

62018CC0446

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 19. prosince 2019 (1)

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 – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Nadměrný odpověď daně – Zadržení celé částky nadměrného odpověď daně při daňové kontrole části plnění – Částečné vrácení nárokovaného nadměrného odpověď daně – Princip neutrality – Zásada proporcionality“

I. Úvod

1.

Může správce daně pozdržet vrácení celé částky nadměrného odpověď 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 odpověď daně může být podle článku 179 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (2) (dále jen „směrnice o DPH“) proveden pouze globálně.

2.

Shora uvedená otázka nepostrádá jistou výbušnost, neboť není vyloučeno, že část uplatňovaného odpověď 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 dvora (3) dávala správci daně možnost (či ukládala povinnost) přislušný odpověď daně odepřít.

3.

Znamená to ovšem také, že odpověď daně týkající se ostatních a nesporně „legálních“ plnění může být pozdržena o několik let?

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4.

§lánek 168 písm. a) sm?rnice 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, odpovízt od daně, kterou je povinná 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.

§lánek 179 odst. 1 sm?rnice o DPH upravuje prováděcí odpot daně osobou povinnou k dani:

„Osoba povinná k dani provede odpot daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpot daně, který je uplatňován podle §lánku 178. [...]

6.

§lánek 183 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví, jak má členský stát nakládat s nadměrným odpotem daně:

„Pokud za dané zdaovací období výše odpotu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpot daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. [...]

7.

§lánek 273 sm?rnice 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 překročováním 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 vyměnění nadměrného odpotu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměnění nadměrného odpotu“.

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 odpot, vydá správce daně v případě pochybností

výzvu k odstranění pochybností, a pokud tyto pochybnosti nebyly odstraněny a výše daně nebyla prokázána dostatečně v rozhodnutí, může zahájit daňovou kontrolu.

10.

Dle předkládajícího soudu nestanoví daňový řád žádné maximální lhůty pro trvání daňové kontroly ani pro trvání vyměňovacího 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 nebývá 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 žádnému 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 daně.

12.

Z údajů předkládajícího soudu vyplývá, že řádné, 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 odpot ve výši 2958167 Kč (což odpovídá přibližně částce 109476 eur), a za leden 2016, v němž vykázala nadměrný odpot ve výši 1559241 Kč (což odpovídá přibližně částce 57649 eur). Tento nadměrný odpot daně zahrnuje také částky odpotu 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 nezmeněné podobě byl obchodován v České republice a poté byl společností AGROBET opět dodán jistému odběrateli do Polska.

16.

Vzhledem k tomu pochybnostem nebyla DPH za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 vyměněna a deklarovaný nadměrný odpot nebyl vrácen. Nato společnost AGROBET nabídla zajištění sporné části DPH, aby jí mohla být vyměněna nesporná část DPH a vyplacena zbývající

část nadměrného odpotu. Správce daní toto odmítl s poukazem na to, že nadměrný odpot 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 epkového 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 předmetných transakcí s epkovým 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 dotčená 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 vyměnění a výplatu části nárokovaného odpotu 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 odpot 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 odpot daně z nákupu možný [čl. 169 písm. b) směrnice o DPH]. Úelem 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 odpotu 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 § 179 směrnice o DPH zpravidla takovému nadměrnému odpotě zabrání, neboť plnění na výstupu podléhající dani jsou obvykle většího rozsahu než plnění na vstupu. Podniky, jež jsou vinné především v rámci přeshraničního pohybu zboží, jsou naproti tomu ve značné míře odkázány na to, aby byl nadměrný odpotet daně vrácen v příiměřené lhůtě.

23.

Z tohoto důvodu je však přeshraniční obchod také velmi náchylný k podvodu. 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 epkového oleje polskému odběrateli vědět, že se tento odběratel dopouští takovýchto podvodů s DPH. V tomto ohledu chce český správce daně odpočít společnosti AGROBET buď odpotet daně při nákupu, nebo osvobození od daně při prodeji. Považuji za nepravděpodobné, že by správce daně chtěl společnosti AGROBET (kumulativně) odpočít jak odpotet 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 nevyplyvá, co je konkrétní 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 odpotě daně. Společnost AGROBET uplatňuje ve věci v povodním řízení nárok na odpotet daně vyplývající pouze z těchto plnění. Daňové orgány však tento nárok odepírají, dokud probíhá daňová kontrola dotýkajících (dost možná podvodných) transakcí s epkovým 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 spotřebitele (4) a pro podniky má být neutrální.

27.

