



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY  
JULIANE KOKOTT  
prednesené 19. decembra 2019<sup>1</sup>

**Vec C-446/18**

**AGROBET CZ, s.r.o.,  
za účasti:  
Finančního úřadu pro Středočeský kraj**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Nejvyšší správní soud (Česká republika)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Daň z pridanej hodnoty – Články 179 a 183 smernice 2006/112/ES – Odpočítanie dane – Nadmerný odpočet – Zadržanie celého nadmerného odpočtu pri daňovej kontrole časti transakcií – Čiastočné vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu – Zásada neutrality – Zásada proporcionality“

### I. Úvod

1. Môže finančná správa odložiť vrátenie celého nadmerného odpočtu, aj keď je len malá časť ešte predmetom prebiehajúcej daňovej kontroly? Finančná správa a Komisia odpovedajú na túto otázku kladne s odôvodnením, že odpočítanie dane možno podľa článku 179 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty<sup>2</sup> (ďalej len „smernica o DPH“) vykonať len *celkovo*.
2. Uvedená otázka je mimoriadne citlivá, lebo časť uplatneného odpočtu dane, ktorú ešte treba prešetriť, môže súvisieť s podvodnými transakciami tretej osoby, čo zdaniteľná osoba podľa okolností mala vedieť. Táto posledná uvedená skutočnosť by podľa judikatúry Súdneho dvora<sup>3</sup> dovoľovala (resp. vyžadovala), aby finančná správa zamietla príslušné odpočítanie dane.
3. Znamená to však tiež, že odpočítanie dane týkajúce sa ďalších transakcií, ktoré sú nesporne „zákonné“, možno oddialiť o niekoľko rokov?

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: nemčina.

<sup>2</sup> Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

<sup>3</sup> Rozsudky zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 35); z 3. októbra 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, bod 30), a z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 48). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 13. februára 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, body 27 a 28), ako aj zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, body 39 a 40).

## II. Právny rámec

### A. Právo Únie

4. Článok 168 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou...“

5. Článok 179 ods. 1 smernice o DPH sa týka výkonu odpočítania dane zdaniteľnou osobou:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178. ...“

6. Článok 183 ods. 1 smernice o DPH upravuje spôsob, akým členský štát zaobchádza s nadmerným odpočtom dane:

„Ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, členské štáty môžu rozdiel buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. ...“

7. Článok 273 smernice o DPH stanovuje možnosti členských štátov bojovať proti daňovým únikom a pod.:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

### B. České právo

8. § 105 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje, že „ak vznikne v dôsledku vymerania nadmerného odpočtu preplatok... vo výške viac než 100 [českých korún (CZK)], vráti sa platiteľovi bez žiadosti do 30 dní od vymerania nadmerného odpočtu“.

9. Podľa § 89 a 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení účinnom do 31. decembra 2016 (ďalej len „daňový poriadok“) v situácii, keď z predloženého riadneho daňového priznania vyplýva, že daňovému subjektu má vzniknúť daňový odpočet, vydá správca dane v prípade pochybností výzvu na odstránenie pochybností, a ak tieto pochybnosti neboli odstránené a výška dane nebola preukázaná dostatočne spoľahlivo, môže správca dane začať daňovú kontrolu.

10. Podľa informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, daňový poriadok nestanovuje maximálnu dĺžku daňovej kontroly ani vymeriavacieho konania, v rámci ktorého sa uskutočňuje daňová kontrola. Existuje len lehota na stanovenie dane. Podľa § 148 daňového poriadku musí byť daň v prípade daňovej kontroly začatej pred uplynutím uvedenej lehoty stanovená do troch rokov od začatia kontroly. Táto lehota na stanovenie dane neplynie okrem iného počas prebiehajúcej medzinárodnej spolupráce pri správe daní. Končí sa však najneskôr uplynutím 10 rokov.

11. § 254a daňového poriadku stanovuje, že ak postup na odstránenie pochybností vzťahujúcich sa na riadne daňové priznanie, z ktorého vyplýva, že daňovému subjektu má vzniknúť daňový odpočet, trvá viac než 5 mesiacov, daňovému subjektu prislúcha úrok z daňového odpočtu stanoveného správcom dane.

12. Z informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, vyplýva, že čiastočné, resp. predbežné stanovenie dane týkajúce sa nespornej časti daňového priznania pred skončením daňovej kontroly podľa vnútroštátneho práva zjavne nie je možné.

### III. Spor vo veci samej

13. AGROBET CZ, s. r. o. (ďalej len „AGROBET“) je spoločnosť, ktorej predmetom činnosti je najmä dovoz a vývoz poľnohospodárskych výrobkov a krmív.

