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev (izvjestitelj), predsjednik vijeća, P. G. Xuereb i T. von Danwitz, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Longar, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. rujna 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Agrobet CZ s. r. o., M. Jelínek i O. Moravec, *advokáti*,
- za češku vladu, M. Smolek, J. Vlácil i O. Serdula, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, S. Jiménez García, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i M. Salyková, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. prosinca 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: češki

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 179., 183. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) i tumačenje načela neutralnosti poreza na dodanu vrijednost (PDV).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Agrobet CZ s. r. o. (u daljnjem tekstu: društvo Agrobet) i Finančnog úřada pro Středočeský kraj (Porezni ured za Središnju Češku, Češka Republika) u vezi s činjenicom da je nakon pokretanja postupka poreznog nadzora potonji zadržao višak PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U članku 1. stavku 2. drugom podstavku Direktive o PDV-u propisuje se:

„Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.”

- 4 U članku 167. te direktive predviđa se:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

- 5 Članak 168. točka (a) navedene direktive glasi:

„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, koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

- 6 U članku 179. prvom stavku te direktive određuje se:

„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.”

- 7 Članak 183. prvi stavak Direktive o PDV-u glasi:

„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.”

- 8 U članku 273. prvom stavku Direktive o PDV-u predviđa se:

„Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštovanje 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.”

Češko pravo

- 9 U članku 105. stavku 1. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Zakon br. 235/2004 o porezu na dodanu vrijednost), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, propisuje se:

„Ako iz obračuna viška poreza proizlazi da porezni obveznik ima pravo na povrat preplaćenog iznosa većeg od 100 [čeških kruna (CZK) (oko 3,94 eura)], taj mu se iznos vraća po službenoj dužnosti u roku od 30 dana od dana obračuna viška. Navedeno se ne primjenjuje ako je preplaćeni iznos koji se može vratiti rezultat izmjene utvrđenog iznosa poreza nakon provedenih ispravaka”.

- 10 U članku 85. stavcima 1., 3. i 4. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (Zakon br. 280/2009 kojim se utvrđuje Zakonik o poreznom postupku), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku), predviđa se:

„1. Predmet poreznog nadzora porezne su obveze, prijave poreznog obveznika i druge okolnosti bitne za utvrđivanje postojanja i točnog iznosa poreza na koji se porezni postupak odnosi.

[...]

3. Porezna uprava u za to utvrđenoj mjeri ispituje predmet poreznog nadzora. Opseg tog nadzora može biti širi ili uži, u skladu s postupkom predviđenim prilikom njegova pokretanja.

4. Porezni nadzor može se provesti istodobno s više poreznih postupaka koji se odnose na istog poreznog obveznika. Porezna uprava može porezni nadzor koji je u tijeku, a odnosi se na određeni porezni postupak, proširiti i na druge porezne postupke.”

- 11 U članku 89. stavku 4. Zakonika o poreznom postupku određuje se:

„Ako iz podnesene redovne ili dopunske porezne prijave proizlazi da porezni obveznik ima pravo na odbitak poreza, porezna uprava, u slučaju dvojbi, poziva potonjeg da ih otkloni u roku od 30 dana od dana podnošenja te prijave, odnosno najranije nakon posljednjeg dana roka propisanog za podnošenje redovne ili dopunske porezne prijave.”

- 12 Stavci 2. i 3. članka 90. tog zakonika glase:

„2. Ako dvojbe nisu otklonjene i iznos poreza nije utvrđen na dovoljno pouzdan način, porezna uprava priopćava poreznom obvezniku rezultat postupka pojašnjavanja i usklađivanja. Porezni obveznik može, u roku od 15 dana od dana saznanja za rezultat navedenog postupka, poreznoj upravi podnijeti zahtjev za izvođenje dokaza u kojem nudi druga dokazna sredstva.

3. Ako porezna uprava ocijeni da postoje razlozi za izvođenje dokaza, pokreće porezni nadzor u okviru tih razloga. Ako zaključi da navedeni razlozi ne postoje, donosi odluku o utvrđivanju porezne obveze u roku od 15 dana od dana podnošenja zahtjeva poreznog obveznika za izvođenje dokaza.”

