

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (drugi senat)

z dne 14. maja 2020(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega DDV – Presežek DDV – Odtegljaj presežka po začetku postopka davčnega nadzora – Zahtevek za vračilo dela presežka, ki se nanaša na transakcije, ki jih ta postopek ne zajema – Zavrnitev davčne uprave“

V zadevi C-446/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, češka republika) z odločbo z dne 31. maja 2018, ki je prispela na Sodišče 9. julija 2018, v postopku

Agrobet CZ s. r. o.

proti

Finanční úřad pro Středočeský kraj,

SODIŠE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev (poročevalec), predsednik senata, P. G. Xuereb in T. von Danwitz, sodnika, generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Longar, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. septembra 2019,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Agrobet CZ s.r.o. M. Jelínek in O. Moravec, advokáti,
- za češko vlado M. Smolek, J. Vlášil in O. Serdula, agenti,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Salyková, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. decembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 179, 183 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV) in na čela nevtralnosti davka na

dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Agrobet CZ s. r. o. (v nadaljevanju: Agrobet) in Finanční úřad pro Středočeský kraj (davčni urad regije Osrednja Bohemija, češka republika) glede odtegljaja presežka DDV, ki ga je zadnjenavedeni izvedel po zaetku postopka davnega nadzora.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Pri vsaki transakciji se DDV, izražen na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 167 te direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

5 Člen 168(a) navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja 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 opravil drug davni zavezanec;

[...]“

6 Člen 179, prvi odstavek, te direktive določa:

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

7 Člen 183, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Če za dano davno 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.“

8 Člen 273, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„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 davni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.“

Češko pravo

9 Člen 105(1) zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (zakon št. 235/2004 o davku

na dodano vrednost) v razliki, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Če se ugotovi presežek DDV in preplačilo, ki ga je treba vrniti, znaša več kot 100 [čeških kron (CZK) (približno 3,94 EUR)], se davčnemu zavezancu znesek vrne po uradni dolžnosti v 30 dneh po ugotovitvi presežka. To ne velja, če je preplačilo, ki ga je treba vrniti, posledica spremembe davka, ki je bil določen zaradi odmere davka.“

10 Člen 85(1), (3) in (4) zákona št. 280/2009 Sb., daňový řád (zakon št. 280/2009 o uvedbi zakonika o davčnem postopku) v razliki, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku), določa:

„1. Predmet davčnega nadzora so davčne obveznosti, napovedi oziroma obračuni davčnega zavezanca ali druge okoliščine, ki so odločilne za ugotovitev in natančno določitev davka, povezanega z davčnim postopkom.

[...]

3. Davčna uprava preveri predmet davčnega nadzora v določenem obsegu. Obseg davčnega nadzora se lahko med postopkom razširi ali zmanjša v skladu s postopkom, določenim za začetek tega nadzora.

4. Davčni nadzor se lahko izvede skupaj z več davčnimi postopki, ki se nanašajo na istega davčnega zavezanca. Davčna uprava lahko začne davčni nadzor tudi za druge davčne postopke, tako da razširi tekoči davčni nadzor, ki se nanaša na drug davčni postopek.“

11 Člen 89(4) zakonika o davčnem postopku določa:

„Če je iz redne ali dodatne davčne napovedi oziroma obračuna razvidno, da ima davčni zavezanec pravico do davčnega odbitka, ga davčna uprava v dvomu pozove, naj dvome odpravi v roku 30 dni od vložitve take napovedi, in sicer najprej od zadnjega dne roka, določenega za predložitev redne davčne napovedi ali dodatne davčne napovedi.“

12 Člen 90(2) in (3) tega zakonika določa:

„2. Če dvomi niso bili odpravljeni in znesek davka ni bil ugotovljen dovolj verodostojno, davčna uprava davčnemu zavezancu sporoči izid postopka pojasnitve in popravka. Davčni zavezanec lahko v 15 dneh od dneva, ko je izvedel za izid postopka pojasnitve in popravka, vloži zahtevo za nadaljevanje izvajanja dokazov skupaj s predlogom drugih dokaznih sredstev.

