

62018CJ0446

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. května 2020 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní 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. Vlášilem a O. Serdulou, jako zmocněnci,

–

za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,

–

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a M. Salykovou, jako zmocněnkyni,

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

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 společnostmi AGROBET CZ, s.r.o. (dále jen „AGROBET“) a Finančním úřadem pro Středočeský kraj (Česká republika) ve věci zadržení nadměrného odpadu 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 odpadu 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 odpodátelné 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

§lánek 179 první pododstavec této sm?rnice stanoví:

„Osoba povinná k dani provede odpo?et dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané zda?ovací období ode?te celkovou výši dan?, u níž v pr?b?hu téhož období vznikl nárok na odpo?et dan?, který je uplat?ován podle §lánu 178.“

7

§lánek 183 první pododstavec sm?rnice o DPH stanoví:

„Pokud za dané zda?ovací období výše odpo?tu dan? p?ekro?í výši splatné dan?, mohou ?lenské státy bu? p?evést nadm?rný odpo?et dan? do následujícího období, nebo vrátit da? v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“

8

§lánek 273 první pododstavec sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími pln?ními i pln?ními mezi ?lenskými státy uskute??ovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou p?i obchodu mezi ?lenskými státy k formalitám spojeným s p?ekra?ováním hranic.“

eské právo

9

Ustanovení § 105 odst. 1 zákona ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty, ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení, zní:

„Vznikne-li v d?sledku vym??ení nadm?rného odpo?tu vratitelný p?eplatek vyšší než 100 [korun ?eských (K?) (p?iblížn? 3,94 eura)], vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dn? od vym??ení nadm?rného odpo?tu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný p?eplatek zm?nou stanovené dan? na základ? dodate?ného vym??ení.“

10

Ustanovení § 85 odst. 1, 3 a 4 zákona ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád, ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „da?ový ?ád“), zní:

„1. P?edm?tem da?ové kontroly jsou da?ové povinnosti, tvrzení da?ového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjišt?ní a stanovení dan? vztahující se k jednomu da?ovému ?ízení.

[...]

3. Správce dan? p?edm?t da?ové kontroly prov??uje ve vymezeném rozsahu. Rozsah da?ové kontroly lze v jejím pr?b?hu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

4. Da?ovou kontrolu lze provád?t společn? pro více da?ových ?ízení týkajících se jednoho da?ového subjektu. Správce dan? m?že da?ovou kontrolu zahájit i pro další da?ová ?ízení rozšířením da?ové kontroly probíhající k jinému da?ovému ?ízení.“

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 odpčet, 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 v rozhodnutí, 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 nebžijí 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.

[...]“

Ustanovení § 254a daňového řádu zní:

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

2. Úrok z daňového odpotu 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 odpotu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.

3. Úrok z daňového odpotu odpovídá roční 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 zadržování za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daní.“

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

V únoru 2016 podala společnost AGROBET dvě přiznání k DPH, a sice přiznání za zdaňovací období prosinec 2015, v němž vykázala nadměrný odpot DPH ve výši 2958167 Kč (přibližně 116462 eur), a přiznání za zdaňovací období leden 2016, v němž vykázala nadměrný odpot DPH ve výši 1559241 Kč (přibližně 61386 eur). Vzhledem ke komplexním pochybnostem o tom, zda transakce s řepkovým olejem uskutečnené společností AGROBET v těchto dvou zdaňovacích obdobích proběhly žádným 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 nezměnné podobě v České republice a poté byl společností AGROBET opět dodán do Polska, zabýval se tento finanční úřad konkrétní otázkou splnění podmínek nezbytných k tomu, aby se v případě společnosti AGROBET mohlo uplatnit osvobození dodávek řepkového oleje od DPH a aby mohla provést odpot 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.

Společnost AGROBET podala proti zahájení těchto kontrol stížnost, mimo jiné s tím, že zadržování celého deklarovaného nadměrného odpotu DPH za více po sobě jdoucích zdaňovacích období je pro ni z hlediska sledovaného cíle, tj. boje proti daňovým únikům, neúčinné, zatěžující, neboť pochybnosti správce daní se týkaly jen menší části tohoto nadměrného odpotu. Společnost AGROBET tedy požádala o vyplacení nesporné části tohoto nadměrného odpotu, tzn. jeho části vztahující se k plněním, která nebyla rozsahem těchto kontrol dotčena.