13 U članku 148. navedenog zakonika propisuje se:

„1. Poreznu obvezu nije moguće utvrditi nakon isteka za to propisanog trogodišnjeg roka. Rok za utvrđivanje porezne obveze počinje teći na dan isteka roka za podnošenje redovne porezne prijave odnosno na dan dospijeca porezne obveze, ako istodobno ne postoji obveza podnošenja redovne porezne prijave.

[...]

3. Ako je prije isteka roka za utvrđivanje porezne obveze pokrenut porezni nadzor, podnesena redovna porezna prijava ili je upućen poziv za njezino podnošenje, spomenuti rok počinje ponovno teći od datuma izvršenja navedene radnje.

4. Rok za utvrđivanje porezne obveze ne teče:

[...]

f) od dana podnošenja zahtjeva za međunarodnu suradnju u području upravljanja porezom do dana primitka odgovora na taj zahtjev odnosno do dana slanja obavijesti o obustavi navedene suradnje u dotičnom predmetu.

5. Rok za utvrđivanje porezne obveze istječe najkasnije deset godina od početka računanja u skladu sa stavkom 1.

[...]”

14 U članku 254.a tog zakonika određuje se:

„1. Ako postupak pojašnjavanja i usklađivanja koji se odnosi na redovnu ili dopunsku poreznu prijavu iz koje proizlazi pravo poreznog obveznika na odbitak poreza traje dulje od pet mjeseci, porezni obveznik ima pravo na kamate na iznos odbitka poreza koji utvrdi porezna uprava.

2. Pravo na kamate na iznos odbitka poreza porezni obveznik ostvaruje od dana koji slijedi nakon isteka petomjesečnog roka koji počinje teći pokretanjem postupka pojašnjavanja i usklađivanja duljeg od pet mjeseci do dana povrata odbitka poreza odnosno njegova korištenja za plaćanje zaostataka, najkasnije do isteka roka za njegov povrat.

3. Kamata na iznos odbitka poreza odgovara godišnjoj referentnoj ‚repo‘ stopi koju utvrđuje češka središnja banka, uvećanoj za jedan postotni bod, koja se primjenjuje prvog dana odnosno kalendarskog polugodišta.

[...]

6. Kamata koja se priznaje u skladu s ovom odredbom primjenjuje se na naknadu imovinske ili neimovinske štete uzrokovane poreznom obvezniku nezakonitom odlukom ili postupanjem porezne uprave.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

15 U veljači 2016. društvo Agrobet podnijelo je dvije prijave PDV-a za porezna razdoblja u prosincu 2015. i siječnju 2016. u kojima je istaknulo višak PDV-a u iznosu od 2 958 167 kruna (oko 116 462 eura) odnosno 1 559 241 krune (oko 61 386 eura). Zbog ozbiljnih dvojbi u pogledu zakonitosti transakcija tog društva povezanih s uljem uljane repice koje je ono izvršilo u spomenutim dvama poreznim

razdobljima, Porezni ured za Središnju Češku pokrenuo je postupke poreznog nadzora koji su bili ograničeni na te transakcije. Konkretno, budući da se, u skladu s utvrđenjima tog poreznog ureda, uljem uljane repice podrijetlom iz Poljske u neprerađenom obliku trgovalo u Češkoj Republici, nakon čega ga je društvo Agrobet ponovno isporučilo u Poljsku, spomenuti porezni ured dvoji o tome ispunjava li navedeno društvo uvjete za korištenje izuzećem od plaćanja PDV-a na isporuke ulja uljane repice i ostvarivanje prava na odbitak pretporeza plaćenog na s tim povezane kupnje. Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da je Porezni ured za Središnju Češku već pokrenuo istovrsne postupke za porezna razdoblja u listopadu i studenome 2015.