3. Če ima davčna uprava razloge za nadaljevanje izvajanja dokazov, začne davčni nadzor v okviru teh razlogov. Če davčna uprava nima razlogov za nadaljevanje izvajanja dokazov, sprejme odločbo o odmeri davka v roku 15 dni od dneva, ko je davčni zavezanec vložil zahtevo za nadaljevanje izvajanja dokazov.“

13 Člen 148 navedenega zakonika določa:

„1. Davka ni mogoče določiti po izteku roka za določitev davka, ki je tri leta. Rok za določitev davka začne teči na dan, ko je potekel rok za vložitev redne davčne napovedi oziroma obračuna, ali na dan, ko je davek zapadel v plačilo, ne da bi hkrati obstajala obveznost predložitve redne davčne napovedi oziroma obračuna.

[...]

3. Če se je pred iztekom roka za določitev davka začel davčni nadzor, je bila predložena redna

dav?na napoved oziroma obra?un ali je bil izdan poziv k predložitvi redne dav?ne napovedi oziroma obra?una, za?ne rok za dolo?itev davka znova te?i od dneva, ko je bilo to dejanje opravljeno.

4. Rok za dolo?itev davka preneha te?i od:

[...]

(f) dneva poziva k mednarodnem sodelovanju v okviru upravljanja davkov do dneva prejema odgovora na ta poziv ali do dneva, ko je bilo poslano obvestilo o prenehanju mednarodnega sodelovanja v okviru upravljanja davkov v obravnavanem primeru.

5. Rok za dolo?itev davka se izte?e najpozneje 10 let po za?etku teka roka v skladu z odstavkom 1.

[...]“

14 ?len 254a tega zakonika dolo?a:

„1. ?e postopek pojasnitve in popravka v zvezi z redno ali dodatno dav?no napovedjo oziroma obra?unom, iz katerega izhaja, da ima dav?ni zavezanec pravico do dav?nega odbitka, traja ve? kot pet mesecev, ima dav?ni zavezanec pravico do obresti od dav?nega odbitka, kot ga dolo?i dav?na uprava.

2. Dav?ni zavezanec ima pravico do obresti od dav?nega odbitka od dneva, ki sledi izteku roka petih mesecev, ki te?e od dneva za?etka postopka pojasnitve in popravka, ki traja ve? kot pet mesecev, do dneva vra?ila dav?nega odbitka ali njegove uporabe za pla?ilo preostalega zneska, vendar najpozneje pred iztekom roka za njegovo vra?ilo.

3. Obresti od dav?nega odbitka ustrezajo letni obrestni meri ‚repo‘, ki jo je dolo?ila ?eška nacionalna banka, pove?ani za eno odstotno to?ko, ki se uporablja za prvi dan zadevnega koledarskega polletja.

[...]

6. Obresti, priznane na podlagi te dolo?be, se uporabi za nadomestilo, priznано za škodo, ali odškodnino, priznано za nepremoženjsko škodo, ki je dav?nemu zavezancu nastala z nezakonito odlo?bo ali nezakonitim upravnim postopkom dav?ne uprave.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

15 Družba Agrobet je februarja 2016 vložila dva obra?una DDV za dav?ni obdobji december 2015 in januar 2016, pri ?emer je navedla presešek DDV v višini 2.958.167 CZK (približno 116.462 EUR) oziroma 1.559.241 CZK (približno 61.386 EUR). Dav?ni urad regije Osrednja Bohemija je zaradi resnih dvomov o zakonitosti transakcij v zvezi z repi?nim oljem, ki jih je izvedla družba Agrobet v teh dveh dav?nih obdobjih, za?el postopke dav?nega nadzora, ki so omejeni le na te transakcije. Natan?neje, ker je bilo glede na ugotovitve tega dav?nega urada repi?no olje s poreklom iz Poljske v ?eški republiki trženo v nespremenjeni obliki, preden ga je družba Agrobet ponovno dobavila na Poljsko, se je navedeni dav?ni urad spraševal o spoštovanju pogojev, potrebnih za to, da bi bila družba Agrobet upravi?ena do oprostitve DDV za dobave repi?nega olja in da bi lahko odbila vstopni DDV na nakupe v zvezi s tem. Predložitveno sodiš?e pojasnjuje, da je dav?ni urad regije Osrednja Bohemija že za?el take postopke za dav?ni obdobji oktober in november 2015.

