



## Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE  
JULIANE KOKOTT,  
predstavljeni 19. decembra 2019<sup>1</sup>

**Zadeva C-446/18**

**AGROBET CZ, s.r.o.,  
ob udeležbi  
Finanční úřad pro Středočeský kraj**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika))

„Predhodno odločanje – Davčno pravo – Davek na dodano vrednost – Člena 179 in 183 Direktive 2006/112/ES – Odbitek DDV – Presežek DDV – Zadržanje celotnega presežka DDV zaradi davčnega pregleda dela transakcij – Delno vračilo uveljavljanega presežka DDV – Načelo davčne nevtralnosti – Načelo sorazmernosti“

### I. Uvod

1. Ali lahko finančna uprava povsem odloži vračilo presežka DDV, čeprav je predmet davčnega nadzora, ki še poteka, le še majhen del tega presežka? Finančna uprava in Komisija odgovarjata pritrdilno, pri čemer trdita, da je mogoče odbitek DDV v skladu s členom 179 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost<sup>2</sup> (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) opraviti le *v celoti*.
2. Navedeno vprašanje je še posebej občutljivo, ker je del uveljavljanega odbitka DDV, ki ga je treba še preveriti, morebiti povezan z goljufovimi transakcijami tretje osebe, kar bi davčni zavezanec v danih okoliščinah morebiti moral vedeti. V skladu s sodno prakso Sodišča<sup>3</sup> bi to finančni upravi omogočalo, da zavrne zadevni odbitek DDV (oziroma bi morala ravnati tako).
3. Toda ali to tudi pomeni, da se lahko za več let odloži odbitek DDV v zvezi z drugimi, nesporno „zakonitimi“ transakcijami?

<sup>1</sup> Jezik izvirnika: nemščina.

<sup>2</sup> UL 2006, L 347, str. 1.

<sup>3</sup> Sodbe z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 35); z dne 3. oktobra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, točka 30), in z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 48). Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, točki 27 in 28), in z dne 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, točke od 39 do 40).

## II. Pravni okvir

### A. *Pravo Unije*

4. Člen 168(a) Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo [dobavil ali zanj] opravil drug davčni zavezanec [...]“.

5. Člen 179(1) Direktive o DDV se nanaša na izvedbo odbitka DDV s strani davčnega zavezanca:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178. [...]“

6. Člen 183(1) Direktive o DDV se nanaša na to, kako države članice obravnavajo presežek DDV:

„Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo. [...]“

7. Člen 273 Direktive o DDV določa možnosti, ki jih imajo države članice za boj proti davčnim utajam itd.:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

### B. *Češko pravo*

8. V skladu s členom 105(1) zakon č. 235/2004 Sb., o dani z pridané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV), „če se ugotovi presežek DDV in preplačilo, ki ga je treba vrniti, znaša več kot 100 [čeških kron (CZK)], se davčnemu zavezancu znesek vrne po uradni dolžnosti v 30 dneh po odmeri“.

9. V skladu s členoma 89 in 90 zakon č. 280/2009 Sb., daňový řád (zakon št. 280/2009, davčni zakonik) v različici, ki je veljala do 31. decembra 2016 (v nadaljevanju: davčni zakonik), če iz predloženega rednega davčnega obračuna izhaja presežek davka, dolgovan davčnemu zavezancu, davčni organ v primeru dvoma zaprosi za dodatne informacije za odpravo dvomov; če se dvomi po tem ne odpravijo in znesek davka ni dovolj verodostojno dokazan, lahko davčni organ začne davčni inšpekcijski nadzor.

10. Po navedbah predložitvenega sodišča davčni zakonik ne določa najdaljšega roka niti za davčni inšpekcijski nadzor niti za postopek odmere davka, v okviru katerega se izvaja davčni inšpekcijski nadzor. Določen je le rok za odmero davka. V skladu s členom 148 davčnega zakonika je treba takrat, kadar se davčni inšpekcijski nadzor začne pred iztekom roka, določenega za odmero davka, davek odmeriti v treh letih od začetka davčnega inšpekcijskega nadzora. Tek tega roka za odmero davka se v času, med drugim, mednarodnega sodelovanja v davčnih zadevah, ustavi. Nikakor pa ta rok ne sme biti daljši od 10 let.

