



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 19. prosince 2019¹

Věc C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.
Účastník řízení:
Finanční úřad pro Středočeský kraj

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Články 179 a 183 směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Nadměrný odpočet daně – Zadržení celé částky nadměrného odpočtu daně při daňové kontrole části plnění – Částečné vrácení nárokovaného nadměrného odpočtu – Princip neutrality – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1. Může správce daně pozdržet vrácení celé částky nadměrného odpočtu daně, i když je předmětem probíhající daňové kontroly již jen její malá část? Správce daně a Komise odpovídají na tuto otázku kladně a argumentují tím, že odpočet daně může být podle článku 179 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“) proveden pouze globálně.
2. Shora uvedená otázka nepostrádá jistou výbušnost, neboť není vyloučeno, že část uplatňovaného odpočtu daně, která je ještě prověřována, má spojitost s podvodnými transakcemi třetí osoby, což osoba povinná k dani musela případně vědět. Posledně uvedená skutečnost by podle judikatury Soudního dvora³ dávala správci daně možnost (či ukládala povinnost) příslušný odpočet daně odepřít.
3. Znamená to ovšem také, že odpočet daně týkající se ostatních a nesporně „legálních“ plnění může být pozdržen o několik let?

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

3 – Rozsudky ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35), ze dne 3. října 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, bod 30), a ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48). V tomto smyslu viz též rozsudky ze dne 13. února 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, body 27 a 28), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 39 a 40).

II. Právní rámec

A. *Unijní právo*

4. Článek 168 písm. a) směrnice o DPH 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 [...]"

5. Článek 179 odst. 1 směrnice o DPH upravuje provádění odpočtu daně osobou povinnou k dani:

„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. [...]"

6. Článek 183 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, jak má členský stát nakládat s nadměrným odpočtem daně:

„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. [...]"

7. Článek 273 směrnice o DPH upravuje možnosti členských států bojovat proti daňovým únikům atd.:

„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.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

B. *České právo*

8. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), stanoví, že „[v]znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu“.

9. Ustanovení § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. prosince 2016 (dále jen „daňový řád“), stanoví, že pokud z podaného řádného daňového tvrzení vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností, a pokud tyto pochybnosti nebyly odstraněny a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, může zahájit daňovou kontrolu.

10. Dle předkládajícího soudu nestanoví daňový řád žádné maximální lhůty pro trvání daňové kontroly ani pro trvání vyměřovacího řízení, v rámci něhož se daňová kontrola provádí. Existuje pouze lhůta pro stanovení daně. Podle § 148 daňového řádu musí být daň v případě daňové kontroly zahájené před uplynutím stanovené lhůty stanovena do tří let od zahájení kontroly. Tato lhůta pro stanovení daně neběží mimo jiné po dobu probíhající mezinárodní spolupráce při správě daní. Končí však nejpozději uplynutím deseti let.

11. Ustanovení § 254a daňového řádu stanoví, že v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému 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.

12. Z údajů předkládajícího soudu vyplývá, že částečné, popř. předběžné stanovení daně v nezpochybněné části daňového přiznání před skončením daňové kontroly zjevně není podle vnitrostátního práva možné.

III. Spor v původním řízení

13. Společnost AGROBET CZ, s.r.o. (dále jen „AGROBET“) je podnikem, jehož činnost spočívá zejména v dovozu a vývozu zemědělských komodit a krmiv.

14. V únoru 2016 podala tato společnost přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 958 167 Kč (což odpovídá přibližně částce 109 476 eur), a za leden 2016, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 1 559 241 Kč (což odpovídá přibližně částce 57 649 eur). Tento nadměrný odpočet daně zahrnuje také částky odpočtu daně v souvislosti s nákupem řepkového oleje, jež společnost AGROBET dále prodávala jednomu polskému podniku v režimu osvobození od daně.

