



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. května 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet DPH zaplacené na vstupu – Nadměrný odpočet DPH – Zadržení nadměrného odpočtu v návaznosti na zahájení daňové kontroly – Žádost o vyplacení části nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena – Odmítavý postoj daňových orgánů“

Ve věci C-446/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) ze dne 31. května 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 9. července 2018, v řízení

AGROBET CZ, s.r.o.

proti

Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev (zpravodaj), předseda senátu, P. G. Xuereb a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. září 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za AGROBET CZ, s.r.o., M. Jelínkem a O. Moravcem, advokáty,
- za českou vládu M. Smolkem, J. Vláčilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Salykovou, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. prosince 2019,

vydává tento

* Jednací jazyk: čeština.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká jednak výkladu článků 179, 183 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“) a jednak zásady neutrality daně z přidané hodnoty (DPH).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností AGROBET CZ, s.r.o. (dále jen „AGROBET“) a Finančním úřadem pro Středočeský kraj (Česká republika) ve věci zadržení nadměrného odpočtu DPH tímto úřadem v návaznosti na zahájení daňové kontroly.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:
„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“
- 4 Článek 167 této směrnice stanoví:
„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“
- 5 Článek 168 písm. a) této směrnice stanoví:
„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:
a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;
[...]"
- 6 Článek 179 první pododstavec této směrnice stanoví:
„Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.“
- 7 Článek 183 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:
„Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

8 Článek 273 první pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.“

České právo

9 Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění použitelném na spor v původním řízení, zní:

„Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 [korun českých (Kč) (přibližně 3,94 eura)], vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.“

10 Ustanovení § 85 odst. 1, 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „daňový řád“), zní:

„1. Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.

[...]

3. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

4. Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení.“

11 Ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu zní:

„Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.“

12 Ustanovení § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu zní:

„2. Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

3. Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“

13 Ustanovení § 148 daňového řádu zní:

„1. Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[...]

3. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

4. Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu

[...]

f) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

5. Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

[...]“

14 Ustanovení § 254a daňového řádu zní:

„1. V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

2. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

3. Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

[...]

6. Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

15 V únoru 2016 podala společnost AGROBET dvě přiznání k DPH, a sice přiznání za zdaňovací období prosinec 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 2 958 167 Kč (přibližně 116 462 eur), a přiznání za zdaňovací období leden 2016, v němž vykázala nadměrný odpočet DPH ve výši 1 559 241 Kč (přibližně 61 386 eur). Vzhledem ke komplexním pochybnostem o tom, zda transakce s řepkovým olejem uskutečněné společností AGROBET v těchto dvou zdaňovacích obdobích proběhly řádným způsobem, zahájil Finanční úřad pro Středočeský kraj daňové kontroly omezené výlučně na tyto

transakce. Vzhledem k tomu, že podle zjištění tohoto finančního úřadu byl řepkový olej pocházející z Polska obchodován v nezměněné podobě v České republice a poté byl společností AGROBET opět dodán do Polska, zabýval se tento finanční úřad konkrétně otázkou splnění podmínek nezbytných k tomu, aby se v případě společnosti AGROBET mohlo uplatnit osvobození dodávek řepkového oleje od DPH a aby mohla provést odpočet DPH zaplacené na vstupu ze souvisejících nákupů. Předkládající soud upřesňuje, že Finanční úřad pro Středočeský kraj takové kontroly zahájil již dříve ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen a listopad 2015.