11. Člen 254a davčnega zakonika določa, da je davčni zavezanec, če postopek za odpravo dvoma v zvezi z rednim davčnim obračunom, iz katerega izhaja presežek davka, dolgovan davčnemu zavezancu, traja več kot pet mesecev, upravičen do zamudnih obresti na znesek presežka davka, ki ga ugotovi davčni organ.

12. Iz navedb predložitvenega sodišča izhaja, da v skladu z nacionalnim pravom delna aličasna odmera davka v zvezi z nespornim delom davčnega obračuna pred zaključkom davčnega nadzora očitno ni mogoča.

### III. Spor o glavni stvari

13. Družba AGROBET CZ, s.r.o. (v nadaljevanju: AGROBET) je podjetje, dejavno zlasti na področju uvoza in izvoza kmetijskih proizvodov in krme.

14. Februarja 2016 je vložila obračun DDV za december 2015 in januar 2016 ter v njem izkazala presežek DDV v višini 2.958.167 CZK (kar ustreza približno 109.476 EUR) oziroma 1.559.241 CZK (kar ustreza približno 57.649 EUR). Ta presežek DDV zajema tudi zneske, ki se nanašajo na odbitek DDV od nakupa repičnega olja, ki ga je družba AGROBET preprodala poljskemu podjetju, pri čemer je upoštevala oprostitev DDV.

15. Davčni organi so začeli davčni pregled za obe davčni obdobji, ker so dvomili o pravilni obdavčitvi transakcij z repičnim oljem. Dvomi so se nanašali tako na uporabljeno davčno stopnjo kot na obstoj tako imenovanih navideznih transakcij. Razlog za dvome je bil, da je repično olje izviralo iz Poljske, da je bilo v nespremenjeni obliki ponovno prodano v Češki republiki in da ga je družba AGROBET nato prodala prejemniku v Poljski.

16. Zaradi teh dvomov DDV za obdobji december 2015 in januar 2016 ni bil odmerjen, izračunani presežek DDV pa ni bil vrnjen. Družba AGROBET je nato ponudila zavarovanje za sporni del DDV, da bi bilo mogoče odmeriti nesporni del in izplačati preostanek presežka DDV. Finančna uprava je to ponudbo zavrnila, ker je menila, da presežek DDV ni bil deljiv in da se je nanašal na celotno davčno obdobje in ne le na del obdavčljivih transakcij.

17. V odgovoru na zahtevo za informacije v okviru mednarodne upravne pomoči je poljska finančna uprava junija 2016 prejemnika repičnega olja družbe AGROBET označila kot nedosegljivega in torej za „missing Trader“ (neplačujoči gospodarski subjekt). Preiskava zadevnih transakcij z repičnim oljem v času obravnave pred Sodiščem 11. septembra 2019 še ni bila pravnomočno zaključena.

18. Tožeča stranka je 30. januarja 2017 vložila dve tožbi zaradi nedelovanja tožene stranke in sodišču predlagala, naj toženi stranki naloži, da izda odločbo, v kateri bo odmerjen davek na dodano vrednost tožeče stranke za davčni obdobji december 2015 in januar 2016 v delu, v katerem ta davek ni predmet davčnega inšpekcijskega nadzora, ki še poteka. Zoper zavrnilno sodbo z dne 13. junija 2017 je družba AGROBET pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

#### **IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

19. Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika) je s sklepom z dne 31. maja 2018 Sodišču v skladu s členom 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v skladu s pravom Unije in zlasti z načelom nevtralnosti DDV, če država članica sprejme ukrep, ki odmero in plačilo dela uveljavljanega odbitka DDV pogojuje s končanjem postopka, ki se nanaša na vse obdavčljive transakcije v danem davčnem obdobju?“

20. V postopku pred Sodiščem so družba AGROBET, Češka republika, Kraljevina Španija in Komisija podale pisna stališča in se udeležile obravnave 11. septembra 2019.

#### **V. Pravna presoja**

##### ***A. Ozadje problematike in razlaga vprašanja za predhodno odločanje***

21. Presežek DDV družbe AGROBET, ki je sporen v tej zadevi, izhaja iz davčne obravnave čezmejne trgovine z blagom z vidika DDV. Dobava znotraj Skupnosti (torej čezmejna prodaja blaga) je v državi izvora načeloma oproščena davka (člen 138 Direktive o DDV). Kljub temu je možen odbitek DDV od nakupa (člen 169(b) Direktive o DDV). Namen tega sistema je izvajanje načela namembnega kraja. Blago je pri izvozniku razbremenjeno domačega DDV in v namembnem kraju pri uvozniku obremenjeno s tamkajšnjim DDV (obdavčitev pridobitve znotraj Skupnosti, glej člene 2(1)(b), 20, 40 in 68 Direktive o DDV). Tak poslovni model tako neizogibno vodi do presežka DDV pri izvozniku.