14. Vo februári 2016 podala daňové priznania k DPH za december 2015 a január 2016, v ktorých vykázala nadmerný odpočet vo výške 2 958 167 CZK (čo je približne 109 476 eur), resp. 1 559 241 CZK (čo je približne 57 649 eur). Súčasťou tohto nadmerného odpočtu sú aj sumy odpočtu dane z nákupu repkového oleja, ktorý AGROBET bez vzniku daňovej povinnosti ďalej predala poľskej spoločnosti.

15. Finančné orgány začali daňovú kontrolu týkajúcu sa oboch zdaňovacích období, lebo mali pochybnosti o správnom zdanení transakcií s repkovým olejom. Tieto pochybnosti sa vzťahovali tak na uplatnenú sadzbu dane, ako aj na existenciu takzvaných fiktívnych transakcií. Repkový olej totiž pochádzal z Poľska, v Českej republike sa s ním bez ďalšieho spracovania ďalej obchodovalo a potom ho AGROBET opäť predala príjemcovi v Poľsku.

16. V dôsledku týchto pochybností nebola stanovená DPH za zdaňovacie obdobia december 2015 a január 2016 a vypočítaný nadmerný odpočet nebol vrátený. AGROBET následne ponúkla zábezpeku za spornú časť DPH, aby bolo možné stanoviť nespornú časť a vyplatiť zvyšný nadmerný odpočet. Správca dane to odmietol s odôvodnením, že nadmerný odpočet je nedeliteľný a vzťahuje sa na celé zdaňovacie obdobie a nie len na časť zdaniteľných transakcií.

17. Poľská finančná správa v júni 2016 na základe žiadosti o informácie podanej v rámci medzinárodnej spolupráce konštatovala, že príjemca repkového oleja od spoločnosti AGROBET je nezastihnuteľný, a preto predstavuje „missing trader“. Prešetrovanie dotknutých transakcií s repkovým olejom v čase konania pojednávania na Súdnom dvore 11. septembra 2019 ešte stále nebolo právoplatne ukončené.

18. Dvoma žalobami proti nečinnosti z 30. januára 2017 sa žalobkyňa domáhala, aby súd vydal rozsudok, ktorým žalovanému uloží povinnosť vydať daňový výmer, ktorým sa stanoví DPH žalobkyne za zdaňovacie obdobia december 2015 a január 2016 v rozsahu, v akom táto daň nie je predmetom začatej daňovej kontroly. Proti zamietavému rozsudku z 13. júna 2017 podala AGROBET kasačnú sťažnosť na vnútroštátnom súde.

#### IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

19. Rozhodnutím z 31. mája 2018 položil Nejvyšší správní soud (Česká republika) Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je opatrenie členského štátu, ktoré podmieňuje vyrubenie a vyplatenie časti požadovaného odpočtu DPH skončením konania o všetkých zdaniteľných plneniach v dotknutom zdaňovacom období, v súlade s právom Únie, a predovšetkým so zásadou neutrality DPH?“

20. AGROBET, Česká republika, Španielske kráľovstvo a Komisia predložili v konaní pred Súdny dvorom písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní z 11. septembra 2019.

#### V. Právne posúdenie

##### A. Pozadie problematiky a výklad prejudiciálnej otázky

21. Nadmerný odpočet spoločnosti AGROBET, ktorý je v prejednávacom prípade sporný, vyplýva z posudzovania cezhraničného obchodu s tovarom z hľadiska DPH. Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva (t. j. cezhraničný predaj tovaru) je v krajine pôvodu v zásade oslobodené od dane (článok 138 smernice o DPH). Z tohto nákupu si však možno odpočítať daň [článok 169 písm. b) smernice o DPH]. Tento systém slúži na uskutočnenie zásady krajiny určenia. Tovar je u vývozcu oslobodený od tuzemskej DPH a v krajine určenia sa u dovozcu zdaní tamojšou DPH [zdanenie nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva – pozri článok 2 ods. 1 písm. b) a články 20, 40 a 68 smernice o DPH]. Pri takom obchodnom modeli teda nevyhnutne vznikne nadmerný odpočet u vývozcu.

22. Pri obchodoch v tuzemsku naopak postup núteného započítania daňovej povinnosti s nárokom na vrátenie dane podľa článku 179 smernice o DPH spravidla bráni takému nadmernému odpočtu, lebo hodnota zdaniteľných transakcií na výstupe je zvyčajne väčšia než hodnota transakcií na vstupe. Podniky, ktoré pôsobia prevažne v oblasti cezhraničného obchodu s tovarom, sú naproti tomu v značnej miere odkázané na urýchlené vrátenie nadmerného odpočtu.