Předkládající soud se tedy svou otázkou táže, zda česká republika může odpočít splnění nesporně existujícího nároku na odpotet daně (respektive na vrácení z toho vyplývajícího nadměrného odpotě daně) podle § 168 směrnice o DPH během prověřování jiných plnění v tomtéž daňovacím období stejně jako odpotet 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 odpotě pozdrženo až do okamžiku, než budou dostatečně prověřena všechna plnění v daném daňovacím období, i když je nesporné, že převážná část deklarovaných daňových dluhů a deklarovaného odpotě

dan? je oprávněná.

29.

Odpověď na tuto otázku by byla kladná, pokud by odpovět dan? nemohl být přiznán řádně, nýbrž jen globálně (vcelku) (viz oddíl B), nebo by v tomto ohledu nemohla existovat nesporná část nadměrného odpovtu, 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 řádné vyměření a vyplacení nesporného nadměrného odpovtu dan? v přiměřené lhůtě, jež by mohlo být omezeno nanejvýš z důvodu účinného boje proti podvodům (viz oddíl D).

B. Pozdržení výplaty nadměrného odpovtu dan? z důvodu nedělitelnosti odpovtu dan??

30.

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

31.

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

32.

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

1. Dovoluje článek 179 směrnice o DPH pouze globální vyměření nadměrného odpovtu dan??

33.

Podle článku 179 směrnice o DPH provede osoba povinná k dani odpovět dan? tak, že od celkové výše dan? splatné za dané období odečte celkovou výši DPH, u níž vznikl nárok na odpovět dan?. 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 odpovtu dan? pozdrženo až do okamžiku ukončení daňové kontroly ostatních částí.

34.

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

35.

§lánek 179 sm?rnice o DPH se tak vztahuje pouze na jeden formální aspekt výkonu práva na odpo?et dan?. Hmotný nárok na odpo?et dan? podle §látku 167 sm?rnice o DPH naproti tomu vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.

36.

Skute?nost zakládající vznik povinnosti k DPH upravená v §l. 2 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH hovoří o pln?ních podléhajících DPH, jako je dodání zboží. V návaznosti na to §l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH stanoví, že osoba povinná k dani m?že odpo?íst splatnou DPH za zboží, jež jí bylo dodáno, nebo za službu, jež jí byla poskytnuta jinou osobou povinnou k dani. Nárok na odpo?et dan? tedy nem?že být chápán globálně, nýbrž ve vztahu k danému pln?ní. Totéž vyplývá z §látku 178 sm?rnice o DPH, který pro ú?ely uplatn?ní nároku na odpo?et požaduje fakturu ve smyslu §látku 226 sm?rnice o DPH. Mín?na není globální faktura, nýbrž faktura vztahující se k danému pln?ní.

37.

Soudní dv?r proto také naprosto správn? a zcela samoz?ejm? vychází z d?litelnosti t?chto nárok?, když v rozsudku vydaném ve v?ci Molenheide hovoří o „úplném nebo ?áste?ném uvoln?ní z?statku vratné DPH“ (5). Také ve v?ci Komise v. Ma?arsko šlo zcela samoz?ejm? o úplný nebo ?áste?ný p?evod nadm?rného odpo?tu dan? do jiného zda?ovacího období (6). Totéž platí pro odložení ?ásti nadm?rného odpo?tu dan? ve v?ci Mednis (7). Již z tohoto d?vodu je t?eba argumentaci vycházející z ned?litelnosti odpo?tu dan?, potažmo nadm?rného odpo?tu dan?, odmítnout.

38.

Proto také nelze z §látku 179 sm?rnice o DPH a z výrazu „celkový“ dovodit, že by nárok na odpo?et dan? byl nárokem ned?litelným, jež by ?lenský stát mohl p?iznat bu? vcelku, nebo v?bec.

2. M?že vnitrostátní právo na základ? §látku 183 sm?rnice o DPH vylou?it ?áste?né vrácení?

39.

§lenské státy však podle §látku 183 sm?rnice o DPH mohou bu? p?evést nadm?rný odpo?et dan? do následujícího období – ?ehož ?eská republika nevyužila –, nebo vrátit da? v souladu s podmínkami, které samy stanoví. V projednávané v?ci vylou?uje vnitrostátní právo vrácení nadm?rného odpo?tu po dobu, dokud není ukon?ena da?ová kontrola zda?ovacího období.

40.

Jak již však Soudní dv?r rozhodl, nem?že být §lánek 183 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že jsou podmínky vrácení nadm?rného odpo?tu DPH stanovené ?lenskými státy vy?aty z veškerého p?ezkumu z hlediska unijního práva (8).