22. Nasprotno pri domačih transakcijah tehnika prisilnega pobotanja davčnega dolga in zahtevkov za vračilo DDV v skladu s členom 179 Direktive o DDV praviloma prepreči presežek, saj so obdavčljive izhodne transakcije običajno večje od vhodnih transakcij. Podjetja, ki pretežno opravljajo transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem, so po drugi strani še posebej odvisna od pravočasnega vračila presežka DDV.

23. Vendar je mednarodna trgovina iz tega razloga tudi zelo izpostavljena goljufijam. Za to zadostuje, da prejemnik blaga ne plača DDV od nadaljnje prodaje v namembni državi (tukaj Poljski) in nato izgine (tako imenovani missing trader (neplačujoči gospodarski subjekt)).

24. Zdi se, da se v obravnavani zadevi postavlja vprašanje, ali bi družba AGROBET v zvezi s prodajo repičnega olja poljskemu kupcu morala vedeti, da gre za takšnega storilca goljufij na področju DDV. V zvezi s tem želi češka finančna uprava družbi AGROBET zavriniti bodisi odbitek DDV od nakupa bodisi oprostitev plačila davka od prodaje. Menim, da ni verjetno, da bi finančna uprava želela družbi AGROBET zavriniti tako odbitek DDV od nakupa kot oprostitev plačila davka od prodaje (kumulativno), saj bi bila to dvojna „kazen“ za eno samo „kršitev“. Kaj natanko preverja finančna uprava, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni dovolj jasno razvidno.

25. Vsekakor je družba AGROBET opravila še druge transakcije z drugim blagom in drugimi prejemniki v drugih državah članicah, ki po navedbah predložitvenega sodišča niso problematične. V zvezi s temi transakcijami nista sporni niti oprostitev plačila davka niti pravica do odbitka DDV. Družba AGROBET v postopku v glavni stvari uveljavlja le odbitek DDV, ki izhaja iz teh transakcij. Vendar davčni organi zavračajo priznanje odbitka DDV, dokler traja davčni pregled zadevnih (morda goljufivih) transakcij z repičnim oljem.

26. Taki pregledi lahko trajajo več let, v obravnavani zadevi že več kot tri leta. Teoretično bi torej pregled transakcije v višini enega evra lahko za več let odložil odmero davka za vse druge transakcije. Zdi se, da je v nacionalnem pravu skrajna meja 10 let. Tak odlog negativno vpliva na likvidnost podjetja in zaradi njega postane DDV za to obdobje pomemben strošek, čeprav naj bi kot splošen davek na potrošnje bremenil le končnega potrošnika<sup>4</sup> in bil za podjetja nevtralen.

27. Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali lahko Češka republika izpolnitev nesporne pravice do odbitka DDV (oziroma do vračila presežka DDV) v skladu s členom 168 Direktive o DDV med pregledom drugih transakcij iz istega davčnega obdobja zavrne enako kot odbitek DDV v zvezi s transakcijami, ki so predmet pregleda.

28. Tako je glavno vprašanje, na katero je treba odgovoriti, ali je s členoma 167 in 168 Direktive o DDV v povezavi z načelom nevtralnosti združljivo, da se odmera in izplačilo *nespornega* presežka DDV odloži, dokler niso zadostno preverjene vse transakcije davčnega obdobja, čeprav je ugotovljeno, da je velik del prijavljenih davčnih obveznosti in prijavljenega odbitka DDV upravičen.

29. Na to vprašanje bi bilo treba odgovoriti pritrdilno, če odbitka DDV ne bi bilo mogoče odobriti delno, temveč zgolj v celoti (v skupnem znesku) (razdelek B), ali če v zvezi s tem nesporni presežek DDV ne bi bil mogoč, kot trdita zlasti češka in španska vlada (razdelek C). Če pa ne bi bilo tako, bi načelo nevtralnosti na področju davka na dodano vrednost lahko nasprotno celo nalagalo delno odmero in izplačilo nespornega presežka DDV v primernem roku, ki bi ga bilo mogoče omejiti kvečjemu iz razlogov učinkovitega boja proti goljufijam (razdelek D).