- 16 Společnost AGROBET podala proti zahájení těchto kontrol stížnosti, mimo jiné s tím, že zadržení celého deklarovaného nadměrného odpočtu DPH za více po sobě jdoucích zdaňovacích období je pro ni z hlediska sledovaného cíle, tj. boje proti daňovým únikům, neúměrně zatěžující, neboť pochybnosti správce daně se týkaly jen menší části tohoto nadměrného odpočtu. Společnost AGROBET tedy požádala o vyplacení nesporné části tohoto nadměrného odpočtu, tzn. jeho části vztahující se k plněním, která nebyla rozsahem těchto kontrol dotčena.
- 17 Poté, co byla společnost AGROBET vyrozuměna Finančním úřadem pro Středočeský kraj o nedůvodnosti svých stížností, požádala v květnu roku 2016 Odvolací finanční ředitelství (Česká republika) o prošetření způsobu vyřízení těchto stížností, přičemž mimo jiné zopakovala, že zadržení deklarovaných nadměrných odpočtů DPH za několik po sobě jdoucích měsíců, jejichž podstatná část není pochybnostmi správce daně vůbec dotčena, je nepřiměřené. Odvolací finanční ředitelství shledalo tyto žádosti nedůvodnými s tím, že daňový řád neupravuje vydání částečného platebního výměru a DPH se vždy vztahuje ke zdaňovacímu období jako celku, a nikoli pouze k části zdanitelných plnění.
- 18 Za této situace se společnost AGROBET u Krajského soudu v Praze (Česká republika) domáhala, aby správci daně uložil povinnost stanovit nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období říjen 2015 do výše částky, která nebyla rozsahem předmětných daňových kontrol dotčena. Rozsudkem ze dne 4. října 2016 Krajský soud v Praze návrhu společnosti AGROBET vyhověl mimo jiné s odkazem na článek 183 směrnice o DPH a na rozsudek ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623).
- 19 Vzhledem k tomu, že Odvolací finanční ředitelství odmítlo použít závěry tohoto rozsudku ze dne 4. října 2016 na zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016, obrátila se společnost AGROBET opětovně na Krajský soud v Praze s návrhem na vydání obdobného rozhodnutí pro tato období.
- 20 Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 4. října 2016 byl v mezidobí rozsudkem předkládajícího soudu ze dne 11. května 2017 zrušen s odůvodněním, že pokud daňový řád výslovně možnost vydání částečného platebního výměru neupravuje, nemůže si správce daně takovou pravomoc bez zákonného podkladu přisvojit. Předkládající soud rovněž upřesnil, že z rozsudku ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), nevyplývá, že by vnitrostátní právo muselo umožňovat částečné vyměření nadměrného odpočtu DPH v rozsahu jeho nezpochybněné části.
- 21 S poukazem na uvedený rozsudek ze dne 11. května 2017 Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. června 2017 žaloby společnosti AGROBET týkající se zdaňovacích období prosinec 2015 a leden 2016 zamítl.
- 22 Společnost AGROBET napadla rozsudek ze dne 13. června 2017 kasační stížností u předkládajícího soudu s tvrzením, že vnitrostátní procesní právo je neslučitelné se směrnicí o DPH a s judikaturou Soudního dvora, neboť neumožňuje vydání částečného platebního výměru. Společnost AGROBET uvádí, že unijní právo a zejména zásada proporcionality umožňují oddálení výplaty nadměrného odpočtu DPH po zahájení daňové kontroly pouze v rozsahu nezbytném k dosažení cíle této kontroly. Za situace, kdy část nadměrného odpočtu DPH není správcem daně zpochybňována a není předmětem této kontroly, nelze podle společnosti AGROBET dospět k závěru o přiměřenosti zadržování nesporné části tohoto nadměrného odpočtu.

- 23 Finanční úřad pro Středočeský kraj před předkládajícím soudem tvrdí, že jelikož se nadměrný odpočet DPH vztahoval k celému zdaňovacímu období, mohl vzniknout pouze jako nedělitelný celek. Podle Finančního úřadu pro Středočeský kraj proto neexistuje nesporná část nadměrného odpočtu DPH, kterou by bylo možné částečně vyměřit a vyplatit osobě povinné k dani. Dále podle něj z rozsudku ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623), nevyplývá povinnost daňových orgánů členských států provádět takovou částečnou výplatu.
- 24 Předkládající soud uznává, že vnitrostátní opatření přijímaná na základě článku 273 směrnice o DPH za účelem boje proti daňovým únikům mohou způsobit omezení nároku na odpočet DPH, a vést tedy k tomu, že v rámci daňové kontroly budou členské státy z titulu procesní autonomie, která je jim přiznána článkem 183 této směrnice, zadržovat nadměrný odpočet DPH. Zejména s odkazem na body 33 a 53 rozsudku ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), předkládající soud připomíná, že takové zadržování nesmí překročit meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této kontroly, a že jakékoli hospodářské znevýhodnění osoby povinné k dani musí být vykompenzováno zaplacením úroků, aby bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality, a uvádí, že v souladu s bodem 49 rozsudku ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), nesmí být opatření určená k boji proti daňovým únikům používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH.
- 25 Předkládající soud má v podstatě za to, že vnitrostátní právní úprava, která podobně jako česká právní úprava po určitou dobu neuznává deklarované zdanitelné plnění, o jehož oprávněnosti nejsou pochybnosti, ani nedovolí prokázat jeho oprávněnost, systematicky zpochybňuje nárok na odpočet DPH. Podle předkládajícího soudu by tedy v případě, kdy o oprávněnosti určitých plnění v rámci zdaňovacího období nepanují žádné pochybnosti, nemělo být správci daně dovoleno zadržovat nadměrný odpočet DPH vztahující se k těmto plněním. Jsou-li totiž podmínky pro vyplacení části nadměrného odpočtu DPH vztahující se k těmto plněním splněny, nesmí být tato část nadměrného odpočtu dále zadržována a musí být vyplacena.
- 26 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?“