16 Družba Agrobet, ki je vložila ugovore zoper začetek teh postopkov, je med drugim trdila, da so se dvomi davčne uprave nanašali le na majhen del obračunanega presežka DDV, zato odtegljaj celotnega tega presežka v več zaporednih davčnih obdobjih zanjo pomeni nesorazmerno breme glede na cilj boja proti davčnim utajam. Družba Agrobet je torej zahtevala izplačilo nespornega dela navedenega presežka, to je njegov del, ki se nanaša na transakcije, ki jih navedeni postopki ne zajemajo.

17 Potem ko je davčni urad regije Osrednja Bohemija njene ugovore zavrnil, je družba Agrobet maja 2016 Odvolací finanční úřad (finančna uprava, pristojna za pritožbe, češka republika) predlagala, naj preuči, kako so bili ti ugovori obravnavani, pri čemer je med drugim ponovila, da več mesečni zaporedni odtegljaj obračunanih presežkov DDV, katerih bistveni del ni bil predmet dvomov davčne uprave, ni bil sorazmeren. Davčni direktorat, pristojen za pritožbe, je menil, da ta predlog ni utemeljen, ker zakonik o davčnem postopku ne določa izdaje odločbe o delni odmeri davka in ker se DDV vedno nanaša na celotno davčno obdobje in ne le na del obdavčljivih storitev.

18 Družba Agrobet je zato Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi, češka republika) predlagala, naj davčni urad naloži, naj za davčno obdobje oktober 2015 določi presežek DDV v višini zneska, ki ga zadevni postopki davčnega nadzora niso zajemali. Navedeno sodišče je s sodbo z dne 4. oktobra 2016 predlogu družbe Agrobet ugodilo, pri čemer se je sklicevalo zlasti na člen 183 Direktive o DDV in na sodbo 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).

19 Ker je davčni direktorat, pristojen za pritožbe, zavrnil uporabo te sodbe z dne 4. oktobra 2016 za davčno obdobje december 2015 in januar 2016, je družba Agrobet pri Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi) ponovno vložila tožbo za izdajo enakovredne odločbe za ti obdobji.

20 Sodba Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi) z dne 4. oktobra 2016 je bila medtem razveljavljena s sodbo predložitvenega sodišča z dne 11. maja 2017 z obrazložitvijo, da si davčna uprava, ker v zakoniku o davčnem postopku ni izrecno določena možnost izdaje odločbe o delni odmeri davka, ne more prisvojiti takega pooblastila, če ni pravne podlage. Predložitveno sodišče je med drugim pojasnilo, da iz sodbe 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), ne izhaja, da mora nacionalno pravo dopustiti delno določitev presežka DDV do višine neizpodbijanega zneska.

21 Krajský soud v Praze (okrožno sodišče v Pragi) je s sklicevanjem na navedeno sodbo z dne 11. maja 2017 s sodbo z dne 13. junija 2017 zavrnilo tožbi družbe Agrobet glede davčnih obdobji december 2015 in januar 2016.

22 Družba Agrobet je zoper navedeno sodbo z dne 13. junija 2017 pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo, v kateri je trdila, da nacionalno procesno pravo ni v skladu z Direktivo o DDV in sodno prakso Sodišča, ker ne dopušča sprejetja odločbe o delni odmeri davka. Družba Agrobet meni, da pravo Unije in zlasti načelo sorazmernosti dopušča, da se vračilo presežka DDV po začetku postopka davčnega nadzora prenese, le če je to potrebno za uresničitev cilja, ki se mu sledi s tem postopkom. Ker davčna uprava ne izpodbija dela presežka DDV in ta ni predmet navedenega postopka, naj ne bi bilo mogoče sklepati, da je odtegljaj nespornega dela tega presežka sorazmeren.