41.

Potud je t?eba zaprvé p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora p?edstavuje právo osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?átku DPH, která je splatná ?i byla zaplacená za zboží nebo služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH vytvo?eného unijním právem (9).

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 vstupu (10).

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 nároku (11).

44.

Soudní dvůr již přitom vyjasnil, že pravidla stanovená v tomto směru členskými státy nesmí narušit zásadu neutrality systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani touto daní zcela nebo částečně zatížena (12).

45.

Tato pravidla musí osobě povinné k dani zejména umožnit, aby za přírodních 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 riziko (13).

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 úroveň její 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 zasov 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 právem není součástí daňového úniku. Článek 273 směrnice o DPH tedy rovněž nelze uplatnit k odvodnění, protože 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 zásady omezily nadměrný odpot dan jako celek, je-li zpochybná jen jeho část, zatímco druhá část je nesporná.

C. Existence nesporné části uplatněného nadměrného odpotu dan

50.

Česká a španělská vláda nicméně zastávají názor, že nesporná část nadměrného odpotu dan nemůže existovat, neboť nadměrný odpot dan jakožto zbytek vždy závisí také na konkrétním daňovém dluhu.

51.

Závislost nadměrného odpotu dan 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 dan 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 odpot dan.

52.

Na jedné straně tedy může být nárok na odpot podle ustálené judikatury uplatněn okamžitě (14). Na druhé straně musí být správci dan 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 daní, respektive výši svého nadměrného odpotu dan. Toto ověření se týká jak výše odpotu dan, tak výše daňového dluhu, jež jsou obě relevantní pro výši nadměrného odpotu.

53.

V souladu s tím Soudní dvůr ve věci, ve které správce dan vrátil pouze část nadměrného odpotu dan a osoba povinná k dani podala žalobu na vrácení zbývajících částí nadměrného odpotu dan, rozhodl, že lhůta pro vrácení nadměrného odpotu dan může být prodloužena pro účely provedení daňové kontroly, pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro správné provedení řízení o daňové kontrole (15). To se ovšem týkalo pouze sporné části nadměrného odpotu dan.

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 odpotu, který ještě musí být předmětem kontroly, nýbrž vyměření a vrácení nesporné části nadměrného odpotu, kterou již právo není třeba prověřovat. Podle skutkového stavu vyličeného předkládajícím soudem zejména i po přihlédnutí ke všem pochybnostem vyjádřeným správcem dan – v daném případě v souvislosti s transakcemi s teplovým olejem – ještě stále vzniká nadměrný odpot dan. Potud lze souhlasit se společností AGROBET hovořit o nesporném nadměrném odpotu

dan?.

55.

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

D. Vyplacení nesporné části nadměrného odpotu dan? v přiměřené lhůt?

56.

Tento nadměrný odpout dan?, který je nesporný a nemusí být dále prověřován, musí být vyplacen v přiměřené lhůt?. To vyplývá z principu neutrality (k tomu viz bod 57 a násl.), funkce podniku povinného k dani jakožto pouhého výběrčího dan? 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 odpotu dan? časově neomezeně oddalováno (k tomu viz bod 67 a násl.).

1. K zásadě neutrality

57.

Zásada neutrality je tvořena dvěma základními aspekty. Zprvu zakazuje, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečují stejná plnění, bylo v rámci výběru DPH zacházeno rozdílně (16). Z druhé zásada neutrality znamená, že podnik jakožto výběrčího dan? na účet státu je třeba v zásadě zprostit konečného zatížení DPH (17), pokud podnikatelská činnost sama slouží dosahování (v zásadě (18)) zdanitelných plnění (19).

58.

V projednávané věci jsou dotčeny oba aspekty. Zprvu je s osobou povinnou k dani, která uskutečňuje převážně přeshraniční dodání (osvobozená od dan?), 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 odpout u jednotlivých plnění uskutečňovaných v tuzemsku by před skončením daňové kontroly nevznikl problém s hotovostním tokem, neboť odpout dan? může být uskutečněn zaplacením s vyššími daňovými dluhy z jiných tuzemských transakcí.

59.

Aby mohl být takovýto případně neoprávněný odpout dan? odepřen, musel by správce dan? provést příslušné stanovení dan?, které by pak mohlo být v přiměřené lhůt? (případně prostřednictvím předběžných opatření) přezkoumáno soudem. Tento spor by se ve výsledku týkal pouze sporné části, kdežto nesporný odpout dan? 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 dan? o jednotlivých plněních

postařovat k tomu, aby nebyl vyplacen ani nesporný nadměrný odpot. Takovéto nerovné zacházení s podniky je neslučitelné s principem neutrality.