K předběžné otázce

- 27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 179, 183 a 273 směrnice o DPH, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k DPH, ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena.
- 28 Úvodem je třeba poukázat na to, že tato otázka vyvstává v kontextu, kdy správce daně dle informací poskytnutých předkládajícím soudem prohlásil, že předmětnou daňovou kontrolu omezí jen na některá z plnění zahrnutých do přiznání k DPH, a kdy se tedy při zahájení této kontroly ukázalo, že část nadměrného odpočtu DPH vztahující se k plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, by mohla být pokládána za nespornou a mohla by být případně vrácena před skončením této kontroly. Takovou možnost přitom české právo neupravuje.

- 29 Pokud jde na prvním místě o chápání nadměrného odpočtu DPH vzniklého v průběhu určitého zdaňovacího období v tom směru, že by případně bylo možné identifikovat jeho nespornou část, je třeba připomenout, že podle čl. 179 odst. 1 směrnice o DPH provede osoba povinná k dani odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl a je uplatňován nárok na odpočet daně. V článku 183 odst. 1 této směrnice je upřesněno, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH, vzniká nadměrný odpočet, který může být buď převeden do následujícího období, nebo vrácen; české právo si zvolilo vrácení.
- 30 Z ustanovení čl. 179 odst. 1 ve spojení s čl. 183 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že nadměrný odpočet DPH je výsledkem aritmetické operace prováděné osobou povinnou k dani globálně za celé zdaňovací období, takže v přiznání k DPH může být takový nadměrný odpočet DPH uveden pouze v podobě jediného výsledku.
- 31 Tato globální povaha výpočtu nadměrného odpočtu DPH však neznamená, že musí být tento nadměrný odpočet považován – jak v podstatě uvedly česká a španělská vláda a Evropská komise ve svých písemných a ústních vyjádřeních – za nedělitelný celek, jež by nebylo možné rozdělit na spornou část odpovídající konkrétním plněním dotčeným rozsahem daňové kontroly, jakou je kontrola ve věci v původním řízení, a na nezpochybněnou část odpovídající konkrétním plněním, která rozsahem takové daňové kontroly dotčena nejsou.
- 32 Zaprvé totiž ze znění článku 179 směrnice o DPH vyplývá – jak uvedla generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska – že tento článek v odstavci 1 stanoví pouze povinnost osoby povinné k dani provést globální odpočet daně. Stejně tak znění čl. 183 odst. 1 uvedené směrnice samo o sobě nebrání tomu, aby byl nadměrný odpočet DPH vrácen nebo převeden zčásti nebo v několika krocích.
- 33 Tento výklad je podpořen kontextem článků 179 a 183 směrnice o DPH. Jak již Soudní dvůr konstatoval, týkají se články 178 až 183 této směrnice pouze podmínek pro uplatnění nároku na odpočet, zatímco samotná existence tohoto nároku, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, se řídí články 167 až 172 uvedené směrnice, které jsou obsaženy v hlavě X této směrnice, v kapitole 1 nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44 a citovaná judikatura). Z toho vyplývá, že směrnice o DPH zřetelně rozlišuje mezi hmotněprávními požadavky nároku na odpočet DPH a jeho formálními požadavky (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47). Osoba povinná k dani je tedy sice povinna splnit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, konkrétně podat jediné přiznání k DPH za celé zdaňovací období, avšak vzhledem k tomu, že tato směrnice nestanoví nic jiného, nelze této osobě následně bránit v částečném uplatňování hmotněprávních nároků, které jí z této kapitoly 1 plynou pro každé plnění.
- 34 Zadruhé z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce a čl. 168 písm. a) této směrnice vyplývá, že povinnost odvést DPH nebo možnost požádat o její odpočet má osoba povinná k dani ve vztahu ke každému plnění, které uskutečňuje. Jak uvedla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je tedy chápán ve vztahu ke konkrétnímu plnění.
- 35 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že i když mají členské státy nepochybný prostor při stanovení podmínek uvedených v článku 183 směrnice o DPH, nemohou tyto podmínky narušovat zásadu daňové neutrality tím, že by na jejich základě byla osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky zvláště musí osobě povinné k dani umožnit, aby za vhodných podmínek dosáhla splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17 a citovaná judikatura). Podmínky, které by v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, znemožňovaly osobě povinné k dani vyčlenit určitou část nadměrného odpočtu DPH, kterou

považuje za nespornou, by přitom znamenaly totéž, jako bránit jí v tom, aby se dovolala existence takové nesporné části a mohla si nárokovat její vrácení, v důsledku čehož by byla nucena zčásti nést daňovou zátěž v rozporu se zásadou daňové neutrality.