23 Davčni urad regije Osrednja Bohemija je pred predložitvenim sodiščem trdil, da se je presežek DDV nanašal na celotno davčno obdobje, zato je lahko nastal le v nedeljivi celoti. Po njegovem mnenju torej ne obstaja nesporni del presežka DDV, ki bi ga bilo mogoče določiti delno in vrniti davčnemu zavezancu. Poleg tega je ta davčni urad menil, da iz sodbe 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), ne

izhaja, da so davžne uprave držav žlanic zavezane izvesti taka delna vražila.

24 Predložitveno sodišče priznava, da lahko nacionalni ukrepi, sprejeti na podlagi žlena 273 Direktive o DDV za boj proti davžnim utajam, povzrožijo omejitev pravice do odbitka DDV in tako države žlanice na podlagi procesne avtonomije, ki jim je priznana v žlenu 183 te direktive, pripeljejo do tega, da presešek DDV odtegnejo v okviru davžnega nadzora. Predložitveno sodišče ob sklicevanju zlasti na tožki 33 in 53 sodbe z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (Cž107/10, EU:C:2011:298), opozarja, da tak odtegljaj ne sme presegati tega, kar je nujno za pravilno izvedbo tega nadzora, in da je treba vsak gospodarsko slabši položaj, ki ga utrpi davžni zavezanec, izravnati s plažilom obresti, tako da se zagotovi spoštovanje nažela davžne nevtralnosti, in poudarja, da v skladu s tožko 49 sodbe z dne 28. julija 2016, Astone (Cž332/15, EU:C:2016:614), ukrepi, namenjeni za boj proti davžnim utajam, ne smejo biti uporabljeni tako, da bi se z njimi sistematižno ogrožala pravica do odbitka DDV in posledično nevtralnost DDV.

25 Predložitveno sodišče v bistvu meni, da nacionalna zakonodaja, ki – tako kot žeška zakonodaja – v doloženem obdobju ne priznava obražunane obdavžljive transakcije, katere utemeljenost ni vprašljiva ali ki celo ne dovoljuje dokaza o njeni utemeljenosti, sistematižno ogroža pravico do odbitka DDV. Tako po mnenju navedenega sodišča davžni upravi, že ni nobenega dvoma o pravilnosti nekaterih transakcij v davžnem obdobju, ne bi smelo biti dovoljeno, da odtegne presešek DDV, ki se nanaša na te transakcije. že so namrež pogoji za vražilo dela presežka DDV, ki se nanaša na navedene transakcije, izpolnjeni, se tega dela presežka ne sme odtegniti dlje žasa in bi ga bilo treba vrniti.

26 V teh okolišžinah je Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, žeška republika) prekinilo odložanje in Sodišžu v predhodno odložanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v skladu s pravom Unije in zlasti z naželom nevtralnosti DDV, da država žlanica sprejme ukrep, ki odmero in plažilo dela uveljavljanega odbitka DDV pogojuje s konžanjem postopka, ki se nanaša na vse obdavžljive transakcije v danem davžnem obdobju?“

Vprašanje za predhodno odložanje

27 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba žlene 179, 183 in 273 Direktive o DDV v povezavi z naželom davžne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki v okviru postopka davžnega nadzora v zvezi z obražunom DDV, v katerem je naveden presešek za dano davžno obdobje, ne doloža možnosti, da davžna uprava pred koncem tega postopka odobri vražilo dela tega presežka, ki se nanaša na transakcije, ki jih navedeni postopek ob njegovem zažetku ni zajemal.

28 Najprej je treba poudariti, da se to vprašanje postavlja v okviru, v katerem je davžna uprava v skladu z navedbami predložitvenega sodišča razglasila, da je zadevni postopek davžnega nadzora omejen na nekatere transakcije, ki so prispevale k pripravi obražuna DDV, in v katerem je tako ob zažetku tega postopka ožitno, da bi bilo mogože del presežka DDV, ki se nanaša na transakcije, ki jih navedeni postopek ne zajema, šteti za nesporen in ga, odvisno od primera, povrniti pred koncem tega postopka. Taka možnost pa v žeškem pravu ni doložena.

