Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 14. mája 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Nadmerný odpočet DPH – Zadržanie nadmerného odpočtu v nadväznosti na začatie daňovej kontroly – Žiadosť o vyplatenie časti nadmerného odpočtu vzťahujúcej sa na transakcie, ktoré nie sú dotknuté rozsahom tejto kontroly – Odmietnutie daňového orgánu“

Vo veci C-446/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Česká republika) z 31. mája 2018 a doručený Súdnemu dvoru 9. júla 2018, ktorý súvisí s konaním:

**Agrobet CZ s. r. o.**

proti

**Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev (spravodajca), sudcovia P. G. Xuereb a T. von Danwitz,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Longar, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. septembra 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Agrobet CZ s. r. o., v zastúpení: M. Jelínek a O. Moravec, advokáti,

– česká vláda, v zastúpení: M. Smolek, J. Vláčil a O. Serdula, splnomocnení zástupcovia,

– španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a M. Salyková, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní z 19. decembra 2019,

* Jazyk konania: čeština.

vyhlásil tento rozsudok

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 179, 183 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica DPH“), ako aj zásady neutrality dane z pridanej hodnoty (DPH).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Agrobet CZ s. r. o. (ďalej len „Agrobet“) a Finančním úřadem pro Středočeský kraj (Česká republika) vo veci zadržania nadmerného odpočtu DPH týmto orgánom v nadväznosti na začatie daňovej kontroly.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

3 Článok 1 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH stanovuje:

„Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

4 V článku 167 tejto smernice sa uvádza:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná [keď sa odpočítateľná daň stáva splatnou – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 168 písm. a) uvedenej smernice znie:

„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,

…“

6 Článok 179 prvý odsek tej istej smernice stanovuje:

„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.“

7 Článok 183 prvý odsek smernice DPH znie:

„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.“

8 Článok 273 prvý odsek smernice DPH stanovuje:

„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.“

### *České právo*

9 Ustanovenie § 105 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, stanovuje:

„Ak vznikne v dôsledku vymerania nadmerného odpočtu preplatok vo výške viac než 100 [českých korún (CZK) (približne 3,94 eura)], vráti sa platiteľovi bez žiadosti do 30 dní od vymerania nadmerného odpočtu. To neplatí, ak vznikne vrátiteľný preplatok zmenou stanovenej dane na základe dodatočného výmeru.“

10 Ustanovenie § 85 ods. 1, 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „Daňový poriadok“), stanovuje:

„1. Predmetom daňovej kontroly sú daňové povinnosti, priznania daňového subjektu alebo iné okolnosti rozhodné pre správne zistenie a stanovenie dane vzťahujúcej sa k jednému daňovému konaniu.

…

3. Správca dane predmet daňovej kontroly preveruje vo vymedzenom rozsahu. Rozsah daňovej kontroly možno v jej priebehu rozšíriť alebo zúžiť postupom pre jej začatie.

4. Daňovú kontrolu možno vykonávať spoločne pre viac daňových konaní týkajúcich sa jedného daňového subjektu. Správca dane môže daňovú kontrolu začať aj pre ďalšie daňové konania rozšírením prebiehajúcej daňovej kontroly na iné daňové konanie.“

11 § 89 ods. 4 Daňového poriadku stanovuje:

„Pokiaľ vyplýva z podaného riadneho daňového priznania alebo dodatočného daňového priznania, že daňovému subjektu má vzniknúť daňový odpočet, vydá správca dane v prípade pochybností výzvu na odstránenie pochybností do 30 dní odo dňa, keď bolo takéto podanie vykonané, najskôr však od posledného dňa lehoty stanovenej na podanie riadneho daňového priznania alebo dodatočného daňového priznania.“

12 § 90 ods. 2 a 3 tohto poriadku znie:

„2. Ak nedošlo k odstráneniu pochybností a výška dane nebola preukázaná dostatočne vierohodne, oznámi správca dane daňovému subjektu výsledok postupu na odstránenie pochybností. Daňový subjekt je oprávnený do 15 dní odo dňa, keď bol oboznámený s doterajším výsledkom postupu na odstránenie pochybností, podať návrh na pokračovanie v dokazovaní spolu s návrhom na vykonanie ďalších dôkazných prostriedkov.