### ***B. Odlog izplačila presežka DDV zaradi nedeljivosti odbitka DDV?***

30. Češka republika, Kraljevina Španija in Komisija zagovarjajo stališče, da je mogoče odbitek DDV za neko davčno obdobje odobriti le kot nedeljivo celoto. V zvezi s tem se v bistvu sklicujejo na člena 179 in 183 Direktive o DDV.

31. Člen 179 Direktive o DDV določa, kako davčni zavezanec opravi odbitek DDV, in sicer nalaga obvezno pobotanje z dolgovanim DDV za dano davčno obdobje v skupnem znesku. Če je dolgovani davek večji od odbitka, ostane še manjši znesek davka, ki ga je treba plačati.

32. Če pa je dolgovani davek manjši od odbitka, ostane presežek DDV. Vračilo tega presežka je podrobneje urejeno v členu 183 Direktive o DDV. V obeh primerih pa gre za isti odbitek DDV davčnega zavezanca.

#### ***1. Ali člen 179 Direktive o DDV dovoljuje določitev presežka DDV le v celoti?***

33. V skladu s členom 179 Direktive o DDV opravi davčni zavezanec odbitek tako, da od *skupnega zneska* DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje *skupni znesek* DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. Vendar v nasprotju s tem, kar trdijo Komisija ter češka in španska vlada, člen 179 Direktive o DDV ne vsebuje nobene navedbe o tem, ali se lahko izplačilo nespornih delov presežka DDV odloži do konca davčnega nadzora drugih delov.

<sup>4</sup> Namen DDV kot splošnega davka na potrošnje je obdavčiti zmožnost potrošnika, da del premoženja nameni pridobitvi potrošne koristi (dobava ali storitev) – kot primer glej sodbi z dne 11. oktobra 2007, KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 37: „znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve“), in z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točki 20 in 23).

34. Člen 179 Direktive o DDV namreč ne ureja možnosti, da države članice časovno omejijo odbitek DDV, ampak zgolj obveznost davčnega zavezanca, da opravi odbitek DDV v skupnem znesku. S tem je zajeta le metoda za izračun, ki ga opravi davčni zavezanec. Ta ne more ločeno obračunati odbitka za vsako transakcijo posebej in zahtevati njegovo izplačilo. To lahko opravi le v skupnem znesku za davčno obdobje s pobotom z dolgovanim davkom (tako imenovani prisilni pobot).

35. Člen 179 Direktive o DDV se torej nanaša le na formalni vidik uveljavljanja pravice do odbitka. Materialna pravica do odbitka pa v skladu s členom 167 Direktive o DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

36. Temeljni dejanski stan ureditve na področju DDV iz člena 2(1)(a) Direktive o DDV napotuje na transakcije, kot je dobava blaga, ki je predmet DDV. Na podlagi tega člen 168(a) Direktive o DDV določa, da lahko davčni zavezanec odbije DDV, dolgovan za blago ali storitve, ki mu ga je dobavil oziroma jih je zanj opravil drug davčni zavezanec. Torej se pravica do odbitka DDV ne bi smela razumeti v skupnem znesku, ampak v povezavi s transakcijami. Enaka ugotovitev izhaja iz člena 178 Direktive o DDV, v katerem se za uveljavljanje pravice do odbitka zahteva račun v smislu člena 226 Direktive o DDV. S tem ni mišljen skupni račun, temveč račun, ki se nanaša na posamezne transakcije.

37. Tako tudi Sodišče povsem pravilno in samoumevno predpostavi deljivost teh pravic, ko v zadevi Molenheide govori o „delni ali celostni sprostitev presežkov DDV, ki jih je mogoče vrniti“.<sup>5</sup> Tudi v zadevi Komisija/Madžarska je povsem samoumevno šlo za prenos celotnega presežka DDV ali njegovega dela v drugo obdobje.<sup>6</sup> Enako velja za odlog vračila dela presežka DDV v zadevi Mednis.<sup>7</sup> Že zato je treba utemeljitev na podlagi nedeljivosti odbitka oziroma presežka zavrniti.

38. Tako na podlagi člena 179 Direktive o DDV in besedne zveze „skupni znesek“ ni mogoče sklepati, da pravica do odbitka ni deljiva pravica, ki jo država članica lahko odobri le v celoti ali pa sploh ne.