23. Cezhraničný obchod však z tohto dôvodu tiež vyvoláva veľké riziko podvodov. Na tento účel stačí, aby príjemca tovaru neodviedol DPH z ďalšieho predaja v krajine určenia (v tomto prípade Poľsko) a potom zmizol (tzv. missing trader).

24. Zdá sa, že v predmetnom konaní je sporné, či AGROBET v súvislosti s predajom repkového oleja svojmu poľskému odberateľovi mala vedieť, že tento odberateľ sa dopúšťa takých podvodov s DPH. V tejto súvislosti chce česká finančná správa odoprieť spoločnosti AGROBET buď odpočítanie dane z nákupu, alebo oslobodenie predaja od dane. Považujem sa nepravdepodobné, že by finančná správa chcela spoločnosti AGROBET (kumulatívne) odoprieť tak odpočítanie dane z nákupu, ako aj oslobodenie predaja od dane, lebo by to predstavovalo dvojité „trest“ za ten istý „delikt“. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však dostatočne jasne nevyplýva, čo konkrétne finančná správa prešetruje.

25. AGROBET však uskutočnila aj ďalšie transakcie s iným tovarom a inými príjemcami tovaru v iných členských štátoch, ktoré podľa informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, nie sú problematické. Pri týchto transakciách nesporne existujú tak oslobodenie od dane, ako aj právo na odpočítanie dane. AGROBET si v konaní vo veci samej uplatňuje len odpočet dane, ktorý vyplýva z týchto transakcií. Daňové orgány však odmietajú odpočítanie dane, pokiaľ trvá daňová kontrola týkajúca sa predmetných (eventuálne podvodných) transakcií s repkovým olejom.

26. Také kontroly môžu trvať roky, v prejednávacom prípade už viac ako tri roky. Teoreticky by preto kontrola transakcie v hodnote jedného eura mohla o niekoľko rokov oddialiť stanovenie dane za všetky ostatné transakcie. Horná hranica podľa vnútroštátneho práva je zrejme 10 rokov. Také oddialenie má nepriaznivý vplyv na likviditu podniku a spôsobuje, že DPH za toto obdobie je značným nákladovým faktorom, hoci ako všeobecná daň zo spotreby má zaťažovať len konečného spotrebiteľa<sup>4</sup> a pre podniky má byť neutrálna.

27. Vnútroštátny súd chce teda vedieť, či Česká republika môže podľa článku 168 smernice o DPH počas prešetrovania iných transakcií z toho istého zdaňovacieho obdobia odložiť uspokojenie nesporne jestvujúceho nároku na odpočítanie dane (resp. na vrátenie nadmerného odpočtu vyplývajúceho z tohto nároku) tak, ako môže odložiť odpočet dane v súvislosti s prešetrovanými transakciami.

28. Otázkou, ktorú treba v podstate vyriešiť, preto je, či je v súlade s článkami 167 a 168 smernice o DPH v spojení so zásadou neutrality, ak sa stanovenie a vyplatenie *nesporného* nadmerného odpočtu odloží, kým sa dostatočne nepreskúmajú všetky transakcie z určitého zdaňovacieho obdobia, aj keď je preukázané, že väčšina deklarovanych daňových povinností a deklarovaneho odpočtu dane je oprávnená.

29. Na toto otázku by bolo potrebné odpovedať kladne, ak by sa odpočet dane nemohol priznať čiastočne, ale len celkovo (v plnom rozsahu) (časť B), alebo ak by v tejto súvislosti nemohol existovať nesporný nadmerný odpočet, ako to tvrdí najmä česká a španielska vláda (časť C). Ak by to však nebolo tak, potom by zásada neutrality v oblasti predpisov týkajúcich sa DPH naopak dokonca vyžadovala urýchlené čiastočné stanovenie a vyplatenie nesporného nadmerného odpočtu, ktoré možno obmedziť nanajvyš z dôvodov účinného boja proti podvodom (časť D).

### ***B. Odklad vyplatenia nadmerného odpočtu na základe nedeliteľnosti odpočtu dane?***

30. Tak Česká republika a Španielske kráľovstvo, ako aj Komisia v konečnom dôsledku zastávajú názor, že odpočet dane za určité zdaňovacie obdobie možno priznať len ako nedeliteľný celok. V tejto súvislosti sa odvolávajú v podstate na články 179 a 183 smernice o DPH.

31. Článok 179 smernice o DPH spresňuje, ako zdaniteľná osoba vykonáva odpočítanie dane, pričom stanovuje povinné započítanie so splatnou daňou za celé príslušné zdaňovacie obdobie. Ak je daňová povinnosť vyššia než odpočet dane, zostane ešte nižšia daň, ktorú treba zaplatiť.