15. Daňové orgány zahájily daňovou kontrolu obou zdaňovacích období, neboť měly pochybnosti, zda byly správně zdaněny transakce s řepkovým olejem. Pochybnosti se týkaly jak uplatňované daňové sazby, tak existence tzv. fiktivních plnění. Tyto pochybnosti pramenily ze skutečnosti, že řepkový olej měl původ v Polsku, v nezměněné podobě byl obchodován v České republice a poté byl společností AGROBET opět dodán jistému odběrateli do Polska.

16. Vzhledem k těmto pochybnostem nebyla DPH za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 vyměřena a deklarovaný nadměrný odpočet nebyl vrácen. Nato společnost AGROBET nabídla zajištění sporné části DPH, aby jí mohla být vyměřena nesporná část DPH a vyplacena zbývající část nadměrného odpočtu. Správce daně toto odmítl s poukazem na to, že nadměrný odpočet je nedělitelným celkem a vztahuje se na celé zdaňovací období, a nikoli jen na část zdanitelných plnění.

17. V rámci mezinárodního dožádání polské daňové orgány v červnu 2016 uvedly, že odběratel řepkového oleje od společnosti AGROBET je nekontaktní, a označily jej za společnost typu „missing trader“. Ke dni 11. září 2019, kdy proběhlo jednání před Soudním dvorem, ještě stále nebyla kontrola předmětných transakcí s řepkovým olejem pravomocně ukončena.

18. Dvěma žalobami proti nečinnosti ze dne 30. ledna 2017 se žalobkyně domáhala, aby soud vydal rozsudek, že žalovaný je povinen vydat rozhodnutí o stanovení DPH žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena probíhající daňovou kontrolou. Proti zamítavému rozsudku ze dne 13. června 2017 podala společnost AGROBET kasační stížnost k předkládajícímu soudu.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

19. Usnesením ze dne 31. května 2018 předložil Nejvyšší správní soud (Česká republika) Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU k rozhodnutí 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?“

20. V řízení před Soudním dvorem předložily společnost AGROBET, Česká republika, Španělské království a Komise písemná vyjádření a zúčastnily se jednání konaného dne 11. září 2019.

V. Právní posouzení

A. Širší souvislosti problematiky a výklad předběžné otázky

21. Nadměrný odpočet společnosti AGROBET, který je předmětem sporu v projednávané věci, je výsledkem toho, jakým způsobem byla uplatňována DPH při přeshraničním obchodu se zbožím. Dodání zboží uvnitř Společenství (tzn. přeshraniční prodej zboží) je v zásadě v zemi původu osvobozeno od daně (článek 138 směrnice o DPH). Přesto je odpočet daně z nákupu možný [čl. 169 písm. b) směrnice o DPH]. Účelem tohoto systému je naplnit zásadu země určení. Zboží nepodléhá u vývozce tuzemské DPH a v zemi určení je u dovozce zatíženo tamní DPH [zdanění pořízení zboží uvnitř Společenství – srov. čl. 2 odst. 1 písm. b) a články 20, 40 a 68 směrnice o DPH]. U tohoto obchodního modelu tedy musí nutně dojít k nadměrnému odpočtu daně na straně vývozce.

22. V případě transakcí uskutečňovaných v tuzemsku naproti tomu technika nuceného započtení daňového dluhu a nároku na vrácení daně zaplacené na vstupu podle článku 179 směrnice o DPH zpravidla takovému nadměrnému odpočtu zabrání, neboť plnění na výstupu podléhající dani jsou obvykle většího rozsahu než plnění na vstupu. Podniky, jež jsou činné především v rámci přeshraničního pohybu zboží, jsou naproti tomu ve značné míře odkázány na to, aby byl nadměrný odpočet daně vrácen v přiměřené lhůtě.

23. Z tohoto důvodu je však přeshraniční obchod také velmi náchylný k podvodům. K tomu stačí, aby příjemce zboží neodvedl DPH z dalšího prodeje v zemi určení (v daném případě v Polsku) a poté zmizel (tzv. „missing trader“).