- 16 U prigovorima koje je podnijelo u vezi s pokretanjem tih postupaka društvo Agrobet istaknulo je, među ostalim, da – s obzirom na to da se dvojbe porezne uprave odnose samo na manji dio prijavljenog viška PDV-a – zadržavanje tog viška u cjelini tijekom više uzastopnih poreznih razdoblja predstavlja neproporcionalan teret u odnosu na cilj borbe protiv porezne utaje. To je društvo stoga zatražilo povrat nespornog dijela spomenutog viška, odnosno njegov dio koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene navedenim postupcima.
- 17 Nakon što je Porezni ured za Središnju Češku odbio njegove prigovore, društvo Agrobet u svibnju 2016. zatražilo je od Odvolací finanční ředitelství (Odjel za žalbe porezne uprave, Češka Republika) da ispita način na koji su ti prigovori razmotreni, ponavljajući, među ostalim, da je zadržavanje prijavljenog viška PDV-a, na čiji se najveći dio i ne odnose dvojbe porezne uprave, tijekom više uzastopnih mjeseci neproporcionalno. Odjel za žalbe porezne uprave ocijenio je taj zahtjev neosnovanim zato što Zakonik o poreznom postupku ne predviđa donošenje djelomičnog poreznog rješenja i zato što se PDV uvijek odnosi na cjelokupno porezno razdoblje, a ne samo na dio oporezivih transakcija.
- 18 Društvo Agrobet potom je od Krajskog suda v Praze (Okružni sud u Pragu, Češka Republika) zatražilo da poreznoj upravi naloži da za porezno razdoblje u listopadu 2015. utvrdi iznos viška PDV-a koji nije obuhvaćen predmetnim postupcima poreznog nadzora. Presudom od 4. listopada 2016. taj je sud prihvatio spomenuti zahtjev, pozivajući se osobito na članak 183. Direktive o PDV-u i na presudu od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623).
- 19 Budući da je Odjel za žalbe porezne uprave odbio primijeniti tu presudu od 4. listopada 2016. na porezna razdoblja u prosincu 2015. i siječnju 2016., društvo Agrobet ponovno se obratilo Krajskom sudu v Praze (Okružni sud u Pragu) kako bi ishodilo istovrsnu odluku za navedena razdoblja.
- 20 Presuda Krajskog suda v Praze (Okružni sud u Pragu) od 4. listopada 2016. u međuvremenu je ukinuta presudom koju je 11. svibnja 2017. donio sud koji je uputio zahtjev, uz obrazloženje da se porezna uprava – s obzirom na to da Zakonik o poreznom postupku izričito ne predviđa mogućnost donošenja djelomičnog poreznog rješenja – ne može takvom ovlasti koristiti bez pravnog temelja. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev pojasnio je da iz presude od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623) ne proizlazi to da nacionalno pravo mora dopustiti djelomično utvrđivanje nespornog iznosa viška PDV-a.
- 21 Pozivajući se na spomenutu presudu od 11. svibnja 2017., Krajský soud v Praze (Okružni sud u Pragu) presudom od 13. lipnja 2017. odbio je tužbu društva Agrobet koja se odnosila na porezna razdoblja u prosincu 2015. i siječnju 2016.
- 22 Protiv spomenute presude od 13. lipnja 2017. društvo Agrobet podnijelo je žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev, ističući da nacionalno postupovno pravo nije u skladu s Direktivom o PDV-u i sudskom praksom Suda jer ne dopušta donošenje djelomičnog poreznog rješenja. Prema mišljenju tog društva, pravo Unije i osobito načelo proporcionalnosti dopuštaju odgađanje povrata viška PDV-a nakon pokretanja postupka poreznog nadzora samo u mjeri nužnoj za

ostvarenje cilja koji se želi postići tim postupkom. Budući da jedan dio viška PDV-a porezna uprava ne dovodi u pitanje te on nije predmet spomenutog postupka, navedeno društvo smatra da se zadržavanje nespornog dijela tog viška ne može ocijeniti proporcionalnim.