- 36 Z toho vyplývá, že články 179 a 183 směrnice o DPH, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, nelze vykládat v tom smyslu, že by zásadně vylučovaly možnost identifikovat za určité zdaňovací období nezpochybněnou část nadměrného odpočtu DPH vykázaného v přiznání k DPH, jež by mohla být předmětem částečného převedení nebo vrácení tohoto nadměrného odpočtu.
- 37 Pokud jde na druhém místě o otázku, za jakých podmínek lze v rámci daňové kontroly omezené daňovým orgánem na základě jeho vnitrostátního práva jen na určitá plnění v daném zdaňovacím období považovat danou část nadměrného odpočtu DPH za skutečně nespornou, je třeba uvést, že jelikož je nadměrný odpočet výsledkem aritmetické operace připomenuté v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku, lze o nesporné části tohoto nadměrného odpočtu hovořit pouze tehdy, pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné.
- 38 Pokud však není daňový orgán při zahájení daňové kontroly nebo v jejím průběhu schopen vyloučit, že se po jejím skončení budou částky splatné a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, odchylovat od částek přiznaných osobou povinnou k dani, nelze odpovídající část příslušného nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou. Daňový orgán se ještě musí při zahájení předmětné daňové kontroly nebo v jejím průběhu přesvědčit, že údaje použité pro výpočet takovéto části již nebude možné do skončení této kontroly zpochybnit.
- 39 K tomu, aby bylo možné část nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou, proto nestačí, když osoba povinná k dani jednostranně prohlásí, že existuje nezpochybněná část tohoto nadměrného odpočtu, ani když existenci takové části nasvědčuje jediný důvod, že při zahájení předmětné daňové kontroly daňový orgán tuto kontrolu omezil jen na určitá plnění osoby povinné k dani. Naopak je nezbytné, aby se daňový orgán přesvědčil zaprvé o tom, že nebude možné, aby případné nesrovnalosti, na něž má podezření, měly – pakliže se prokáží – dopad na částky splatné DPH a odpočitatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem této kontroly, a tudíž na částku nadměrného odpočtu DPH, která se jeví být nezpochybněná, a zadruhé o tom, že nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna původně nekontrolovaná plnění či na některá z nich. Tyto skutečnosti musí jasně, přesně a jednoznačně vyplývat ze souboru podkladů v rámci daňové kontroly a z relevantních okolností dané věci.
- 40 V tomto rámci je třeba připomenout, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto prodlouženou lhůtu považovat za nepřiměřenou, pokud prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 53 a citovaná judikatura), a že pokud dojde k vrácení takového nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatura).
- 41 Dále vzhledem k tomu, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH, zejména jejím článkem 273, a že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, musí vnitrostátní orgány a soudy odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34). V rámci daňových kontrol tedy musí daňové orgány – aby splnily konečný cíl, kterým je správné stanovení

výše daně – nejen rozptýlit své případné pochybnosti o řádném průběhu určitých plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, ale také se ujistit, že nesrovnalosti, které případně odhalí, nejdou svým rozsahem nad rámec jejich podezření.