24. V projednávané věci se podle všeho vede spor o to, zda společnost AGROBET musela při prodeji řepkového oleje polskému odběrateli vědět, že se tento odběratel dopouští takovýchto podvodů s DPH. V tomto ohledu chce český správce daně odepřít společnosti AGROBET buď odpočet daně při nákupu, nebo osvobození od daně při prodeji. Považuji za nepravděpodobné, že by správce daně chtěl společnosti AGROBET (kumulativně) odepřít jak odpočet daně při nákupu, tak osvobození od daně při prodeji, neboť by se jednalo o dvojí „trest“ za jedno a totéž „porušení“. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však dostatečně jasně nevyplývá, co je konkrétně předmětem kontroly prováděné správcem daně.

25. V každém případě však společnost AGROBET uskutečňuje další plnění s jinými komoditami a jinými příjemci plnění v jiných členských státech, která podle předkládajícího soudu nejsou problematická. V případě těchto plnění není sporná ani existence daňového osvobození, ani oprávnění k odpočtu daně. Společnost AGROBET uplatňuje ve věci v původním řízení nárok na odpočet daně vyplývající pouze z těchto plnění. Daňové orgány však tento nárok odepírají, dokud probíhá daňová kontrola dotyčných (dost možná podvodných) transakcí s řepkovým olejem.

26. Taková prověřování mohou trvat řadu let – v projednávaném případě již více než tři roky. Teoreticky by tak prověřování transakce ve výši jednoho eura mohlo pozdržet stanovení daně za všechny ostatní transakce o mnoho let. Ve vnitrostátním právu činí tato maximální hranice podle všeho 10 let. Takovéto průtahy mají negativní dopad na likviditu podniku a DPH za toto období se může stát zásadním nákladovým faktorem, přestože tato daň má, coby všeobecná daň ze spotřeby, zatěžovat pouze konečného spotřebitele⁴ a pro podniky má být neutrální.

27. Předkládající soud se tedy svou otázkou táže, zda Česká republika může odepřít splnění nesporně existujícího nároku na odpočet daně (respektive na vrácení z toho vyplývajícího nadměrného odpočtu daně) podle článku 168 směrnice o DPH během prověřování jiných plnění v tomtéž zdaňovacím období stejně jako odpočet daně u prověřovaných plnění.

28. Podstatou otázky tedy je, zda je v souladu s články 167 a 168 směrnice o DPH ve spojení se zásadou neutrality, jestliže je vyměření a vyplacení nesporného nadměrného odpočtu pozdrženo až do okamžiku, než budou dostatečně prověřena všechna plnění v daném zdaňovacím období, i když je nesporné, že převážná část deklarovaných daňových dluhů a deklarovaného odpočtu daně je oprávněná.

29. Odpověď na tuto otázku by byla kladná, pokud by odpočet daně nemohl být přiznán částečně, nýbrž jen globálně (vcelku) (viz oddíl B), nebo by v tomto ohledu nemohla existovat nesporná část nadměrného odpočtu, jak tvrdí zejména česká a španělská vláda (viz oddíl C). Pokud by tomu však tak nebylo, pak by princip neutrality v oblasti DPH mohl dokonce vyžadovat částečné vyměření a vyplacení nesporného nadměrného odpočtu daně v přiměřené lhůtě, jež by mohlo být omezeno nanejvýš z důvodů účinného boje proti podvodům (viz oddíl D).

B. Pozdržení výplaty nadměrného odpočtu daně z důvodu nedělitelnosti odpočtu daně?

30. Jak Česká republika, tak Španělské království a Komise mají ve výsledku za to, že odpočet daně může být přiznán pouze jako nedělitelný celek za dané zdaňovací období. Dovolávají se přitom zejména článků 179 a 183 směrnice o DPH.

31. Článek 179 směrnice o DPH objasňuje, jakým způsobem je odpočet daně osobou povinnou k dani prováděn, totiž tak, že je za dané zdaňovací období nařízeno globální započtení se splatnou daní. Je-li daňový dluh vyšší než odpočet daně, zbývá zaplatit splatnou nižší daň.

32. Je-li naproti tomu daňový dluh nižší než odpočet daně, výsledkem je nadměrný odpočet daně. Vrácení tohoto nadměrného odpočtu daně upravuje blíže článek 183 směrnice o DPH. V obou případech se však jedná o tentýž odpočet daně osobou povinnou k dani.