32. Ak je naopak daňová povinnosť nižšia než odpočet dane, vznikne nadmerný odpočet. Vrátenie tohto nadmerného odpočtu bližšie upravuje článok 183 smernice o DPH. V oboch prípadoch však ide o rovnaké odpočítanie dane zdaniteľnou osobou.

#### *1. Dovoľuje článok 179 smernice o DPH len celkové stanovenie nadmerného odpočtu?*

33. Podľa článku 179 smernice o DPH zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane *celkovo* tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH, v prípade ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane. V rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, ako aj česká a španielska vláda, však v článku 179 smernice o DPH vôbec nie je uvedené, či sa vyplatenie nespornej časti nadmerného odpočtu môže odložiť až do skončenia daňovej kontroly iných častí.

<sup>4</sup> DPH ako všeobecná daň zo spotreby má zdaňovať platobnú schopnosť spotrebiteľa, ktorá sa prejavuje tým, že vynaloží majetok na obstaranie spotrebiteľnej výhody (dodania tovaru alebo poskytnutia služby) – pozri napríklad rozsudky z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i. (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 37: „stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú platiteľ dane vybral ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby“), a z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, body 20 a 23).



34. Článok 179 smernice o DPH totiž neupravuje možnosti členských štátov časovo obmedziť odpočítanie dane, ale len povinnosť zdaniteľnej osoby vykonať odpočítanie dane celkovo. Je teda stanovená len metóda výpočtu, ktorú musí zdaniteľná osoba použiť. Zdaniteľná osoba nemôže samostatne vykázať odpočet dane za každú transakciu a požiadať o jeho vyplatenie. Môže vykonať odpočítanie dane len za celé zdaňovacie obdobie, a to započítaním s daňou, ktorú je povinná zaplatiť (tzv. nútené započítanie).

35. Článok 179 smernice o DPH sa preto týka len jedného z formálnych aspektov výkonu práva na odpočítanie dane. Materiálne právo na odpočítanie dane podľa článku 167 smernice o DPH naopak vzniká, keď vznikne nárok na odpočítateľnú daň.

36. Základný predpoklad uplatnenia právnej úpravy DPH, stanovený v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, sa týka transakcií, ako je dodanie tovaru, ktoré podliehajú DPH. V nadväznosti naň článok 168 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba môže odpočítať DPH, ktorú je povinná zaplatiť za tovar, ktorý jej bol dodaný, a za služby, ktoré jej boli poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou. Preto sa právo na odpočítanie dane nemá chápať celkovo, ale v súvislosti s konkrétnou transakciou. To isté vyplýva z článku 178 smernice o DPH, podľa ktorého je podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane faktúra v zmysle článku 226 smernice o DPH. Tým sa nemyslí celková faktúra, ale faktúra týkajúca sa konkrétnej transakcie.

37. Preto aj Súdny dvor úplne správne a celkom samozrejme vychádzal z deliteľnosti týchto nárokov, keď vo veci Molenheide a i. spomenul „úplné alebo čiastočné uvoľnenie zostatku DPH, ktorý možno vrátiť“.<sup>5</sup> Aj vo veci Komisia/Maďarsko išlo celkom samozrejme o úplné alebo čiastočné prenesenie nadmerného odpočtu do iného obdobia.<sup>6</sup> To isté platí pre prenos časti nadmerného odpočtu vo veci Mednis.<sup>7</sup> Už preto treba argumentáciu týkajúcu sa nedeliteľnosti odpočtu dane, resp. nadmerného odpočtu zamietnuť.

38. Preto nemožno ani z článku 179 smernice o DPH a zo slova „celkovo“ odvodiť, že právo na odpočítanie dane je nedeliteľným právom, ktoré členský štát môže buď len priznať úplne, alebo vôbec nepriznať.

## 2. Môže vnútroštátne právo podľa článku 183 smernice o DPH vylúčiť čiastočné vrátenie?

39. Členské štáty však podľa článku 183 smernice o DPH môžu nadmerný odpočet buď preniesť do nasledujúceho obdobia – túto možnosť Česká republika nevyužila –, alebo ho vrátiť v súlade s podmienkami, ktoré určia. Vnútroštátne právo v tomto prípade vylučuje vrátenie nadmerného odpočtu, kým sa neskončí daňová kontrola zdaňovacieho obdobia.

40. Ako Súdny dvor však už rozhodol, článok 183 smernice o DPH sa nemá vykladať v tom zmysle, že na podmienky stanovené členskými štátmi na účely vyplatenia nadmerného odpočtu DPH sa nevzťahuje žiadna kontrola podľa práva Únie.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Rozsudok z 18. decembra 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 56).