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 způsobilosti vyřízení těchto stížností, přičemž mimo jiné zopakovala, že zadržení deklarovaných nadměrných odpočetů DPH za několik po sobě jdoucích měsíců, jejichž podstatná část není pochybnostmi správce daní vůbec dotčena, je nepřiměřené. Odvolací finanční ředitelství shledalo tyto žádosti nedůvodnými s tím, že daňový řád neupravuje vydání řádného 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 správce daní uložil povinnost stanovit nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období říjen 2015 do výše částky, která nebyla rozsahem předemtných daňových kontrol dotčena. Rozsudkem ze dne 4. října 2016 Krajský soud v Praze návrhu společnosti AGROBET vyhověl mimo jiné s odkazem na § 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 řádného platebního výměru neupravuje, nemůže si správce daní 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), nevyplyvá, že by vnitrostátní právo muselo umožňovat řádné 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 řádného 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 daní 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 odpot DPH vztahoval k celému zdačovacímu období, mohl vzniknout pouze jako nedělitelný celek. Podle Finančního úřadu pro Středočeský kraj proto neexistuje nesporná část nadměrného odpotu DPH, kterou by bylo možné částem 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 částnou 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 odpot 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 odpot 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 žádnému 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 odpot 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 odpot DPH. Podle předkládajícího soudu by tedy v případě, kdy o oprávněnosti určitých plnění v rámci zdačovacího období nepanují žádné pochybnosti, nemělo být správci daní dovoleno zadržovat nadměrný odpot DPH vztahující se k těmto plněním. Jsou-li totiž podmínky pro vyplacení části nadměrného odpotu DPH vztahující se k těmto plněním splněny, nesmí být tato část nadměrného odpotu 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 odpotu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdačovacím 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 zdačovací období vykázán nadměrný odpot, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpotu 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 předemtnou daňovou kontrolu omezí jen na některá z plnění zahrnutých do přiznání k DPH, a kdy se tedy při zahájení této kontroly ukazovalo, že část nadměrného odpotu 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 odpotu DPH vzniklého v průběhu určitého zdaňovacího období v tom smyslu, 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 odpotet 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 odpotet daně. V článku 183 odst. 1 této směrnice je upřesněno, že pokud za dané zdaňovací období výše odpotu daně překročí výši splatné DPH, vzniká nadměrný odpotet, 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 odpotet DPH je výsledkem aritmetické operace prováděné osobou povinnou k dani globálně za celé zdaňovací období, takže v přiznání k DPH může být takový nadměrný odpotet DPH uveden pouze v podobě jediného výsledku.

31

Tato globální povaha výpočtu nadměrného odpotu DPH však neznamená, že musí být tento nadměrný odpotet 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

Zprvce 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 odpotet daně. Stejně tak znění čl. 183 odst. 1 uvedené směrnice samo o sobě nebrání tomu, aby byl nadměrný odpotet 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 odpotet, zatímco samotná existence tohoto nároku, který vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné 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 odpotet daně“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko, 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 jedině přihlášku k DPH za celé zdaňovací období, avšak vzhledem k tomu, že tato směrnice nestanoví nic jiného, nelze této osobě následně bránit v řádném uplatnění 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 přihlášce 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

vyložit, že se po jejím skončení budou částky splatné a odpovídatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, odchylovat od částek přiznaných osobou povinnou k dani, nelze odpovídající část příslušného nadměrného odpotu 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 odpotu DPH považovat za nespornou, proto nestačí, když osoba povinná k dani jednostranně prohlásí, že existuje nezpochybněná část tohoto nadměrného odpotu, 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 odpovídatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem této kontroly, a tudíž na částku nadměrného odpotu DPH, která se jeví být nezpochybněná, a zadruhé o tom, že nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna provedená 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 odpotu 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 odpotu 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 odpot 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 níž jde ve věci v provedním řízení, nedává

osob? povinné k dani ani možnost prokázat oprávn?nost jejich tvrzení o existenci nesporné ?ásti nadm?rného odpo?tu DPH, což je v rozporu s požadavky vyplývajícími z obecné zásady ?ádné správy.

43

V tomto ohledu je nutno zaprvé p?ipomenout, že uplat?uje-li ?lenský stát unijní právo, platí i v rámci da?ové kontroly požadavky plynoucí z práva na ?ádnou správu – odrážejícího obecnou zásadu unijního práva – a mimo jiné právo každého, aby jeho záležitosti byly ?ešeny nestrann? a v p?im??ené lh?t? (obdobn? viz rozsudek ze dne 8. kv?tna 2014, N., C?604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50).

44

Zadruhé je t?eba poukázat na to, že tato zásada ?ádné správy po správním orgánu, jako je da?ový orgán ve v?ci v p?vodním ?ízení, požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pe?livý a nestranný p?ezkum všech relevantních aspekt? a zajistil tak, že bude mít p?i p?ijímání svého rozhodnutí k tomu ú?elu co nejúpln?jší a nejspolehliv?jší poznatky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. zá?í 2010, Komise v. Scott, C?290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90 a citovaná judikatura). Krom? toho tato povinnost ?ádné pé?e, jejímž logickým d?sledkem je právo každého na to, aby jeho záležitosti byly správními orgány ?ešeny nestrann?, spravedliv? a v p?im??ené lh?t?, v podstat? vyžaduje, aby tyto orgány pe?liv? a nestrann? zkoumaly všechny relevantní skute?nosti projednávaného p?ípadu a hlavn? ty z nich, které se týkají tvrzení vyjád?ených osobou povinnou k dani, v tomto p?ípad? spole?ností AGROBET (obdobn? viz rozsudek ze dne 22. ?íjna 1991, Nölle, C?16/90, EU:C:1991:402, body 30 až 35).