1. Dovoluje článek 179 směrnice o DPH pouze globální vyměření nadměrného odpočtu daně?

33. Podle článku 179 směrnice o DPH provede osoba povinná k dani odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané období odečte celkovou výši DPH, u níž vznikl nárok na odpočet daně. Článek 179 směrnice o DPH však na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, česká a španělská vláda, neobsahuje žádnou informaci o tom, zda může být vyplacení nesporných částí nadměrného odpočtu daně pozdrženo až do okamžiku ukončení daňové kontroly ostatních částí.

⁴ – DPH má jakožto všeobecná daň ze spotřeby zdanit schopnost spotřebitele plnit, jež se projevuje vydáním majetku za účelem pořízení spotřebního užitku (dodání zboží nebo poskytnutí služby) – srov. např. rozsudky ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37 – „stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje“), a ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23).

34. Článek 179 směrnice o DPH totiž neupravuje možnosti členských států časově omezit odpočet daně, nýbrž pouze povinnost osoby povinné k dani provést globální odpočet daně. Upravena je tedy jen metoda výpočtu osobou povinnou k dani. Ta nemůže deklarovat odpočet daně izolovaně za každé plnění a požadovat jeho vyplacení. Může jej provést pouze vcelku za zdaňovací období započtením se svým daňovým dluhem (tzv. nucené započtení).

35. Článek 179 směrnice o DPH se tak vztahuje pouze na jeden formální aspekt výkonu práva na odpočet daně. Hmotný nárok na odpočet daně podle článku 167 směrnice o DPH naproti tomu vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

36. Skutečnost zakládající vznik povinnosti k DPH upravená v čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH hovoří o plněních podléhajících DPH, jako je dodání zboží. V návaznosti na to čl. 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že osoba povinná k dani může odpočíst splatnou DPH za zboží, jež jí bylo dodáno, nebo za službu, jež jí byla poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. Nárok na odpočet daně tedy nemůže být chápán globálně, nýbrž ve vztahu k danému plnění. Totéž vyplývá z článku 178 směrnice o DPH, který pro účely uplatnění nároku na odpočet požaduje fakturu ve smyslu článku 226 směrnice o DPH. Míněna není globální faktura, nýbrž faktura vztahující se k danému plnění.

37. Soudní dvůr proto také naprosto správně a zcela samozřejmě vychází z dělitelnosti těchto nároků, když v rozsudku vydaném ve věci Molenheide hovoří o „úplném nebo částečném uvolnění zůstatku vratné DPH“⁵. Také ve věci Komise v. Maďarsko šlo zcela samozřejmě o úplný nebo částečný převod nadměrného odpočtu daně do jiného zdaňovacího období⁶. Totéž platí pro odložení části nadměrného odpočtu daně ve věci Mednis⁷. Již z tohoto důvodu je třeba argumentaci vycházející z nedělitelnosti odpočtu daně, potažmo nadměrného odpočtu daně, odmítnout.

38. Proto také nelze z článku 179 směrnice o DPH a z výrazu „celkový“ dovodit, že by nárok na odpočet daně byl nárokem nedělitelným, jež by členský stát mohl přiznat buď vcelku, nebo vůbec.

2. Může vnitrostátní právo na základě článku 183 směrnice o DPH vyloučit částečné vrácení?

39. Členské státy však podle článku 183 směrnice o DPH mohou buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období – čehož Česká republika nevyužila –, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. V projednávané věci vylučuje vnitrostátní právo vrácení nadměrného odpočtu po dobu, dokud není ukončena daňová kontrola zdaňovacího období.

40. Jak již však Soudní dvůr rozhodl, nemůže být článek 183 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že jsou podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH stanovené členskými státy vyňaty z veškerého přezkumu z hlediska unijního práva⁸.

41. Potud je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje právo osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH vytvořeného unijním právem⁹.

5 – Rozsudek ze dne 18. prosince 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 56).

6 – Rozsudek ze dne 28. července 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 56).

7 – Rozsudek ze dne 18. října 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 38).