<sup>6</sup> Rozsudok z 28. júla 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 56).

<sup>7</sup> Rozsudok z 18. októbra 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 38).

<sup>8</sup> Rozsudky zo 16. marca 2017, Bimotor (C-211/16, neuverejnený, EU:C:2017:221, bod 20); z 18. októbra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 23); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 40), a z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 28), pričom v oboch je citovaný rozsudok z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 15).

41. V tomto ohľade je potrebné po prvé pripomenúť, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje podľa ustálenej judikatúry základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie.<sup>9</sup>

42. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, uvedené právo na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým *okamžite* uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe.<sup>10</sup>

43. Po druhé treba pripomenúť, že samotná existencia práva na odpočet dane vyplýva z článkov 167 až 172 smernice o DPH, ktoré sa nachádzajú v kapitole, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“, zatiaľ čo články 178 až 183 tejto smernice sa týkajú len podmienok na uplatnenie tohto práva.<sup>11</sup>

44. Súdny dvor pritom už spresnil, že podmienky určené členskými štátmi nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti.<sup>12</sup>

45. Uvedené podmienky musia najmä umožniť, aby mohla byť zdaniteľnej osobe za primeraných podmienok vyplatená celá suma vyplývajúca z nadmerného odpočtu DPH, čo znamená, že sa uskutoční v primeranej lehote vyplatením finančnej hotovosti alebo porovnateľným spôsobom, pričom takýto prijatý postup v nijakom prípade nesmie pre zdaniteľnú osobu predstavovať finančné riziko.<sup>13</sup>

46. O taký prípad by však išlo, ak by sa vyplatenie uplatneného nadmerného odpočtu odložilo len preto, lebo malá čiastková suma je sporná a podrobnejšie sa skúma. Možno si predstaviť nadmerný odpočet vo výške napríklad 100 000 eur a spornú čiastkovú sumu vo výške niekoľkých stoviek eur. Na tom nič nemení úročenie od doby piatich mesiacov, ktoré stanovuje vnútroštátne právo, lebo sa tým neodstráni finančné riziko počas prvých piatich mesiacov a úročenie tiež nevyrovná nevýhodu týkajúcu sa likvidity.

47. Článok 183 smernice o DPH teda nedovoľuje nevrátiť nespornú časť uplatneného odpočtu dane len preto, lebo druhá časť je ešte sporná.

### 3. Obmedzenie na základe článku 273 smernice o DPH?

48. Z článku 273 smernice o DPH tiež nemožno vyvodiť oprávnenie členských štátov zaviesť takéto časové obmedzenie odpočítania dane. Podľa tohto článku môžu členské štáty na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom uložiť zdaniteľným osobám iné povinnosti. Časť nadmerného odpočtu, o ktorú ide v prejednávacom prípade, však nie je založená na daňovom úniku. Článok 273 smernice o DPH preto tiež nemožno použiť na odôvodnenie, prečo sa táto časť stanoví a vyplatí až po rokoch.

9 Rozsudky z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 42); z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 31), a z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 14). Súdny dvor podobne rozhodol už v rozsudku z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 47).

10 Rozsudky z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43); z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 32); z 30. septembra 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34), a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a tam citovaná judikatúra).

11 Rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44). Pozri v tomto zmysle už rozsudky z 29. apríla 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 30), a z 8. novembra 2001, Komisia/Holandsko (C-338/98, EU:C:2001:596, bod 71).

12 Výslovne je to uvedené v rozsudku z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45).

13 Rozsudky zo 16. marca 2017, Bimotor (C-211/16, neuvverejnený, EU:C:2017:221, bod 33); z 18. októbra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 24); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 45); z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, body 33 a 64), a z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17).

#### 4. Predbežný záver

49. V rámci predbežného záveru možno konštatovať, že články 179, 183 a 273 smernice o DPH neoprávňujú členské štáty, aby zaviedli časové obmedzenie celého nadmerného odpočtu, ak je sporná len jedna jeho časť, zatiaľ čo druhá časť je nesporná.

#### C. Existencia nespornej časti uplatneného nadmerného odpočtu

50. Napriek tomu česká a španielska vláda zastávajú názor, že nemôže existovať nesporná časť nadmerného odpočtu, keďže nadmerný odpočet ako zostatok vždy závisí aj od konkrétnej daňovej povinnosti.