29 Na prvem mestu, glede vidika upoštevanja presežka DDV, ki je nastal v danem davčnem obdobju, da bi bilo mogoče po potrebi opredeliti nesporni del tega presežka, je treba opozoriti, da davčni zavezanec v skladu s členom 179(1) Direktive o DDV odbitek opravi tako, da od zneska davka, dolgovanega za davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka. Člen 183(1) te direktive določa, da če znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV za davčno obdobje, obstaja presežek, ki se lahko prenese v naslednje obdobje ali povrne, pri čemer je bilo v vsakem pravu izbrano vračilo.

30 Iz določb člena 179(1) v povezavi s členom 183(1) Direktive o DDV izhaja, da je presežek DDV posledica aritmetične transakcije, ki jo davčni zavezanec v celoti opravi za celotno davčno obdobje, tako da je lahko tak presežek DDV v obračunu DDV prikazan le v obliki enotnega rezultata.

31 Ta celovitost izražena presežka DDV pa ne pomeni, da ga je treba obravnavati – kot so v pisnih in ustnih stališjih v bistvu trdile vsaka in španska vlada ter Evropska komisija – kot da pomeni neločljivo celoto, ki je ne bi bilo mogoče razdeliti na sporne in nesporne dele, povezane z natančno določenimi transakcijami, ki jih ali jih ne zajema postopek davčnega nadzora, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

32 Po eni strani je namreč iz člena 179 Direktive o DDV razvidno, kot je generalna pravobranilka navedla v točki 34 sklepnih predlogov, da ta člen v odstavku 1 nalaga le obveznost davčnega zavezanca, da opravi odbitek DDV v skupnem znesku. Prav tako člen 183(1) navedene direktive sam po sebi ne nasprotuje delnemu ali razdeljenemu prenosu ali vračilu presežka DDV.

33 To razlago potrjuje sobesedilo, v katero spadata člena 179 in 183 Direktive o DDV. Kot je Sodišče že ugotovilo, medtem ko se členi od 178 do 183 te direktive nanašajo le na podrobna pravila za uveljavljanje pravice do odbitka, pa sam obstoj te pravice, ki nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, spada v člene od 167 do 172 navedene direktive, ki so v poglavju 1 naslova X te direktive, naslovljenega „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2011, Komisija/Madžarska, C-274/10, EU:C:2011:530, točka 44 in navedena sodna praksa). Iz tega sledi, da Direktiva o DDV jasno razlikuje med vsebinskimi zahtevami pravice do odbitka DDV in formalnimi zahtevami te pravice (sodba z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47). Če mora torej davčni zavezanec ravnati v skladu s podrobnimi pravili za uveljavljanje pravice do odbitka DDV in zlasti predložiti enotni obračun DDV za celotno davčno obdobje, mu pozneje ni mogoče preprečiti, da bi, če v tej direktivi ni določeno drugače, delno uveljavljal pravice in materialne zahtevke, ki jih ima za vsako transakcijo na podlagi zgoraj navedenega poglavja 1.

34 Po drugi strani iz člena 1(2), drugi pododstavek, in člena 168(a) te direktive izhaja, da je davčni zavezanec dolžan plačati DDV ali da lahko zahteva njegov odbitek za vsako transakcijo, ki jo je opravil. Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 36 sklepnih predlogov, je treba pravico do odbitka vstopnega DDV tako razumeti v povezavi z natančno določeno transakcijo.

35 Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da imajo države članice sicer določeno svobodo pri določanju podrobnih pravil iz člena 183 Direktive o DDV, vendar navedena podrobna pravila ne smejo posegati v načelo davčne nevtralnosti s tem, da davčnemu zavezancu nalagajo celotno ali delno breme tega davka. Ta podrobna pravila morajo davčnemu zavezancu omogočiti predvsem, da pod ustreznimi pogoji dobi povrnjene vse terjatve, ki izhajajo iz tega 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 (glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, točka 17 in navedena sodna praksa). Podrobna pravila, ki v položaju, kakršen je ta v postopku v

glavni stvari, davčnemu zavezancu ne bi omogočala, da bi se lahko skliceval na določen del presežka DDV, za katerega meni, da ni sporen, pa naj bi temu davčnemu zavezancu preprečevala uveljavljanje obstoja takega nespornega dela in možnost zahtevati vračilo tega dela s tem, da bi ga tako prisilila, da bi delno nosil breme davka v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

36 Iz tega sledi, da členov 179 in 183 Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti ni mogoče razlagati tako, da načeloma izključujeta možnost, da se za davčno obdobje opredeli neizpodbijani del presežka DDV, naveden v obračunu DDV, ki lahko pripelje do delnega prenosa ali vračila tega presežka.