- 23 Porezni ured za Središnju Češku pred sudom koji je uputio zahtjev ističe da je višak PDV-a, s obzirom na to da se odnosio na cjelokupno porezno razdoblje, mogao nastati samo kao nedjeljiva cjelina. Prema njegovu mišljenju, stoga ne postoji nesporni dio viška PDV-a koji bi bilo moguće djelomično utvrditi i vratiti poreznom obvezniku. Nadalje, taj je porezni ured ocijenio da iz presude od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623) ne proizlazi to da su porezne uprave država članica dužne izvršiti takve djelomične povrate.
- 24 Sud koji je uputio zahtjev prihvaća mogućnost da nacionalne mjere donesene na temelju članka 273. Direktive o PDV-u s ciljem borbe protiv porezne utaje dovedu do ograničavanja prava na odbitak PDV-a i do toga da države članice, na temelju postupovne autonomije koja im se priznaje u članku 183. te direktive, zadrže višak PDV-a u okviru poreznog nadzora. Sud koji je uputio zahtjev podsjeća – pozivajući se, među ostalim, na točke 33. i 53. presude od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298) – da takvo zadržavanje ne može prekoračivati ono što je nužno za uspješnu provedbu tog nadzora i da se sve negativne posljedice koje trpi porezni obveznik moraju kompenzirati isplatom kamata kako bi se osiguralo poštovanje načela porezne neutralnosti te pritom ističe da se, u skladu s točkom 49. presude od 28. srpnja 2016., Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), mjere namijenjene borbi protiv porezne utaje ne smiju koristiti na način da sustavno dovedu u pitanje pravo na odbitak PDV-a i stoga neutralnost tog poreza.
- 25 Sud koji je uputio zahtjev u biti smatra da se nacionalnim zakonodavstvom koje, poput češkog, ne priznaje tijekom određenog razdoblja prijavljenu oporezivu uslugu čija je osnovanost nedvojbeno odnosno koje čak ne dopušta dokazivanje njezine osnovanosti sustavno dovodi u pitanje pravo na odbitak PDV-a. Na taj način, prema mišljenju spomenutog suda, kada je zakonitost određenih usluga pruženih u poreznom razdoblju potpuno nedvojbeno, porezna uprava ne bi smjela biti ovlaštena zadržati višak PDV-a koji se na njih odnosi. Naime, čim se ispune uvjeti za povrat dijela viška PDV-a koji se odnosi na navedene usluge, taj se dio ne bi smio dulje zadržavati i morao bi se vratiti.
- 26 U tim je okolnostima Nejvyšší správní soud (Visoki upravni sud, Češka Republika) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu 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 koji se odnosi na sve oporezive transakcije u danom poreznom razdoblju?“

O prethodnom pitanju

- 27 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 179., 183. i 273. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom porezne neutralnosti, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis koji ne predviđa mogućnost da porezna uprava prije okončanja postupka poreznog nadzora u vezi s prijavom PDV-a u kojoj je istaknut višak za određeno porezno razdoblje odobri povrat dijela tog viška koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene tim postupkom u trenutku njegova pokretanja.
- 28 Najprije valja podsjetiti na to da se navedeno pitanje postavlja u situaciji u kojoj je, prema naznakama suda koji je uputio zahtjev, porezna uprava odlučila ograničiti predmetni postupak poreznog nadzora na određene transakcije navedene u prijavi PDV-a i u kojoj se tijekom pokretanja tog postupka dio viška PDV-a koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene spomenutim postupkom mogao smatrati nespornim i, ako je primjenjivo, biti vraćen prije njegova okončanja. Međutim, takva mogućnost nije predviđena u češkom pravu.