51. Závislosť nadmerného odpočtu od výšky daňovej povinnosti – ako Komisia, ako aj česká a španielska vláda správne uvádzajú – je dôsledkom núteného započítania stanoveného v článku 179 smernice o DPH. V tomto smere musí mať finančná správa možnosť v prípade pochybností o deklarovanej daňovej povinnosti v primeranej lehote preskúmať aj túto daňovú povinnosť a prípadne stanoviť vyššiu daňovú povinnosť, takže eventuálne nezostane už ani nadmerný odpočet.

52. Na jednej strane teda podľa ustálenej judikatúry možno právo na odpočítanie dane uplatniť *okamžite*.<sup>14</sup> Na druhej strane musí mať finančná správa možnosť preskúmať daňové priznania predložené zdaniteľnou osobou. Platí to najmä vtedy, keď zdaniteľná osoba – ako je stanovené v článku 179 smernice o DPH – sama odpočíta túto sumu od dane, ktorú je povinná zaplatiť, a tak sama vypočíta výšku dane, ktorú ešte musí zaplatiť, resp. výšku svojho nadmerného odpočtu. Toto preskúmanie sa týka tak výšky odpočtu dane, ako aj výšky daňovej povinnosti, pričom obe majú vplyv na výšku nadmerného odpočtu.

53. Súdny dvor v súlade s vyššie uvedeným v prípade, v ktorom finančná správa vrátila len časť nadmerného odpočtu a zdaniteľná osoba sa žalobou domáhala vyplatenia zvyšku nadmerného odpočtu, rozhodol, že lehotu na vrátenie nadmerného odpočtu možno predĺžiť, aby sa vykonala daňová kontrola, za predpokladu, že predĺženie nepresiahne to, čo je potrebné na riadne vykonanie tohto postupu kontroly.<sup>15</sup> To sa však týkalo len *spornej* časti nadmerného odpočtu.

54. Súdny dvor v tomto prípade nemusí rozhodnúť, aká dlhá je primeraná doba na také preskúmanie spornej časti a či táto doba v prípade, ak preskúmanie trvá takmer tri roky, už nie je prekročená. AGROBET nežiada o vyplatenie sporného nadmerného odpočtu, ktorý sa má preskúmať, ale o stanovenie a vrátenie nespornej časti nadmerného odpočtu, ktorá sa práve nemá ďalej skúmať. Podľa skutkového stavu, ktorý opísal vnútroštátny súd, sa aj s prihliadnutím na všetky pochybnosti finančnej správy – ktoré sa v tomto prípade týkajú obchodov s repkovým olejom – ešte stále zdá, že existuje nadmerný odpočet. V tomto smere možno úplne súhlasiť so spoločnosťou AGROBET, ktorá hovorí o nespornom nadmernom odpočte.

55. Chcela by som však zdôrazniť, že táto nesporná časť nadmerného odpočtu nemusí byť totožná s nespornou časťou *odpočtu* dane, ktorú AGROBET zjavne požaduje, ale závisí od toho, či existujú aj pochybnosti o výške dane, ktorú musí AGROBET zaplatiť. Ak by finančná správa mala objektívne indície, z ktorých by vyplývala vyššia daňová povinnosť, napriek nespornému odpočtu dane by sa tým znížila nesporná časť nadmerného odpočtu. Teoreticky prichádza do úvahy aj zostávajúca splatná daň, ktorú ešte treba uhradiť. Túto poslednú uvedenú okolnosť však musí objasniť vnútroštátny súd.

<sup>14</sup> Rozsudky z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43); z 30. septembra 2010, Uszodaépitó (C-392/09, EU:C:2010:569, bod 34), a z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, bod 37 a tam citovaná judikatúra).

<sup>15</sup> Rozsudky zo 6. júla 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, bod 21), a z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 53). Súdny dvor podobne rozhodol už v rozsudku z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 27).



#### ***D. Urýchlené vyplatenie nespornej časti nadmerného odpočtu***

56. Tento nadmerný odpočet, ktorý je nesporný a netreba ho ďalej skúmať, sa musí urýchlene vyplatiť. Vyplýva to zo zásady neutrality (k tomu pozri bod 57 a nasl.), z toho, že zdaniteľný podnik má len funkciu príjemcu dane na účet štátu (k tomu pozri body 63 a 64), a zo základných práv zdaniteľnej osoby (k tomu pozri body 65 a 66). Účinný boj proti podvodom v prejednávanom prípade tiež neodôvodňuje časovo neobmedzený odklad vrátenia nespornej časti nadmerného odpočtu (k tomu pozri bod 67 a nasl.).