## *2. Ali je mogoče z nacionalnim pravom na podlagi člena 183 Direktive o DDV izključiti delno vračilo?*

39. Države članice lahko v skladu s členom 183 Direktive o DDV presežek DDV bodisi prenesejo v naslednje obdobje – česar Češka republika ni storila – bodisi vrnejo v skladu s pogoji, ki jih določijo. Nacionalno pravo v obravnavani zadevi izključuje vračilo presežka, dokler davčni pregled za davčno obdobje ni končan.

40. Vendar se člen 183 Direktive o DDV, kot je Sodišče že razsodilo, ne bi smel razlagati tako, da so pogoji vračila presežka DDV, ki jih določijo države članice, izvzeti iz vsakršnega nadzora z vidika prava Unije.<sup>8</sup>

41. V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bilo določeno z zakonodajo Unije.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> Sodba z dne 18. decembra 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 56).

<sup>6</sup> Sodba z dne 28. julija 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 56).

<sup>7</sup> Sodba z dne 18. oktobra 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, točka 38).

<sup>8</sup> Sodbe z dne 16. marca 2017, Bimotor (C-211/16, neobjavljena, EU:C:2017:221, točka 20); z dne 18. oktobra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, točka 23); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 40), in z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 28), pri čemer se zadnji dve sklicujeta na sodbo z dne 21. januarja 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, točka 15).

<sup>9</sup> Sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 42); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 31), in z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 14). Podobno je Sodišče razsodilo že v sodbi z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 47).

42. Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje *takoj* za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije.<sup>10</sup>

43. Drugič, opozoriti je treba, da obstoj pravice do odbitka spada na področje uporabe členov od 167 do 172 Direktive o DDV iz poglavja, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, medtem ko se člani od 178 do 183 te direktive nanašajo zgolj na pravila za uveljavljanje te pravice.<sup>11</sup>

44. Glede tega je Sodišče že pojasnilo, da pravila, ki jih v zvezi s tem določijo države članice, ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti, tako da davčnemu zavezancu v celoti ali delno nalagajo breme tega davka.<sup>12</sup>

45. Ta podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu predvsem omogočiti, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz presežka DDV, kar pomeni, da se vračilo izvede v razumnem roku z gotovinskim plačilom ali enakovrednimi sredstvi in da izbrani način vračila davčnemu zavezancu nikakor ne sme povzročiti nobenega finančnega tveganja.<sup>13</sup>

46. Vendar bi finančno tveganje nastalo, če bi bilo izplačilo uveljavljanega presežka DDV odloženo zgolj zato, ker je majhen del sporen in se podrobneje preverja. V mislih imam na primer presežek recimo 100.000 EUR, pri čemer pa sporni del znaša nekaj sto EUR. Obrestovanje v primeru trajanja več kot pet mesecev, določeno v nacionalnem pravu, v ničemer ne spremeni te ugotovitve, saj finančno tveganje v prvih petih mesecih na ta način ni odpravljeno, likvidnostnih težav pa obrestovanje ravno tako ne rešuje.

47. Člen 183 Direktive o DDV torej ne omogoča, da se nesporni del uveljavljanega odbitka DDV ne vrne zgolj zato, ker je drugi del še sporen.

### 3. Omejitev na podlagi člena 273 Direktive o DDV?

48. Tudi iz člena 273 Direktive o DDV ni mogoče izpeljati nobene utemeljitve, v skladu s katero bi lahko države članice na ta način časovno omejile odbitek DDV. V skladu s to določbo lahko države članice določijo dodatne obveznosti za davčnega zavezanca, da zagotovijo pravilno pobiranje davka in preprečijo davčne utaje. Vendar del presežka DDV, za katerega gre v obravnavani zadevi, ni del davčne utaje. Torej se tudi ni mogoče sklicevati na člen 273 Direktive o DDV za utemeljitev, zakaj bo ta del odmerjen in izplačan šele leta kasneje.

### 4. Vmesni predlog

49. Kot vmesni predlog je mogoče ugotoviti, da člani 179, 183 in 273 Direktive o DDV držav članic ne pooblašajo, da časovno omejijo celotni presežek DDV, če je sporen le njegov del, medtem ko preostali del ni sporen.

10 Sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 43); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 32); z dne 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 34), in z dne 15. julija 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37 in navedena sodna praksa).

11 Sodba z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 44). Glej v tem smislu že sodbi z dne 29. aprila 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, točka 30), in z dne 8. novembra 2001, Komisija/Nizozemska (C-338/98, EU:C:2001:596, točka 71).