8 – Rozsudky ze dne 16. března 2017, Bimotor (C-211/16, nezveřejněný, EU:C:2017:221, bod 20), ze dne 18. října 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 23), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 40), a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 28), v obou citován rozsudek ze dne 21. ledna 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 15).

9 – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 42), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 31), a ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 14). Obdobně již Soudní dvůr v 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, bod 47).

42. Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, je uvedený nárok na odpočet nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Zejména se může uplatnit okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu¹⁰.

43. Zadruhé je třeba mít na paměti, že existence nároku na odpočet daně spadá jako taková pod články 167 až 172 směrnice o DPH, které se nacházejí v kapitole nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, zatímco články 178 až 183 této směrnice upravují pouze pravidla pro uplatnění tohoto nároku¹¹.

44. Soudní dvůr již přitom vyjasnil, že pravidla stanovená v tomto směru členskými státy nesmějí narušit zásadu neutrality systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani touto daní zcela nebo částečně zatížena¹².

45. Tato pravidla musí osobě povinné k dani zejména umožnit, aby za přiměřených podmínek dosáhla uspokojení celé pohledávky vyplývající z 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 pro osobu povinnou k dani v žádném případě představovat jakékoli finanční riziko¹³.

46. Tak by tomu ovšem bylo, kdyby bylo vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu daně pozdrženo jen proto, že je sporná malá dílčí částka, která je detailněji prověřována. Jako příklad lze uvést nadměrný odpočet ve výši 100 000 eur a spornou dílčí částku v řádu několika stovek eur. Nic na tom nemění úročení při délce trvání překračující 5 měsíců, jak je stanoví vnitrostátní právo, neboť finanční riziko během prvních 5 měsíců tímto není odstraněno a platba úroků rovněž nevyrovnává znevýhodnění, pokud jde o hotovostní tok.

47. Článek 183 směrnice o DPH tudíž nedovoluje, aby nesporná část uplatněného odpočtu daně nebyla vrácena jen proto, že jiná část zůstává sporná.

3. Omezení na základě článku 273 směrnice o DPH?

48. Také z článku 273 směrnice o DPH nelze dovodit žádné oprávnění členských států takto časově omezit odpočet daně. Podle uvedeného článku mohou členské státy uložit osobě povinné k dani další povinnosti k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům. Část nadměrného odpočtu daně, o kterou se jedná v projednávané věci, přitom právě není součástí daňového úniku. Článek 273 směrnice o DPH tedy rovněž nelze uplatnit k odůvodnění, proč bude tato část vyplacena teprve o řadu let později.

4. Dílčí závěr

49. Jako dílčí závěr lze konstatovat, že články 179, 183 a 273 směrnice o DPH nedávají členským státům žádné oprávnění k tomu, aby časově omezily nadměrný odpočet daně jako celek, je-li zpochybněna jen jeho část, zatímco druhá část je nesporná.

10 – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32), ze dne 30. září 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a citovaná judikatura).

11 – Rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44). V tomto smyslu srov. již rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 30), a ze dne 8. listopadu 2001, Komise v. Nizozemsko (C-338/98, EU:C:2001:596, bod 71).

12 – Takto výslovně rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45).

13 – Rozsudky ze dne 16. března 2017, Bimotor (C-211/16, nezveřejněný, EU:C:2017:221, bod 33), ze dne 18. října 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 24), ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45), ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 33 a 64), a ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17).

C. Existence nesporné části uplatněného nadměrného odpočtu daně

50. Česká a španělská vláda nicméně zastávají názor, že nesporná část nadměrného odpočtu daně nemůže existovat, neboť nadměrný odpočet daně jakožto zůstatek vždy závisí také na konkrétním daňovém dluhu.

51. Závislost nadměrného odpočtu daně na výši daňového dluhu – jak správně tvrdí Komise, jakož i česká a španělská vláda – je důsledkem nuceného započtení stanoveného v článku 179 směrnice o DPH. Správce daně musí mít potud možnost v případě pochybností o deklarovaném daňovém dluhu tento dluh také v přiměřené době ověřit a případně stanovit vyšší daňový dluh, takže již případně nezůstane žádný nadměrný odpočet daně.