61.

Kromě toho musí vyvážející podnik během kontroly sám na vlastní náklady předsbžn financovat DPH, přestože DPH nemá pro podnik představovat žádnou zátž. Potud je doten i druhý aspekt zásady neutrality.

62.

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

2. Podnik jakožto výběrčí daně na út státu

63.

Zadruhé je dotena také funkce podniku jakožto výběrčího daně na út státu a v zájmu státního rozpořtu (20). Je-li cílem DPH zatžit konečného spotřebitele a podnikatel – aby bylo tohoto cíle dosaženo – je pouze povinen vybrat DPH od svého smluvního partnera a odvést ji dařovému vřiteli, pak je vznik nadměrného odpotu daně ve smyslu řlánku 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 předsbžn financuje. Předsbžné financování daně, která podnikatele vlastně zatžovat nemá, však musí být s ohledem na zásadu neutrality drženo na co nejnižší úrovni. Tak tomu není, postařují-li pochybnosti o jednotlivých plněních k tomu, aby předsbžné financování nesporných plnění trvalo po dobu několika let či po neurčitou dobu.

3. Povinnost dařového vřitele respektovat základní práva

65.

A konečně i základní práva vyžadují, aby byla nesporná řást nadměrného odpotu daně vyplacena v přiměřené lhůtě. Podnik zřstává i v případě, že vybírá DPH pro stát, nositelem základních práv. Opatření související se stanovením DPH představují uplatnění unijního práva ve smyslu řlánku 51 Listiny. Řlenské státy jsou tudíž povinny respektovat základní práva Unie při uplatnění a výkladu směrnice o DPH.

66.

Přitom může zřstat nezodpovězená otázka, zda má být na nárok na odpot daně souhlasně s ESLP (21) nahlíženo jako na vlastnictví (v tomto případě řlánek 17 Listiny), či zda je řasovým zablokováním nadměrného odpotu daně spíše doten výkon povolání (řlánek 15 Listiny), popř. svoboda podnikání (řlánek 16 Listiny). V každém případě k zásahu do základních práv podniku dochází, je-li tento podnik po řadu let nucen předsbžn financovat materiálně cizí dař. Takový zásah může být zajisté ospravedlněn. Tak je tomu ovšem jen tehdy, je-li tento zásah přiměřený.

4. Proporcionalita v rámci úinného boje proti podvodům

67.

Tak tomu ovšem v projednávané věci není. Polské 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 DPH (22).

68.

Polské státy však musí využívat takových prostředků, které co nejméně narušují takové cíle a zásady stanovené právem Společenství, jako je základní zásada nároku na odpočet daní (23). Tyto prostředky tedy nesmějí být používány způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet daní, a tedy neutralitu DPH (24).

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 daní bude vrácen až o pět let později, nemá-li osoba povinná k dani možnost rozptýlit podezření z daňového úniku (25). Obdobně Soudní dvůr rozhodl v souvislosti s paušálním prodloužením lhůty pro vrácení části uplatňovaného nadměrného odpočtu daní z jednoho měsíce na jeden rok (26).

70.

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

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 ztrát daňových příjmů případnou účástí daní osoby na daňovém úniku v Polsku je stanovení daní, které k takovéto úlosti přilíží a ve zbývajících částech odpovídajícím způsobem stanoví nesporná plnění a nesporný odpočet daní. Dalším méně omezujícím a stejně vhodným prostředkem by bylo předběžné stanovení daní spojené s poskytnutím zajištění (například bankovní záruky), kterým by bylo zajištěno provázané 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 předložené otázky položené Nejvyšším správním soudem (česká republika) následovně:

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

(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 Stehcemp (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).

(4) – DPH má jakožto všeobecná daň ze spotřeby zdánit 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).

(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. Maarsko (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. Maarsko (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).

(10) – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko (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. Mařarsko (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. Mařarsko (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. Mařarsko (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).

(14) – Rozsudky ze dne 28. července 2011, Komise v. Mařarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 43), 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).

(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).

(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 opravují k odpůtu 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).

(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 p?im??enosti v souvislosti s bojem proti podvod?m v oblasti DPH výslovn? 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. ?íjna 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. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další (C?110/98 až C?147/98, EU:C:2000:145, bod 52).

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

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