- 29 Kada je, kao prvo, riječ o utvrđivanju viška PDV-a koji se pojavio u određenom poreznom razdoblju na način da se, ovisno o okolnostima slučaja, može identificirati njegov nesporni dio, valja podsjetiti na to da na temelju članka 179. stavka 1. Direktive o PDV-u porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupan iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi. U članku 183. prvom stavku te direktive pojašnjava se da, ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, postoji višak koji se može prenijeti u sljedeće razdoblje ili vratiti, pri čemu se češko pravo opredijelilo za povrat.
- 30 Iz članka 179. stavka 1. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 183. prvim stavkom, proizlazi da je višak PDV-a rezultat računске operacije koju porezni obveznik izračunava u ukupnom iznosu za cjelokupno porezno razdoblje, tako da se navedeni višak u prijavi PDV-a može pojaviti samo kao jedinstven rezultat.
- 31 Činjenica da se višak PDV-a izračunava u ukupnom iznosu ne podrazumijeva, međutim, to da se on mora, kao što to u biti tvrde španjolska i češka vlada te Europska komisija u svojim pisanim i usmenim očitovanjima, promatrati kao nedjeljiva cjelina koju ne bi bilo moguće podijeliti na sporni i nesporni dio, ovisno o tome jesu li određene transakcije obuhvaćene postupkom poreznog nadzora poput onog u glavnom postupku ili nisu.
- 32 Naime, s jedne strane, kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 34. svojeg mišljenja, iz teksta članka 179. Direktive o PDV-u proizlazi to da se u njegovu stavku 1. poreznog obveznika obvezuje isključivo na to da odbitak PDV-a provede u odnosu na ukupan iznos. Jednako tako, tekst članka 183. prvog stavka navedene direktive ne protivi se, sam po sebi, prenošenju ili povratu dijela viška PDV-a.
- 33 Kontekst članaka 179. i 183. Direktive o PDV-u potvrđuje to tumačenje. Naime, kao što je to Sud već utvrdio, dok se njezini članci 178. do 183. odnose isključivo na uvjete ostvarivanja prava na odbitak, samo njegovo postojanje od trenutka u kojem nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti obuhvaćeno je člancima 167. do 172. navedene direktive, koji se nalaze u poglavlju 1. njezine glave X., naslovljenom „Porijeklo i opseg prava na odbitak” (vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2011., Komisija/Mađarska, C-274/10, EU:C:2011:530, t. 44. i navedenu sudsku praksu). Iz toga proizlazi da se u Direktivi o PDV-u jasno razlikuju materijalni uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a i formalni zahtjevi za njegovo ostvarivanje (presuda od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 47.). Prema tome, iako porezni obveznik mora zadovoljiti uvjete za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a i, osobito, podnijeti jedinstvenu prijavu PDV-a za cjelokupno porezno razdoblje, ne smije ga se naknadno onemogućiti u tome da, s obzirom na nepostojanje protivnih odredbi u toj direktivi, istakne dio svojih prava i materijalnih zahtjeva koje za svaku transakciju izvodi iz spomenutog poglavlja 1.
- 34 S druge strane, iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka i članka 168. točke (a) te direktive proizlazi da porezni obveznik duguje PDV i može zahtijevati njegov odbitak u odnosu na sve transakcije koje obavlja. Kao što je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 36. svojeg mišljenja, pravo na odbitak plaćenog pretporeza odnosi se na taj način na točno određenu transakciju.
- 35 Osim toga, Sud je pojasnio da, iako države članice imaju konkretnu slobodu prilikom utvrđivanja uvjeta navedenih u članku 183. Direktive o PDV-u, ti uvjeti ne smiju kršiti načelo porezne neutralnosti na način da teret tog poreza u cijelosti ili djelomice prebace na poreznog obveznika. 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 obvezniku (vidjeti u tom smislu presudu od 10. srpnja 2008., Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, t. 17. i navedenu sudsku praksu). Uvjeti koji u situaciji poput one u glavnom postupku ne bi omogućavali poreznom obvezniku da se usredotoči na određeni dio viška PDV-a koji smatra nespornim doveli bi do toga da on ne može istaknuti postojanje tog nespornog dijela i zatražiti njegov povrat, čime bi ga se prisililo na djelomično snošenje tereta poreza, protivno načelu porezne neutralnosti.