45

Tato judikatura se použije i v p?ípad?, kdy osoba povinná k dani tvrdí, že podez?ení da?ového orgánu týkající se ?ádného pr?b?hu ?ásti pln?ní zahrnutých do daného p?iznání k DPH nem?že mít dopad na pln?ní, která nejsou dot?ena rozsahem p?íslušné da?ové kontroly, ani na ur?itou ?ást nadm?rného odpo?tu DPH vykázaného v tomto p?iznání, a že tím pádem existuje nesporná ?ást tohoto nadm?rného odpo?tu. M?že být totiž v oprávn?ném zájmu osoby povinné k dani, aby da?ový orgán vydal rozhodnutí potvrzující, že uvedená kontrola z?stane omezena pouze na ur?itá pln?ní, zvlášt? když tato pln?ní tvoří jen malou ?ást ekonomické ?innosti osoby povinné k dani.

46

Za t?chto podmínek je t?eba zd?raznit, že vnitrostátní právní úprava, která by v rámci opat?ení p?ijatých ?lenským státem na základ? ?lánku 273 sm?rnice o DPH nedovolovala osob? povinné k dani p?edložit takové d?kazy a da?ovému orgánu p?ijmout k tomu rozhodnutí, by byla v rozporu se zásadou ?ádné správy, a nebyla by tedy slu?itelná se sm?rnicí o DPH.

47

Je t?eba rovn?ž up?esnit, že možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné ?ásti nadm?rného odpo?tu DPH za ur?ité zda?ovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení p?ed skon?ením da?ové kontroly, neznamená automaticky povinnost da?ového orgánu vrátit tuto ?ást p?edem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Z ?lánku 183 sm?rnice o DPH totiž vyplývá, že ?lenské státy jsou bez ohledu na podmínky, které samy stanoví, povinny vrátit nebo p?evést nadm?rný odpo?et DPH pouze v p?ípad?, kdy za dané zda?ovací období výše odpo?tu dan? p?ekro?í výši splatné DPH. Povinnost vrátit nebo p?evést nadm?rný odpo?et, kterou toto ustanovení ?lenským státem ukládá, je tedy podmín?na existencí nadm?rného odpo?tu 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 odpotu DPH, je daňový orgán povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpotu 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 poátečního přiznání k DPH. Vzhledem k tomu, že se taková povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpot vztahuje k určitému zdaňovacímu období, musí tedy platit nikoli ve vztahu k samotným částkám splatné daně a odpotitelné daně, které odpovídají plněným nedotčeným rozsahem předmětné daňové kontroly a které daňový orgán identifikoval jako nesporné, nýbrž ve vztahu k části nadměrného odpotu 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 odpotu DPH může být případně nižší než část nadměrného odpotu 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 odpotu DPH a konkrétně zda určit nebo měl určit, že částky splatné daně a odpotitelné daně odpovídající plněným, 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 odpot DPH, jehož částka přitom může být nižší než částka vztahující se k plněným, jež nejsou rozsahem kontroly dotčena. Při takovém ověření by měly být zohledněny zejména případné sankce, které by v situaci átečního nebo prozatímního vrácení nárokováná část nadměrného odpotu 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 určit, nebylo by možné mu vytýkat, že odmítl vydání átečního 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 odpot, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpotu vztahující se k plněným, 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 odpot DPH, jehož částka přitom může být případně nižší než částka

vztahující se k pln?ním, jež nejsou rozsahem této kontroly dot?ena, což p?ísluší ov?ít p?edkládajícímu soudu.

K náklad?m ?ízení

52

Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

?lánky 179, 183 a 273 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty, posuzované ve sv?tle zásady da?ové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úprav?, která neumož?uje, aby da?ový orgán p?ed skon?ením da?ové kontroly týkající se p?iznání k dani z p?ídané hodnoty (DPH), ve kterém je za ur?ité zda?ovací období vykázán nadm?rný odpo?et, p?ipustil vrácení ?ásti tohoto nadm?rného odpo?tu vztahující se k pln?ním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dot?ena, pakliže není možné jas?, p?esn? a jednozna?n? ur?it, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadm?rný odpo?et DPH, jehož ?ástka p?itom m?že být p?ípadn? nižší než ?ástka vztahující se k pln?ním, jež nejsou rozsahem této kontroly dot?ena, což p?ísluší ov?ít p?edkládajícímu soudu.

Arabadžev

Xuereb

von Danwitz

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 14. kv?tna 2020.

Vedoucí soudní kancelá?e

A. Calot Escobar

P?edseda druhého senátu

A. Arabadžev

(*1) – Jednací jazyk: ?eština.