52. Na jedné straně tedy může být nárok na odpočet podle ustálené judikatury uplatněn *okamžitě*¹⁴. Na druhé straně musí být správci daně umožněno, aby ověřil daňová přiznání předložená osobou povinnou k dani. Platí to zejména tehdy, jestliže – jak je stanoveno v článku 179 směrnice o DPH – osoba povinná k dani sama tuto částku odečítá od daňového dluhu, a sama tedy vypočítává výši zbývajících splatných daně, respektive výši svého nadměrného odpočtu daně. Toto ověření se týká jak výše odpočtu daně, tak výše daňového dluhu, jež jsou obě relevantní pro výši nadměrného odpočtu.

53. V souladu s tím Soudní dvůr ve věci, ve které správce daně vrátil pouze část nadměrného odpočtu daně a osoba povinná k dani podala žalobu na vrácení zbývajících částí nadměrného odpočtu daně, rozhodl, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu daně může být prodloužena pro účely provedení daňové kontroly, pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro správné provedení řízení o daňové kontrole¹⁵. To se ovšem týkalo pouze *sporné* části nadměrného odpočtu daně.

54. Soudní dvůr nemusí na tomto místě rozhodovat o tom, jaká doba je přiměřená pro takovou kontrolu sporné části, a zda tato doba nebyla v případě necelých tří let již překročena. Společnost AGROBET se nedomáhá vyplacení sporné části nadměrného odpočtu, který ještě musí být předmětem kontroly, nýbrž vyměření a vrácení nesporné části nadměrného odpočtu, kterou již právě není třeba prověřovat. Podle skutkového stavu vyličeného předkládajícím soudem zřejmě i po přihlédnutí ke všem pochybnostem vyjádřeným správcem daně – v daném případě v souvislosti s transakcemi s řepkovým olejem – ještě stále vzniká nadměrný odpočet daně. Potud lze souhlasně se společností AGROBET hovořit o nesporném nadměrném odpočtu daně.

55. Ráda bych ovšem zdůraznila, že tato nesporná část *nadměrného odpočtu* daně se nemusí nutně shodovat s částí *odpočtu* daně, jíž se podle všeho domáhá společnost AGROBET, nýbrž závisí na tom, zda existují také pochybnosti o výši daňového dluhu společnosti AGROBET. Pokud by měl správce daně k dispozici objektivní skutečnosti nasvědčující existenci vyššího daňového dluhu, pak by se nesporná část nadměrného odpočtu daně navzdory nespornému odpočtu daně snížila. Teoreticky přichází v úvahu i zbývajících a ještě stále splatný daňový dluh. Tuto skutečnost však musí vyjasnit předkládající soud.

14 – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43), ze dne 30. září 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34), a ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a citovaná judikatura).

15 – Rozsudky ze dne 6. července 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 21), a ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 53), obdobně již rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 27).

D. Vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu daně v přiměřené lhůtě

56. Tento nadměrný odpočet daně, který je nesporný a nemusí být dále prověřován, musí být vyplacen v přiměřené lhůtě. To vyplývá z principu neutrality (k tomu viz bod 57 a násl.), funkce podniku povinného k dani jakožto pouhého výběrčího daně na účet státu (k tomu viz body 63 a 64) a ze základních práv osoby povinné k dani (k tomu viz body 65 a 66). Ani účinný boj proti podvodům nemůže být v projednávané věci důvodem pro to, aby bylo vrácení nesporné části nadměrného odpočtu daně časově neomezeně oddalováno (k tomu viz bod 67 a násl.).

1. K zásadě neutrality

57. Zásada neutrality je tvořena dvěma základními aspekty. Zprvée zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v rámci výběru DPH zacházeno rozdílně¹⁶. Zadruhé zásada neutrality znamená, že podnik jakožto výběrčího daně na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH¹⁷, pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě¹⁸) zdanitelných plnění¹⁹.