- 36 Iz toga slijedi da se članci 179. i 183. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom porezne neutralnosti, ne mogu tumačiti na način da načelno isključuju mogućnost da se za određeno porezno razdoblje utvrdi nesporni dio viška PDV-a naveden u prijavi PDV-a, što može dovesti do djelomičnog prenošenja odnosno povrata tog viška.
- 37 Kada je, kao drugo, riječ o pitanju pod kojim se uvjetima dio viška PDV-a može smatrati doista nespornim u okviru postupka poreznog nadzora koji je porezna uprava na temelju nacionalnog prava ograničila na određene transakcije u poreznom razdoblju, valja istaknuti da je, s obzirom na to da je višak PDV-a rezultat računске operacije navedene u točkama 30. i 31. ove presude, moguće govoriti o nespornom dijelu tog viška samo ako su nesporni i sâmi iznosi dugovanog poreza odnosno poreza koji se može odbiti, a koji se odnose na te transakcije.
- 38 Međutim, dio viška PDV-a o kojem je riječ ne može se smatrati nespornim ako prilikom pokretanja postupka poreznog nadzora ili u njegovu tijeku porezna uprava ne može isključiti mogućnost da će se nakon njegova okončanja iznosi dugovanog poreza i poreza koji se može odbiti, a koji se odnose na transakcije koje nisu obuhvaćene navedenim postupkom, razlikovati od onih koje je prijavio porezni obveznik. Za to je potrebno da se porezna uprava prilikom pokretanja predmetnog postupka poreznog nadzora odnosno u njegovu tijeku uvjeri u to da se elementi izračuna spomenutog dijela do okončanja tog postupka više ne mogu mijenjati.
- 39 Posljedično, da bi se dio viška PDV-a mogao smatrati nespornim, nije dovoljno to da porezni obveznik jednostrano izjavi da postoji takav dio ili to da se čini da on postoji samo zato što je porezna uprava, prilikom njegova pokretanja, ograničila postupak nadzora o kojem je riječ na određene transakcije poreznog obveznika. Suprotno tomu, potrebno je da se porezna uprava uvjeri u to da, s jedne strane, eventualne nepravilnosti na koje sumnja ne mogu, ako se i potvrde, utjecati na iznose dugovanog PDV-a i PDV-a koji se može odbiti, a odnosi se na transakcije koje nisu obuhvaćene spomenutim postupkom i, prema tome, na iznos viška PDV-a koji se čini nespornim, te da, s druge strane, neće morati proširivati predmet tog postupka na sve transakcije koje prvotno nisu kontrolirane ili na jedan njihov dio. Ti elementi moraju jasno, precizno i nedvosmisleno proizlaziti iz ukupnosti dokumenata prikupljenih u postupku poreznog nadzora i iz relevantnih okolnosti u predmetu.
- 40 U tom smislu valja podsjetiti na to da se, s jedne strane, rok za povrat viška PDV-a u načelu može produljiti radi provedbe upravnog nadzora, pri čemu tako produljeni rok ne treba smatrati nerazumnim ako se produljenjem ne prekoračuje ono što je nužno za uspješnu provedbu tog postupka nadzora (presuda od 12. svibnja 2011., Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, t. 53. i navedena sudska praksa), i da, s druge strane, u slučaju povrata navedenog viška poreznom obvezniku izvan razumnog roka, načelo neutralnosti poreznog sustava PDV-a zahtijeva da se financijski gubici koji su zbog neraspoloživosti svota novca o kojima je riječ tako nastali poreznom obvezniku nadoknade plaćanjem zatezних kamata (presuda od 28. veljače 2018., Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 41 S druge strane, budući da borba protiv eventualne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i zlorabe predstavlja cilj koji se priznaje i potiče Direktivom o PDV-u, osobito njezinim člankom 273., i da se stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlorabe, na nacionalnim je tijelima i sudovima da odbiju ostvarivanje prava na odbitak ako se na temelju objektivnih dokaza utvrdi da se na to pravo poziva u svrhu prijevare ili zlorabe (vidjeti u tom smislu presude od 28. srpnja 2016., Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, t. 50. i od 16. listopada 2019., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, t. 34.). Na taj način, u okviru postupaka poreznog nadzora porezna tijela moraju – s konačnim ciljem točnog utvrđivanja iznosa poreza – ne samo otkloniti moguće dvojbe u pogledu zakonitosti određenih transakcija poreznog obveznika nego se i uvjeriti u to da moguće nepravilnosti koje su pozvane utvrditi nisu ozbiljnije od očekivanih.