12 Izrecno tako sodba z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 45).

13 Sodbe z dne 16. marca 2017, Bimotor (C-211/16, neobjavljena, EU:C:2017:221, točka 33); z dne 18. oktobra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, točka 24); z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 45); z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, točki 33 in 64), in z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 17).

### **C. Obstoj nespornega dela uveljavljanega presežka DDV**

50. Češka in španska vlada kljub vsemu menita, da nespornega dela presežka DDV ne more biti, saj je ta kot razlika vedno odvisen od dejanskega davčnega dolga.

51. Odvisnost presežka DDV od zneska davčnega dolga je, kot pravilno ugotavljajo Komisija ter češka in španska vlada, posledica prisilnega pobota, določenega v členu 179 Direktive o DDV. V zvezi s tem mora imeti finančna uprava v primeru dvoma glede prijavljenega davčnega dolga možnost dolg v razumnem roku preveriti in po potrebi določiti višji davčni dolg, tako da presežek DDV morebiti sploh ne obstaja več.

52. Po eni strani torej iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se lahko pravica do odbitka izvršuje *takoj*.<sup>14</sup> Po drugi strani mora imeti finančna uprava možnost, da preveri davčne obračune, ki jih predloži davčni zavezanec. To velja zlasti, če v skladu s členom 179 Direktive o DDV sam odšteje znesek od svojega davčnega dolga in torej sam izračuna znesek davka, ki ga je treba še plačati oziroma znesek presežka DDV. To preverjanje se nanaša tako na znesek odbitkov kot znesek davčnega dolga, ki sta upoštevana za znesek presežka DDV.

53. Sodišče je v skladu s tem v zadevi, v kateri je finančna uprava vrnila le del presežka DDV in je davčni zavezanec vložil tožbo za preostanek presežka, odločilo, da se rok za povračilo lahko podaljša, da bi se izvedel davčni nadzor, če podaljšanje ne presega tistega, kar je nujno za dobro vodenje tega nadzora.<sup>15</sup> Vendar se je to nanašalo le na *sporni* del presežka DDV.

54. V obravnavani zadevi Sodišču ni treba odločati o tem, kakšen je razumen rok za takšen pregled spornega dela in ali ni pri skoraj treh letih že prekoračen. Družba AGROBET ne zahteva izplačila dvomljivega presežka DDV, ki ga je treba preveriti, temveč odmero in vračilo nespornega dela presežka DDV, ki ga ni treba več preverjati. Glede na dejansko stanje, ki ga je predstavilo predložitveno sodišče, se zdi, da tudi ob upoštevanju vseh dvomov finančne uprave – v obravnavani zadevi v zvezi s transakcijami z repičnim oljem – presežek še vedno obstaja. Glede na to je v primeru družbe AGROBET vsekakor mogoče govoriti o nespornem presežku DDV.

55. Vendar moram poudariti, da ta nesporni del *presežka* DDV ni nujno enak nespornemu delu *odbitka* DDV, ki ga očitno zahteva družba AGROBET, ampak je odvisen od tega, ali obstaja tudi dvom glede zneska davčnega dolga družbe AGROBET. Če bi finančna uprava imela objektivne indice, ki bi kazali na višji davčni dolg, bi to kljub nespornemu odbitku DDV zmanjšalo nesporni del presežka DDV. Teoretično bi bil upošteven tudi preostali davčni dolg, ki bi ga bilo treba še plačati. Vendar bo slednje moralo pojasniti predložitveno sodišče.

### **D. Izplačilo nespornega dela presežka DDV v primernem roku**

56. Ta presežek, ki ni sporen in ga ni treba več preverjati, je treba izplačati v primernem roku. To izhaja iz načela nevtralnosti (točka 57 in naslednje), vloge podjetja kot zgolj pobiralca davka za državo (točka 63 in 64) in temeljnih pravic davčnega zavezanca (točki 65 in 66). Tudi učinkovit boj proti goljufijam v obravnavanem primeru ne upravičuje časovno neomejenega odloga vračila nespornega dela presežka DDV (točka 67 in naslednje).

<sup>14</sup> Sodbe z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska (C-274/10, EU:C:2011:530, točka 43); z dne 30. septembra 2010, *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, točka 34), in z dne 15. julija 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, točka 37 in navedena sodna praksa).