58. V projednávané věci jsou dotčeny oba aspekty. Zprvée je s osobou povinnou k dani, která uskutečňuje převážně přeshraniční dodání (osvobozená od daně), právní úpravou a praxí v České republice zacházeno nepříznivěji než s osobou povinnou k dani, která tatáž plnění uskutečňuje v tuzemsku. V případě pochybností o nároku na odpočet u jednotlivých plnění uskutečněných v tuzemsku by před skončením daňové kontroly nevznikl problém s hotovostním tokem, neboť odpočet daně může být uskutečněn započtením s vyššími daňovými dluhy z jiných tuzemských transakcí.

59. Aby mohl být takovýto případně neoprávněný odpočet daně odepřen, musel by správce daně provést příslušné stanovení daně, které by pak mohlo být v přiměřené lhůtě (případně prostřednictvím předběžných opatření) přezkoumáno soudem. Tento spor by se ve výsledku týkal pouze sporné části, kdežto nesporný odpočet daně by tím nebyl dotčen.

60. Pokud však osoba povinná k dani uskutečňuje tatáž plnění v rámci přeshraničního pohybu zboží, pak by podle českého práva měly již pouhé pochybnosti správce daně o jednotlivých plněních postačovat k tomu, aby nebyl vyplacen ani nesporný nadměrný odpočet. Takovéto nerovné zacházení s podniky je neslučitelné s principem neutrality.

61. Kromě toho musí vyvážející podnik během kontroly sám na vlastní náklady předběžně financovat DPH, přestože DPH nemá pro podnik představovat žádnou zátěž. Potud je dotčen i druhý aspekt zásady neutrality.

62. Právě takovéto znevýhodnění přeshraničního obchodu vyvolává závažné pochybnosti z hlediska unijního práva.

16 – Rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30), ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a ze dne 11. června 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

17 – Rozsudky ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

18 – Výjimku představují v dané věci existující přeshraniční dodání osvobozená od daně, která podle čl. 169 písm. b) směrnice o DPH opravňují k odpočtu daně.

19 – Rozsudky ze dne 13. března 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41), ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51), ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a mé stanovisko ve věci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

2. Podnik jakožto výběrčí daně na účet státu

63. Zadruhé je dotčena také funkce podniku jakožto výběrčího daně na účet státu a v zájmu státního rozpočtu²⁰. Je-li cílem DPH zatížit konečného spotřebitele a podnikatel – aby bylo tohoto cíle dosaženo – je pouze povinen vybrat DPH od svého smluvního partnera a odvést ji daňovému věřiteli, pak je vznik nadměrného odpočtu daně ve smyslu článku 183 směrnice o DPH vlastně výjimkou.

64. V takovémto případě totiž neplatí, že podnikatel DPH pouze vybírá a následně odvádí státu, nýbrž ji nejprve sám předběžně financuje. Předběžné financování daně, která podnikatele vlastně zatěžovat nemá, však musí být s ohledem na zásadu neutrality drženo na co nejnižší úrovni. Tak tomu není, postačují-li pochybnosti o jednotlivých plněních k tomu, aby předběžné financování nesporných plnění trvalo po dobu několika let či po neurčitou dobu.

3. Povinnost daňového věřitele respektovat základní práva

65. A konečně i základní práva vyžadují, aby byla nesporná část nadměrného odpočtu daně vyplacena v přiměřené lhůtě. Podnik zůstává i v případě, že vybírá DPH pro stát, nositelem základních práv. Opatření související se stanovením DPH představují uplatňování unijního práva ve smyslu článku 51 Listiny. Členské státy jsou tudíž povinny respektovat základní práva Unie při uplatňování a výkladu směrnice o DPH.

66. Přitom může zůstat nezodpovězena otázka, zda má být na nárok na odpočet daně souhlasně s ESLP²¹ nahlíženo jako na vlastnictví (v tomto případě článek 17 Listiny), či zda je časovým zablokováním nadměrného odpočtu daně spíše dotčen výkon povolání (článek 15 Listiny), popřípadě svoboda podnikání (článek 16 Listiny). V každém případě k zásahu do základních práv podniku dochází, je-li tento podnik po řadu let nucen předběžně financovat materiálně cizí daň. Takový zásah může být zajisté ospravedlněn. Tak je tomu ovšem jen tehdy, je-li tento zásah přiměřený.