- 42 Također valja istaknuti da, kao što to sud koji je uputio zahtjev navodi u okviru argumentacije iznesene u točki 25. ove presude, češki propis o kojem je riječ u glavnom postupku čak ne dopušta mogućnost da porezni obveznik dokazuje osnovanost svojih navoda o postojanju nespornog dijela viška PDV-a, čime se povređuju zahtjevi koji proizlaze iz općeg načela dobre uprave.
- 43 U tom pogledu treba, s jedne strane, podsjetiti na to da se, kada država članica provodi pravo Unije, zahtjevi koji proizlaze iz prava na dobru upravu, koje predstavlja opće načelo prava Unije, osobito pravo svake osobe na to da se njezini predmeti obrađuju nepristrano i u razumnom roku, primjenjuju u okviru postupka poreznog nadzora (vidjeti po analogiji presudu od 8. svibnja 2014., N., C-604/12, EU:C:2014:302, t. 49. i 50.).
- 44 S druge strane, važno je istaknuti da to načelo dobre uprave zahtijeva da upravno tijelo poput porezne uprave o kojoj je riječ u glavnom postupku u okviru obveza nadzora koje mu pripadaju s dužnom pažnjom i nepristrano ispita sve relevantne detalje kako bi se uvjerilo da raspolaže najpotpunijim i najpouzdanijim informacijama potrebnima za donošenje odluke (vidjeti u tom smislu presudu od 2. rujna 2010., Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, t. 90. i navedenu sudsku praksu). Osim toga, spomenuta obveza dužne pažnje, čija je prirodna posljedica pravo svake osobe na to da upravna tijela obrađuju njezine predmete nepristrano, pravično i u razumnom roku, zahtijeva u biti da ta tijela brižljivo i nepristrano ispituju sve relevantne okolnosti u predmetu, uključujući ponajprije one na koje u svojim navodima upućuje porezni obveznik poput društva Agrobet (vidjeti po analogiji presudu od 22. listopada 1991., Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, t. 30. do 35.).
- 45 Navedena sudska praksa primjenjuje se i u slučaju u kojem porezni obveznik tvrdi da dvojbe poreznog tijela u pogledu nezakovitosti dijela transakcija navedenih u predmetnoj prijavi PDV-a ne mogu utjecati na transakcije koje nisu obuhvaćene postupkom poreznog nadzora o kojem je riječ ni na dio viška PDV-a navedenog u toj prijavi i da, na taj način, postoji nesporni dio tog viška. Naime, porezni obveznik može imati legitiman interes zahtijevati donošenje odluke porezne uprave kojom se potvrđuje da je navedeni postupak i dalje ograničen samo na određene transakcije, to više ako one čine manji dio njegove gospodarske djelatnosti.
- 46 U tim okolnostima valja naglasiti da je nacionalni propis koji, u okviru mjera koje država članica donosi na temelju članka 273. Direktive o PDV-u, ne dopušta poreznom obvezniku podnošenje takvih dokaza, a poreznoj upravi donošenje odluke s tim u vezi, protivan načelu dobre uprave i stoga neusklađen sa spomenutom direktivom.
- 47 Osim toga, valja pojasniti da mogućnost poreznog obveznika da istakne postojanje nespornog dijela viška PDV-a za određeno porezno razdoblje kako bi ishodio njegov povrat prije okončanja postupka poreznog nadzora ne podrazumijeva automatski obvezu porezne uprave da taj dio vrati unaprijed, čak i kada priznaje da je on nesporan. Naime, iz članka 183. Direktive o PDV-u proizlazi da su države članice dužne, neovisno o uvjetima koje utvrđuju, vratiti ili prenijeti višak PDV-a samo onda kada iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a za predmetno porezno razdoblje. Na taj način, obveza povrata odnosno prenošenja koju države članice imaju na temelju te odredbe uvjetovana je postojanjem viška PDV-a koji se odnosi na cjelokupno to razdoblje.
- 48 U tim okolnostima treba smatrati da je u slučaju u kojem u okviru postupka poreznog nadzora porezni obveznik ističe postojanje nespornog dijela viška PDV-a porezna uprava dužna vratiti ili prenijeti samo onaj dio tog viška koji može jasno, precizno i nedvosmisleno utvrditi za cjelokupno porezno razdoblje obuhvaćeno prvotnom prijavom PDV-a, a s obzirom na dvojbe koje ima u okviru tog postupka i relevantne okolnosti u predmetu te neovisno o ishodu postupka. Takva obveza povrata odnosno prenošenja, s obzirom na to da se odnosi na određeno porezno razdoblje, treba na taj način postojati ne u odnosu na same iznose dugovanog poreza i poreza koji se može odbiti, a odgovara transakcijama koje nisu obuhvaćene predmetnim postupkom poreznog nadzora i za koje je porezna uprava utvrdila da su nesporne, nego u odnosu na dio viška PDV-a koji će postojati neovisno o ishodu postupka i koji