##### *1. O zásade neutrality*

57. Zásada neutrality zahŕňa dve základné konštatovania. Na jednej strane zakazuje, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké transakcie, zaobchádzalo rozdielne v oblasti výberu DPH.<sup>16</sup> Na druhej strane zo zásady daňovej neutrality vyplýva, že podnik ako príjemca dane na účet štátu sa v konečnom dôsledku v zásade zbaví bremena DPH<sup>17</sup> v rozsahu, v akom sa samotná podnikateľská činnosť vykonáva s cieľom dosiahnuť (v zásade<sup>18</sup>) zdaniteľné príjmy.<sup>19</sup>

58. V tomto prípade sú dotknuté oba aspekty. Na jednej strane právna úprava a prax v Českej republike znevýhodňujú zdaniteľnú osobu, ktorá uskutočňuje prevažne cezhraničné dodania tovaru (oslobodené od dane), oproti zdaniteľnej osobe, ktorá uskutočňuje rovnaké transakcie v tuzemsku. V prípade pochybností o práve na odpočítanie dane v súvislosti s jednotlivými tuzemskými transakciami by pred skončením daňovej kontroly nevznikol nijaký problém týkajúci sa likvidity, lebo odpočítanie dane možno uskutočniť započítaním s vyššími daňovými povinnosťami vyplývajúcimi z iných tuzemských obchodov.

59. Ak by finančná správa chcela odprieť taký eventuálne neoprávnený odpočet dane, musela by vydať zodpovedajúci daňový výmer, ktorý by potom tiež urýchlene mohol preskúmať súd (prípadne formou predbežného opatrenia). Tento spor by sa v konečnom dôsledku vzťahoval len na spornú časť, zatiaľ čo nesporný odpočet dane by ním nebol dotknutý.

60. Pokiaľ však zdaniteľná osoba uskutočňuje rovnaké transakcie v oblasti cezhraničného obchodu s tovarom, potom majú podľa českého práva samotné pochybnosti finančnej správy týkajúce sa jednotlivých transakcií stačiť na to, aby sa nevyplatil ani nesporný nadmerný odpočet. Také rozdielne zaobchádzanie s podnikmi nie je v súlade so zásadou neutrality.

61. Okrem toho musí vyvážajúci podnik počas kontroly na vlastné náklady poskytnúť preddavok na DPH, hoci DPH nemá tento podnik zatažovať. V tejto súvislosti sa uplatní aj druhý aspekt zásady neutrality.

62. Práve také znevýhodnenie cezhraničného obchodu vyvoláva z hľadiska práva Únie vážne pochybnosti.

16 Rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30); zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

17 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

18 Výnimku predstavujú cezhraničné dodania tovaru oslobodené od dane, o ktoré ide v prejednávanom prípade, ktoré podľa článku 169 písm. b) smernice o DPH zakladajú nárok na odpočítanie dane.

19 Rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a návrhy, ktoré som predniesla vo veci Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, bod 25).

## 2. Podnik ako príjemca dane na účet štátu

63. Na druhej strane je dotknutá aj funkcia podniku ako príjemcu dane na účet štátu a v prospech verejných financií.<sup>20</sup> Ak je cieľom DPH zaťaženie konečného spotrebiteľa a podnikateľ je – na dosiahnutie tohto cieľa – len povinný vybrať DPH od svojho zmluvného partnera a odvieť ju daňovému veriteľovi, potom je vznik nadmerného odpočtu v zmysle článku 183 smernice o DPH vlastne výnimkou.

64. V takom prípade totiž podnikateľ jednoducho nevyberie DPH a následne ju neodvedie štátu, ale sám na ňu najprv poskytne preddavok. Poskytovanie preddavkov na daň, ktorá podnikateľa vlastne nemá zaťažovať, však musí byť so zreteľom na zásadu neutrality čo najobmedzenejšie. O taký prípad nejde, ak pochybnosti týkajúce sa jednotlivých transakcií stačia na to, aby poskytovanie preddavkov za nesporné transakcie trvalo celé roky, resp. neurčitý čas.

## 3. Povinnosti, ktoré daňovému veriteľovi vyplývajú zo základných práv

65. Urýchlené vyplatenie nespornej časti nadmerného odpočtu napokon vyžadujú aj základné práva. Aj keď podnik vyberá DPH pre štát, je naďalej nositeľom základných práv. Opatrenia týkajúce sa stanovenia DPH predstavujú vykonávanie práva Únie v zmysle článku 51 Charty. Preto musia členské štáty pri uplatňovaní a výklade smernice o DPH rešpektovať základné práva zaručené právom Únie.