4. Proporcionalita v rámci účinného boje proti podvodům

67. Tak tomu ovšem v projednávané věci není. Členské státy sice mají legitimní zájem na přijetí opatření na ochranu svých finančních zájmů. Také boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH²².

68. Členské státy však musí využívat takových prostředků, které co nejméně narušují takové cíle a zásady stanovené právem Společenství, jako je základní zásada nároku na odpočet daně²³. Tyto prostředky tedy nesmějí být používány způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet daně, a tedy neutralitu DPH²⁴.

20 – Takto výslovně rozsudky ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

21 – Rozsudky ESLP ze dne 7. července 2011 – 39766/05, body 32 a násl. – Serkov v. Ukrajina, a ze dne 22. ledna 2009 – 3991/03, bod 57 – Bulves v. Bulharsko.

22 – Rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 22), v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54), ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), a 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, bod 47).

23 – Rozsudky ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 23), ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 52 a 53), a 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, body 46 a 47).

K přiměřenosti v souvislosti s bojem proti podvodům v oblasti DPH výslovně viz rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, body 19 a 20).

24 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49), ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26), ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92), a ze dne 21. března 2000, Gabalfrixa a další (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52).

69. Ráda bych poukázala na to, že Soudní dvůr již zdůraznil, že obecná potřeba kontroly osoby povinné k dani – zejména nové osoby povinné k dani – nemůže vést k tomu, že nadměrný odpočet daně bude vrácen až o půl roku později, nemá-li osoba povinná k dani možnost rozptýlit podezření z daňového úniku²⁵. Obdobně Soudní dvůr rozhodl v souvislosti s paušálním prodloužením lhůty pro vrácení části uplatňovaného nadměrného odpočtu daně z jednoho měsíce na jeden rok²⁶.

70. To musí platit i tehdy, je-li třeba se vypořádat pouze se skutečností, že osoba povinná k dani musela vědět, že třetí osoba, se kterou obchoduje, je zapojena do daňového úniku, avšak toto podezření se týká pouze části plnění a části odpočtu daně. Zablokování celého uplatňovaného nadměrného odpočtu daně na neurčité období je totiž nepřiměřené, pokud se pochybnosti a kontrola prováděná na základě těchto pochybností týkají pouze části deklarovaných plnění a části deklarovaného odpočtu daně.

71. Obzvláště zřetelnou se tato okolnost stává tehdy, jestliže se pochybnosti vztahují jen na malý okruh hospodářských činností osoby povinné k dani (např. když příjemci plnění, který se dopustil daňových úniků, bylo poskytnuto jedno plnění z tisíce), zatímco převážná část činností byla nesporně deklarována správně.

72. Stejně vhodným, ale méně omezujícím prostředkem k zabránění ztrátě daňových příjmů případnou účastí třetí osoby na daňovém úniku v Polsku je stanovení daně, které k takovéto účasti přihlíží a ve zbývajících částech odpovídajícím způsobem stanoví nesporná plnění a nesporný odpočet daně. Dalším méně omezujícím a stejně vhodným prostředkem by bylo předběžné stanovení daně spojené s poskytnutím zajištění (například bankovní záruky), kterým by bylo zajištěno prověřované a obávané riziko ztráty daňových příjmů (jež by mohlo vyplývat z případného většího daňového dluhu), což ostatně společnost AGROBET nabízela.

VI. Závěry

73. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Nejvyšším správním soudem (Česká republika) následovně:

„S články 167 a 168 směrnice 2006/112/ES není s ohledem na zásadu neutrality slučitelné pozdržet vyměření a výplatu nesporné části nárokovaného nadměrného odpočtu daně o neurčitou dobu až do okamžiku, než bude dostatečně prověřena sporná část nárokovaného nadměrného odpočtu daně.“

25 – Rozsudek ze dne 10. července 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 24).

26 – Rozsudek ze dne 18. října 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, body 33 a násl.).