37 Na drugem mestu, glede vprašanja, pod katerimi pogoji je mogoče šteti, da del presežka DDV dejansko ni sporen v okviru postopka davčnega nadzora, ki ga davčna uprava v skladu s svojim nacionalnim pravom omeji na nekatere transakcije v davčnem obdobju, je treba poudariti, da presežek DDV izhaja iz aritmetične transakcije, navedene v točkah 30 in 31 te sodbe, zato je mogoče o nespornem znesku davka govoriti le, če tudi znesek dolgovanega davka in znesek odbitnega davka, povezana s temi transakcijami, nista sporna.

38 Če pa davčna uprava ob začetku postopka davčnega nadzora ali med tem postopkom ne more izključiti, da se lahko po koncu tega postopka zneska dolgovanega in odbitnega davka, ki ustrezata transakcijam, ki jih navedeni postopek ne zajema, spreminjata glede na zneska, ki ju je obračunal davčni zavezanec, ni mogoče šteti, da del, ki ustreza zadevnemu presežku DDV, ni sporen. Potrebno je še, da se je davčna uprava ob začetku zadevnega postopka davčnega nadzora ali med tem postopkom prepričala, da elementov, ki so prispevali k izražanju navedenega dela, ne bo več mogoče izpodbijati pred koncem tega postopka.

39 Iz tega sledi, da za to, da bi se del presežka DDV lahko štel za nesporen, ne zadostuje, niti da davčni zavezanec enostransko trdi, da obstaja nesporen del tega presežka, niti da se zdi, da tak del obstaja zgolj zato, ker je davčna uprava ob začetku zadevnega postopka nadzora ta postopek omejila na nekatere transakcije davčnega zavezanca. Nasprotno, davčna uprava se mora prepričati, prvič, da sum morebitnih nepravilnosti, ki – če bi se izkazale za dokazane – ne bi mogle vplivati na zneska dolgovanega DDV in odbitnega DDV, ki ustrezata transakcijam, ki jih navedeni postopek ne zajema, in torej na znesek presežka DDV, ki se ne zdi sporen, in drugič, da ji ne bo treba razširiti obsega tega postopka, da bi vanj vključila vse ali del prvotno nenadzorovanih transakcij. Ti elementi morajo jasno, natančno in nedvoumno izhajati iz vseh listin v postopku davčnega nadzora in iz upoštevnihih okoliščin obravnavanega primera.

40 V tem okviru je treba na eni strani spomniti, da je rok za vračilo presežka DDV načeloma mogoče podaljšati, da bi se izvedel davčni nadzor, ne da bi bilo treba tak podaljšan rok šteti za nerazumen, če podaljšanje ne presega tistega, kar je nujno za dobro vodenje tega nadzora (sodba z dne 12. maja 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, točka 53 in navedena sodna praksa), in na drugi strani, da kadar je ta presežek davčnemu zavezancu vrnjen zunaj razumnega roka, načelo nevtralnosti davčnega sistema DDV zahteva, da se finančne izgube, ki so tako nastale davčnemu zavezancu zaradi nerazpoložljivosti zadevnih denarnih zneskov, nadomestijo s plačilom zamudnih obresti (sodba z dne 28. februarja 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, točka 25 in navedena sodna praksa).

41 Poleg tega ob upoštevanju tega, da cilj boja proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam priznava in spodbuja Direktiva o DDV, zlasti njen člen 273, in da se pravni subjekti ne morejo sklicevati na določbe prava Unije pri goljufiji ali zlorabi, nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba (glej v tem smislu sodbi z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 50, in z dne 16. oktobra 2019, Glencore

Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, točka 34). Tako morajo davčni organi v okviru postopkov davčnega nadzora s končnim ciljem pravilne določitve zneska davka ne le odpraviti dvome, ki jih lahko imajo glede pravilnosti nekaterih transakcij, ki jih je opravil davni zavezanec, ampak tudi zagotoviti, da morebitne nepravilnosti, ki jih bodo odkrili, niso večje od tega, kar sumijo.