<sup>15</sup> Sodbi z dne 6. julija 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, točka 21), in z dne 12. maja 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, točka 53); podobno že sodba z dne 10. julija 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 27).



## 1. Načelo nevtralnosti

57. Načelo nevtralnosti vsebuje dva osnovna elementa. Na eni strani to načelo v okviru pobiranja DDV prepoveduje različno obravnavo gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije.<sup>16</sup> Na drugi strani načelo nevtralnosti zahteva, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načelno razbremeniti končne obremenitve z DDV,<sup>17</sup> če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno<sup>18</sup>) obdavčljivih transakcij.<sup>19</sup>

58. V obravnavani zadevi gre za oba vidika. Na eni strani je davčni zavezanec, ki opravlja predvsem čezmejne (oproščene) dobave, zaradi ureditve in prakse v Češki republiki obravnavan manj ugodno kot davčni zavezanec, ki opravlja enake transakcije na nacionalnem ozemlju. V primeru dvoma o pravici do odbitka DDV glede posameznih domačih transakcij ne bi prišlo do likvidnostnih težav v obdobju do zaključka davčnega nadzora, saj je odbitek DDV mogoče opraviti s pobotom z višjim zneskom davčnega dolga iz drugih domačih transakcij.

59. Da bi zavrnila takšen morebiti neupravičen odbitek DDV, bi morala finančna uprava izdati odločbo o odmeri davka, ki bi nato lahko bila v primernem roku tudi predmet sodnega nadzora (po potrebi v okviru postopka za izdajo začasne odredbe). Tako bi se ta spor nanašal le na sporni del, medtem ko na nesporni del odbitka DDV ne bi vplival.

60. Če pa davčni zavezanec enake transakcije opravi v čezmejni trgovini, naj bi v skladu s češkim pravom zgolj to, da finančna uprava dvomi o posameznih transakcijah, zadoščalo za to, da se nesporni presežek DDV ne izplača. Tako različno obravnavanje podjetij ni združljivo z načelom nevtralnosti.

61. Poleg tega mora izvozno podjetje med preiskavo na svoje stroške vnaprej financirati DDV, čeprav naj DDV ne bi bremenil podjetja. Tako je upošteven tudi drugi vidik načela nevtralnosti.

62. Prav tako manj ugodno obravnavanje čezmejne trgovine vzbuja resne pomisleke z vidika prava Unije.

## 2. Podjetje kot pobiralec davka za državo

63. Na drugi strani gre tudi za vlogo podjetja kot pobiralca davka za državo in v interesu državne blagajne.<sup>20</sup> Če je cilj DDV obremeniti končnega potrošnika in je za doseg tega cilja podjetnik zgolj dolžan pobirati DDV pri svojih sopogodbениkih in ga odvajati davčnemu upniku, je nastanek presežka DDV v smislu člena 183 Direktive o DDV pravzaprav izjema.

64. V tem primeru namreč podjetnik ne le pobira DDV in ga odvaja državi, ampak ga najprej sam vnaprej financira. Vnaprejšnje financiranje davka, ki naj podjetnika pravzaprav ne bi bremenil, pa mora biti ob upoštevanju načela nevtralnosti čim manjše. Ta cilj ni dosežen, če dvomi o posameznih transakcijah zadoščajo za to, da lahko vnaprejšnje financiranje nespornih transakcij traja več let oziroma nedoločen čas.

16 Sodbe z dne 16. oktobra 2008, Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, točka 30); z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20), in z dne 11. junija 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 22).

17 Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

18 Izjema so tu obravnavane oproščene čezmejne dobave, pri katerih je v skladu s členom 169(b) Direktive o DDV mogoč odbitek DDV.

19 Sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41); z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51), in z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), ter moji sklepni predlogi v zadevi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, točka 25).

20 Izrecno tako sodbi z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21), in z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25).

### 3. *Vežanost davčnega upnika s temeljnimi pravicami*

65. Nazadnje, temeljne pravice nalagajo plačilo nespornega dela presežka DDV v primernem roku. Podjetje ostaja, tudi če pobira DDV za državo, nosilec temeljnih pravic. Ukrepi odmere DDV so uporaba prava Unije v smislu člena 51 Listine. Zato morajo države članice pri uporabi in razlagi Direktive o DDV spoštovati temeljne pravice Unije.