- 42 Je třeba též poukázat na to – jak uvádí předkládající soud v rámci své argumentace uvedené v bodě 25 tohoto rozsudku – že česká právní úprava, o niž jde ve věci v původním řízení, nedává osobě povinné k dani ani možnost prokázat oprávněnost jejich tvrzení o existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH, což je v rozporu s požadavky vyplývajícími z obecné zásady řádné správy.
- 43 V tomto ohledu je nutno zaprvé připomenout, že uplatňuje-li členský stát unijní právo, platí i v rámci daňové kontroly požadavky plynoucí z práva na řádnou správu – odrážejícího obecnou zásadu unijního práva – a mimo jiné právo každého, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené lhůtě (obdobně viz rozsudek ze dne 8. května 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50).
- 44 Zadruhé je třeba poukázat na to, že tato zásada řádné správy po správním orgánu, jako je daňový orgán ve věci v původním řízení, požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90 a citovaná judikatura). Kromě toho tato povinnost řádné péče, jejímž logickým důsledkem je právo každého na to, aby jeho záležitosti byly správními orgány řešeny nestranně, spravedlivě a v přiměřené lhůtě, v podstatě vyžaduje, aby tyto orgány pečlivě a nestranně zkoumaly všechny relevantní skutečnosti projednávaného případu a hlavně ty z nich, které se týkají tvrzení vyjádřených osobou povinnou k dani, v tomto případě společností AGROBET (obdobně viz rozsudek ze dne 22. října 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, body 30 až 35).
- 45 Tato judikatura se použije i v případě, kdy osoba povinná k dani tvrdí, že podezření daňového orgánu týkající se řádného průběhu části plnění zahrnutých do daného priznání k DPH nemůže mít dopad na plnění, která nejsou dotčena rozsahem příslušné daňové kontroly, ani na určitou část nadměrného odpočtu DPH vykázaného v tomto priznání, a že tím pádem existuje nesporná část tohoto nadměrného odpočtu. Může být totiž v oprávněném zájmu osoby povinné k dani, aby daňový orgán vydal rozhodnutí potvrzující, že uvedená kontrola zůstane omezena pouze na určitá plnění, zvláště když tato plnění tvoří jen malou část ekonomické činnosti osoby povinné k dani.
- 46 Za těchto podmínek je třeba zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava, která by v rámci opatření přijatých členskými státy na základě článku 273 směrnice o DPH nedovolovala osobě povinné k dani předložit takové důkazy a daňovému orgánu přijmout k tomu rozhodnutí, by byla v rozporu se zásadou řádné správy, a nebyla by tedy slučitelná se směrnicí o DPH.
- 47 Je třeba rovněž upřesnit, že možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH za určité zdaňovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení před skončením daňové kontroly, neznamená automaticky povinnost daňového orgánu vrátit tuto část předem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Z článku 183 směrnice o DPH totiž vyplývá, že členské státy jsou bez ohledu na podmínky, které samy stanoví, povinny vrátit nebo převést nadměrný odpočet DPH pouze v případě, kdy za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH. Povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet, kterou toto ustanovení členským státům ukládá, je tedy podmíněna existencí nadměrného odpočtu DPH za celé příslušné zdaňovací období.
- 48 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že v případě, kdy se osoba povinná k dani dovolává v rámci daňové kontroly existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH, je daňový orgán povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpočtu DPH, kterou je schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti této kontroly a s ohledem na relevantní okolnosti projednávaného případu určit jasně, přesně a jednoznačně, nezávisle na výsledku této kontroly a za celé zdaňovací období, které je předmětem počátečního priznání k DPH. Vzhledem k tomu, že se

taková povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet vztahuje k určitému zdaňovacímu období, musí tedy platit nikoli ve vztahu k samotným částkám splatné daně a odpočitatelné daně, které odpovídají plněním nedotčeným rozsahem předmětné daňové kontroly a které daňový orgán identifikoval jako nesporné, nýbrž ve vztahu k části nadměrného odpočtu DPH, která bude nadále existovat nezávisle na výsledku této kontroly a která jako jediná může být v konečném výsledku považována za nespornou. V tomto ohledu je nutno poznamenat, že tato nesporná část nadměrného odpočtu DPH může být případně nižší než část nadměrného odpočtu nárokováná osobou povinnou k dani a vztahující se k uvedeným částkám uznaným daňovým orgánem za nesporné.

- 49 V daném případě přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda s ohledem na důkazy případně předložené společností AGROBET daňový orgán v kterékoli fázi daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním řízení, jasně, přesně a jednoznačně identifikoval nebo měl identifikovat existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH a konkrétně zda určil nebo měl určit, že částky splatné daně a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, se již nemohly do skončení této kontroly odchýlit od částek deklarovaných osobou povinnou k dani. Dále mu přísluší ověřit, zda daňový orgán byl nebo měl být schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti daňové kontroly a s ohledem na veškeré podklady v rámci této kontroly a na relevantní okolnosti dané věci stejným způsobem určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem kontroly dotčena. Při takovém ověření by měly být zohledněny zejména případné sankce, které by v situaci částečného nebo prozatímního vrácení nárokové části nadměrného odpočtu DPH mohly osobě povinné k dani hrozit v případě, že by daňová kontrola dospěla k pozitivnímu výsledku.
- 50 Pokud by daňový orgán nebyl schopen tato zjištění učinit, nebylo by možné mu vytýkat, že odmítl vydání částečného platebního výměru před skončením daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním řízení.
- 51 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 179, 183 a 273 směrnice o DPH, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k DPH, ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

- 52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Články 179, 183 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou

jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Arabadžev

Xuereb

von Danwitz

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 14. května 2020.

Vedoucí soudní kanceláře
A. Calot Escobar

Předseda druhého senátu
A. Arabadžev