42 Poudariti je treba tudi, kot je predložitveno sodišče navedlo v okviru svoje argumentacije, navedene v točki 25 te sodbe, da češka ureditev iz postopka v glavni stvari davnemu zavezancu niti ne dovoljuje možnosti predložitve dokaza o utemeljenosti svojih trditev v zvezi z obstojem nespornega dela presežka DDV, s čimer so kršene zahteve, ki izhajajo iz splošnega načela dobrega upravljanja.

43 Glede tega je treba na eni strani spomniti, da kadar država članica izvaja pravo Unije, se zahteve, ki izhajajo iz pravice do dobrega upravljanja, ki odraža splošno načelo prava Unije in zlasti pravico vsakogar, da se njegove zadeve obravnavajo nepristransko in v razumnem roku, uporabijo v okviru postopka davčnega nadzora (glej po analogiji sodbo z dne 8. maja 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, točki 49 in 50).

44 Na drugi strani je treba poudariti, da to načelo dobrega upravljanja od upravnega organa, kot je davna uprava iz postopka v glavni stvari, zahteva, da v okviru obveznosti preverjanja, ki jih ima, skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne vidike, tako da se prepriča, da ima v zvezi s tem ob sprejetju odločbe najpopolnejše in najzanesljivejše podatke (glej v tem smislu sodbo z dne 2. septembra 2010, Komisija/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, točka 90 in navedena sodna praksa). Poleg tega ta dolžnost skrbnega ravnanja, katere posledica je pravica vsakogar, da upravni organi njegove zadeve obravnavajo nepristransko, pravično in v razumnem roku, v bistvu zahteva, da ti skrbno in nepristransko preuči vse upoštevne elemente obravnavanega primera, vključno s tistimi, ki se nanašajo na trditve davčnega zavezanca, kot je družba Agrobet (glej po analogiji sodbo z dne 22. oktobra 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, točke od 30 do 35).

45 Ta sodna praksa se uporablja tudi, če davni zavezanec trdi, da sumi, ki jih ima davni organ glede pravilnosti dela transakcij, ki so prispevale k pripravi zadevnega obračuna DDV, ne morejo negativno vplivati niti na transakcije, ki jih zadevni postopek davčnega nadzora ne zajema, niti na del presežka DDV, navedenega v tem obračunu, in da tako obstaja nesporni del tega presežka. Iz legitimnega interesa davčnega zavezanca lahko namreč izhaja, da si prizadeva pridobiti odločbo davne uprave, s katero bi bilo potrjeno, da bo navedeni postopek še naprej omejen samo na nekatere transakcije, in to še toliko bolj, če se te transakcije nanašajo le na majhen del gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

46 V teh okoliščinah je treba poudariti, da bi bila nacionalna ureditev, ki v okviru ukrepov, ki jih država članica sprejme na podlagi člena 273 Direktive o DDV, davnemu zavezancu ne bi dovoljevala, da predloži take dokaze, in davni upravi, da sprejme odločitev v zvezi s tem, v nasprotju z načelom dobrega upravljanja in zato ne bi bila v skladu z Direktivo o DDV.

47 Poleg tega je treba pojasniti, da možnost davčnega zavezanca, da se na obstoj nespornega dela presežka DDV v davnem obdobju sklicuje, da bi pridobil njegovo vračilo pred koncem postopka davčnega nadzora, ne pomeni samodejno obveznosti davne uprave, da ta del vrne prej, tudi če prizna, da navedeni del ni sporen. Iz člena 183 Direktive o DDV namreč izhaja, da so države članice ne glede na podrobna pravila, ki jih določijo, zavezane vrniti ali prenesti presežek DDV, le če znesek odbitkov presega znesek DDV, dolgovan za zadevno davno obdobje. Tako je obveznost vračila ali prenosa, ki jo imajo države članice na podlagi te določbe, pogojena z obstojem presežka DDV, ki se nanaša na celotno zadevno davno obdobje.