se jedini *in fine* može smatrati nespornim. U tom pogledu valja primijetiti da spomenuti nesporni dio viška PDV-a može, ovisno o okolnostima slučaja, biti manji od dijela viška koji je zatražio porezni obveznik, a koji se odnosi na navedene iznose koje je porezna uprava priznala kao nesporne.

- 49 U predmetnom je slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri je li porezna uprava, s obzirom na dokaze koje je eventualno podnijelo društvo Agrobet, u bilo kojem stadiju postupka poreznog nadzora o kojem je riječ jasno, precizno i nedvosmisleno utvrdila ili trebala utvrditi postojanje nespornog dijela viška PDV-a i je li, osobito, utvrdila odnosno trebala utvrditi da se iznosi dugovanog poreza i poreza koji se može odbiti, a odnosi se na transakcije koje nisu obuhvaćene tim postupkom, više ne mogu mijenjati do njegova okončanja u odnosu na iznose koje je prijavio porezni obveznik. Na spomenutom je sudu da provjeri i to je li porezna uprava mogla ili morala moći – s obzirom na dvojbe koje ima u okviru navedenog postupka, na u njemu podnesene dokumente i na relevantne okolnosti u predmetu – utvrditi jednako tako da će višak PDV-a, čiji iznos može biti manji od onoga koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene nadzorom, postojati neovisno o ishodu tog postupka. Prilikom navedene provjere valjalo bi osobito voditi računa o mogućim sankcijama koje bi se mogle izreći poreznom obvezniku u slučaju djelomičnog ili privremenog povrata zatraženog dijela viška PDV-a, a nakon uspješnog okončanja poreznog nadzora.
- 50 Ako porezna uprava nije u mogućnosti utvrditi navedeno, ne može joj se prigovoriti to što je odbila donijeti djelomično porezno rješenje prije okončanja postupka poreznog nadzora o kojem je riječ.
- 51 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članke 179., 183. i 273. Direktive o PDV-u, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji ne predviđa mogućnost da porezna uprava prije okončanja postupka poreznog nadzora u vezi s prijavom PDV-a u kojoj je istaknut višak za određeno porezno razdoblje odobri povrat dijela tog viška koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene tim postupkom u trenutku njegova pokretanja, ako nije moguće jasno, precizno i nedvosmisleno utvrditi da će višak PDV-a – čiji iznos u konačnici može biti manji od onoga koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene navedenim postupkom – postojati bez obzira na njegov ishod, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Troškovi

- 52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

Članke 179., 183. i 273. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da im se ne protivi nacionalni propis koji ne predviđa mogućnost da porezna uprava prije okončanja postupka poreznog nadzora u vezi s prijavom poreza na dodanu vrijednost (PDV) u kojoj je istaknut višak za određeno porezno razdoblje odobri povrat dijela tog viška koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene tim postupkom u trenutku njegova pokretanja, ako nije moguće jasno, precizno i nedvosmisleno utvrditi da će višak PDV-a – čiji iznos u konačnici može biti manji od onoga koji se odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene navedenim postupkom – postojati bez obzira na njegov ishod, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Potpisi