66. Nie je pritom rozhodujúce, či sa nárok na odpočítanie dane – ako rozhodol ESLP<sup>21</sup> – považuje za majetok (v tomto prípade článok 17 Charty), alebo či sa časové zablokovanie nadmerného odpočtu týka skôr výkonu povolania (článok 15 Charty), resp. slobody podnikania (článok 16 Charty). Ak je podnik niekoľko rokov nútený poskytovať preddavky na daň, ktorú má z hmotnoprávneho hľadiska uhradiť iná osoba, v každom prípade dochádza k zásahu do jeho základných práv. Taký zásah síce možno odôvodniť. To však platí len vtedy, ak je primeraný.

## 4. Primeranosť v rámci účinného boja proti podvodom

67. V tomto prípade to však nie je tak. Je pravda, že členské štáty majú oprávnený záujem na prijatí primeraných opatrení na ochranu svojich finančných záujmov. Boj proti daňovým únikom a obchádzaniu alebo zneužitiu daňových povinností je tiež cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH.<sup>22</sup>

68. Členské štáty však musia použiť také prostriedky, ktoré v čo najmenšej miere zasahujú do cieľov a zásad stanovených právnou úpravou Spoločenstva, akou je základná zásada práva na odpočet DPH.<sup>23</sup> Tieto prostriedky sa preto nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky sponchybnuje právo na odpočítanie dane, a teda neutralitu DPH.<sup>24</sup>

20 Výslovne je to uvedené v rozsudkoch z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

21 Rozsudky ESLP zo 7. júla 2011, Serkov v. Ukrajina, sťažnosť č. 39766/05, § 32 a nasl., a z 22. januára 2009, Bulves v. Bulharsko, sťažnosť č. 3991/03, § 57.

22 Rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 22). Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54); z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 71), a z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 47).

23 Rozsudky z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 23); z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 52 a 53), a z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, body 46 a 47).  
Súdny dvor sa výslovne vyjadril k primeranosti v rámci boja proti podvodom s DPH v rozsudku z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, body 19 a 20).

24 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 49); z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 26); z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92), a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 52).

69. Chcela by som poukázať na to, že Súdny dvor už zdôraznil, že všeobecná povinnosť kontrolovať zdaniteľnú osobu – najmä novú zdaniteľnú osobu – nemôže viesť k tomu, že nadmerný odpočet sa vráti až o pol roka, ak zdaniteľná osoba nemá možnosť rozptýliť podozrenie z daňových únikov.<sup>25</sup> Súdny dvor rovnako rozhodol v prípade paušálneho odkladu časti uplatneného nadmerného odpočtu z jedného mesiaca na jeden rok.<sup>26</sup>

70. Musí to platiť aj vtedy, keď sa len namieta, že zdaniteľná osoba mala vedieť, že tretia osoba – s ktorou zdaniteľná osoba obchodovala – spôsobuje daňové úniky, no toto podozrenie sa týka len časti transakcií a časti odpočtu dane. Zablokovanie celého uplatneného nadmerného odpočtu na neurčité obdobie je totiž neprimerané, ak len časť deklarovaných transakcií a časť deklarovaného odpočtu dane vyvolávajú pochybnosti a v dôsledku toho sa preskúmajú.

71. Je to obzvlášť zrejmé, keď sa pochybnosti vzťahujú len na malú oblasť ekonomických činností zdaniteľnej osoby (napríklad jedna z tisíc transakcií sa uskutočnila s príjmom plnenia, ktorý spôsoboval daňové úniky), zatiaľ čo prevažná časť činností bola nesporne deklarovaná správne.

72. Rovnako vhodným, ale miernejším prostriedkom na zabránenie daňovým stratám v dôsledku možnej účasti na daňových únikoch spôsobených treťou osobou v Poľsku je stanovenie dane, ktoré zohľadňuje takú účasť, pričom v zostávajúcej časti sa zodpovedajúcim spôsobom stanovia nesporné transakcie a nesporný odpočet dane. Ďalším miernejším a rovnako vhodným prostriedkom by bolo predbežné stanovenie s poskytnutím zábezpeky (napr. bankovej záruky), ktorou sa zabezpečí riziko daňovej straty (čo by mohlo vyplývať z prípadnej vyššej daňovej povinnosti), ktoré treba prešetriť a ktoré vyvoláva obavy, akú AGROBET navyše ponúkla.

## VI. Návrh

73. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú mu položil Nejvyšší správní soud (Česká republika), takto:

Ak sa stanovenie a vyplatenie nespornej časti uplatneného nadmerného odpočtu odloží na neurčitý čas, kým sa dostatočne nepreskúma sporná časť uplatneného nadmerného odpočtu, nie je to v súlade s článkami 167 a 168 smernice 2006/112/ES s prihliadnutím na zásadu neutrality.

<sup>25</sup> Rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, bod 24).

<sup>26</sup> Rozsudok z 18. októbra 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, bod 33 a nasl.).