48 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da če se davni zavezanec v okviru postopka davčnega nadzora sklicuje na obstoj nespornega dela presežka DDV, mora davna uprava vrniti ali prenesti

le del presežka DDV, ki ga lahko ob upoštevanju dvomov, ki jih je izrazila v tem postopku, in glede na upoštevne okoliščine obravnavanega primera jasno, natančno in nedvoumno opredeli, ne glede na izid navedenega postopka in ob upoštevanju celotnega davčnega obdobja, ki je predmet prvotnega obračuna DDV. Ker se taka obveznost vračila ali prenosa nanaša na določeno davčno obdobje, tako ne sme obstajati zgolj glede zneskov dolgovanega davka in odbitnega davka, ki ustrezata transakcijam, ki jih ta postopek ne zajema in ki jih je davčna uprava opredelila za nesporne, ampak glede na del presežka DDV, ki bo ostal ne glede na izid postopka davčnega nadzora in za katerega je mogoče na koncu šteti, da ni sporen. Glede tega je treba ugotoviti, da je lahko ta nesporni del presežka DDV, glede na okoliščine primera, manjši od dela presežka, ki ga zahteva davčni zavezanec in se nanaša na navedene zneske, ki jih davčna uprava priznava kot nesporne.

49 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodišče preveriti, ali je davčna uprava ob upoštevanju dokazov, ki jih je morda predložila družba Agrobet, v kateri koli fazi postopka davčnega nadzora iz postopka v glavni stvari jasno, natančno in nedvoumno ugotovila oziroma bi morala ugotoviti obstoj nespornega dela presežka DDV in zlasti, ali je ugotovila oziroma bi morala ugotoviti, da se zneska dolgovanega davka in odbitnega davka, ki ustrezata transakcijam, ki jih ta postopek ne zajema, pred njegovim koncem ne moreta več spreminjati glede na zneska, ki ju je obračunal davčni zavezanec. Poleg tega mora preveriti, ali je davčna uprava ob upoštevanju dvomov, ki jih je izrazila v navedenem postopku, in glede na vse procesne listine in upoštevne okoliščine obravnavane zadeve lahko oziroma bi morala imeti možnost na enak način ugotoviti, da bo presežek DDV, katerega znesek je lahko nižji od zneska, ki se nanaša na transakcije, ki jih nadzor ne zajema, obstajal ne glede na izid tega postopka. Pri takem preverjanju bi bilo treba zlasti upoštevati morebitne sankcije, ki bi jih davčni zavezanec lahko bil deležen v primeru delnega ali celotnega vračila dela presežka DDV, ki se zahteva v primeru uspešnega davčnega nadzora.

50 Če davčna uprava teh ugotovitev ne more sprejeti, ji ni mogoče očitati, da je zavrnila izdajo odločbe o delni odmeri davka pred koncem postopka davčnega nadzora iz postopka v glavni stvari.

51 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene 179, 183 in 273 Direktive o DDV v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki ne določa možnosti, da davčna uprava pred koncem postopka davčnega nadzora v zvezi z obračunom DDV, v katerem je naveden presežek za dano davčno obdobje, odobri vračilo dela navedenega presežka, ki se nanaša na transakcije, ki jih navedeni postopek ob njegovem začetku ne zajema, če ni mogoče jasno, natančno in nedvoumno ugotoviti, da bo presežek DDV, katerega znesek je lahko nižji od zneska, ki se nanaša na transakcije, ki jih ta postopek ne zajema, obstajal ne glede na izid navedenega postopka, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člene 179, 183 in 273 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki ne določa možnosti, da davčna uprava pred koncem postopka davčnega nadzora v zvezi z obračunom davka na dodano vrednost (DDV), v katerem je naveden presežek za dano davčno obdobje, odobri vračilo dela navedenega presežka, ki se nanaša na transakcije, ki jih navedeni postopek ob njegovem začetku ne zajema, če ni mogoče jasno, natančno in nedvoumno ugotoviti, da bo

presešek DDV, katerega znesek je lahko nižji od zneska, ki se nanaša na transakcije, ki jih ta postopek ne zajema, obstajal ne glede na izid navedenega postopka, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: češčina.