66. Vprašanje, ali EKČP<sup>21</sup> pravico do odbitka DDV obravnava kot lastnino (člen 17 Listine) ali pa se časovno blokiranje presežka DDV prej nanaša na opravljanje gospodarske dejavnosti (člen 15 Listine) oziroma svobodo gospodarske pobude (člen 16 Listine), lahko ostane odprto. Vsekakor gre za poseg v temeljne pravice podjetja, če je to prisiljeno več let vnaprej financirati dejansko tuj davek. Tak poseg je sicer lahko upravičen. Vendar to velja, le če je sorazmeren.

### 4. *Sorazmernost v okviru učinkovitega boja proti goljufijam*

67. V obravnavanem primeru pa ni tako. Res je, da imajo države članice legitimen interes za ustrezno ukrepanje, da bi zavarovale svoje finančne interese. Prav tako je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in mogočim zlorabam cilj, ki ga Direktiva o DDV priznava in spodbuja.<sup>22</sup>

68. Vendar pa morajo države članice uporabiti take ukrepe, ki čim manj škodujejo ciljem in načelom prava Unije, kot je temeljno načelo pravice do odbitka DDV.<sup>23</sup> Ti ukrepi se torej ne smejo uporabiti na način, ki bi sistematično posegal v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV.<sup>24</sup>

69. Naj spomnim, da je Sodišče že poudarilo, da splošna potreba po pregledu davčnega zavezanca, zlasti novega davčnega zavezanca, ne more povzročiti vračila presežka DDV šele pol leta pozneje, če davčni zavezanec nima možnosti odpraviti sum davčne utaje.<sup>25</sup> Enako je Sodišče odločilo glede pavšalnega odloga vračila dela uveljavljanega presežka DDV, tako da se zanj namesto roka enega meseca uporablja rok enega leta.<sup>26</sup>

70. To mora veljati, tudi če se zgolj domneva, da bi davčni zavezanec moral vedeti, da je tretja oseba – s katero je opravil transakcije – vpletena v davčno utajo, pri čemer pa se ta sum nanaša le na del transakcij in del odbitka DDV. Blokiranje celotnega uveljavljanega presežka DDV za nedoločeno obdobje namreč ni sorazmerno, če je samo del prijavljenih transakcij in del prijavljenega odbitka DDV predmet dvoma in nato pregleda.

71. To je še posebej očitno, kadar se dvomi nanašajo le na majhen del gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca (na primer ena od tisoč transakcij je bila opravljena s prejemnikom, ki je bil utajevalec davkov), medtem ko je bil pretežni del dejavnosti nesporno pravilno prijavljen.

21 Sodbi ESČP z dne 7. julija 2011, Serkov proti Ukrajini (39766/05, točka 32 in naslednje), in z dne 22. januarja 2009, Bulves proti Bolgariji (3991/03, točka 57).

22 Sodba z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 22); glej v tem smislu sodbe z dne 6. julija 2006, Kittel in Recolta Recycling (C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446, točka 54); z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 71), in z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 47).

23 Sodbe z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 23); z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 52 in 53), in z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točki 46 in 47).

Izrecno v zvezi s sorazmernostjo pri boju proti goljufijam na področju DDV sodba z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točki 19 in 20).

24 Glej v tem smislu sodbe z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, točka 49); z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 26); z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 92), in z dne 21. marca 2000, Gabalfrija in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 52).

25 Sodba z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točka 24).

26 Sodba z dne 18. oktobra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, točka 33 in naslednje).

72. Enako primeren, vendar blažji ukrep, s katerim je mogoče preprečiti izpade davka zaradi morebitne udeležbo pri davčni utaji tretje osebe na Poljskem, je odmera davka, pri kateri se upošteva takšna udeležba, v preostalem pa ustrezno odmerijo nesporne transakcije in nesporni odbitek DDV. Še en blažji in enako primeren ukrep bi bila začasna odmera ob predložitvi varščine (na primer bančne garancije), s katero se je mogoče zavarovati proti tveganju izpada davka (ki bi lahko nastal zaradi morebitnega višjega davčnega dolga), ki ga je treba preiskati in ki je razlog za strah, kar je sicer ponudila že družba AGROBET.

## **VI. Predlog**

73. Sodišču tako predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka republika), odgovori:

Člena 167 in 168 Direktive 2006/112/ES v povezavi z načelom davčne nevtralnosti nasprotujeta temu, da se odmera in izplačilo nespornega dela uveljavljanega presežka DDV odloži za nedoločen čas, dokler ni zadostno pregledan sporni del uveljavljanega presežka.