3. Ak správca dane zistí dôvody na pokračovanie v dokazovaní, začne v rozsahu týchto dôvodov daňovú kontrolu. Ak nezistí správca dane dôvody na pokračovanie v dokazovaní, vydá do 15 dní odo dňa, keď daňový subjekt podal návrh na pokračovanie v dokazovaní, rozhodnutie o stanovení dane.“

13 Článok 148 uvedeného poriadku stanovuje:

„1. Daň nemožno stanoviť po uplynutí lehoty na stanovenie dane, ktorá je 3 roky. Lehota na stanovenie dane začína plynúť dňom, keď uplynula lehota na podanie riadneho daňového priznania, alebo keď sa stala daň splatnou, bez toho, aby tu bola súčasne povinnosť podať riadne daňové priznanie.

…

3. Ak bola pred uplynutím lehoty na stanovenie dane začatá daňová kontrola, podané riadne daňové priznanie alebo oznámená výzva na podanie riadneho daňového priznania, plynie lehota na stanovenie dane znovu odo dňa, keď bol tento úkon vykonaný.

4. Lehota na stanovenie dane neplynie po dobu:

…

f) odo dňa odoslania žiadosti o medzinárodnú spoluprácu pri správe daní až do dňa obdržania odpovede na túto žiadosť alebo do dňa odoslania oznámenia o ukončení medzinárodnej spolupráce pri správe daní v danej veci.

5. Lehota na stanovenie dane končí najneskôr uplynutím 10 rokov od jej začiatku podľa odseku 1.

…“

14 Ustanovenie § 254a Daňového poriadku znie:

„1. V prípade, že postup na odstránenie pochybností vzťahujúci sa na riadne daňové priznanie alebo dodatočné daňové priznanie, z ktorého vyplýva, že daňovému subjektu má vzniknúť daňový odpočet, trvá dlhšie než 5 mesiacov, prináleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcom dane.

2. Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu prináleží odo dňa nasledujúceho po uplynutí 5 mesiacov odo dňa začatia postupu na odstránenie pochybností, ktorý trvá dlhšie než 5 mesiacov, do dňa vrátenia daňového odpočtu alebo jeho použitia na úhradu nedoplatku, najneskôr však do uplynutia lehoty na jeho vrátenie.

3. Úrok z daňového odpočtu zodpovedá ročne výške repo sadzby stanovenej Českou národnou bankou, zvýšenej o 1 percentuálny bod, platnej pre prvý deň príslušného kalendárneho polroku.

…

6. Úrok priznaný podľa tohto ustanovenia sa započítava na priznanú náhradu škody alebo priznané zadosťučinenie za vzniknutú nemajetkovú ujmu spôsobenú daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím alebo nesprávnym úradným postupom správcu dane.“

## Konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 Vo februári 2016 podala Agrobet dve priznania k DPH, a to priznanie za zdaňovacie obdobie december 2015, v ktorom vykázala nadmerný odpočet DPH vo výške 2 958 167 CZK (približne 116 462 eur), a priznanie za zdaňovacie obdobie január 2016, v ktorom vykázala nadmerný odpočet DPH vo výške 1 559 241 CZK (približne 61 386 eur). Vzhľadom na vážne pochybnosti o tom, či transakcie s repkovým olejom uskutočnené spoločnosťou Agrobet v týchto dvoch zdaňovacích obdobiach prebehli riadnym spôsobom, začal Finanční úřad pro Středočeský kraj daňové kontroly obmedzené

výlučne na tieto transakcie. Keďže podľa zistenia tohto finančného úradu bol repkový olej pochádzajúci z Poľska uvádzaný na trh v nezmenenej podobe v Českej republike a potom bol spoločnosťou Agrobet opäť dodaný do Poľska, zaoberal sa tento finančný úrad konkrétne otázkou splnenia podmienok nevyhnutných na to, aby sa v prípade spoločnosti Agrobet mohlo uplatniť oslobodenie dodávok repkového oleja od DPH a aby mohla vykonať odpočet DPH zaplatenej na vstupe zo súvisiacich nákupov. Vnútroštátny súd spresňuje, že Finanční úřad pro Středočeský kraj takéto kontroly začal už skôr vo vzťahu k zdaňovacím obdobiam október a november 2015.

16 Agrobet podala proti začatiu týchto kontrol sťažnosti, okrem iného s tým, že zadržanie celého deklarovaného nadmerného odpočtu DPH za viac po sebe idúcich zdaňovacích období je pre ňu z hľadiska sledovaného cieľa, teda boja proti daňovým únikom, neprimerane zaťažujúce, pretože pochybnosti správcu dane sa týkali len menšej časti tohto nadmerného odpočtu. Agrobet preto požiadala o vyplatenie nespornej časti tohto nadmerného odpočtu, to znamená jeho časti vzťahujúcej sa na transakcie, ktoré neboli rozsahom týchto kontrol dotknuté.

17 V nadväznosti na odmietnutie sťažností Finančním úřadem pro Středočeský kraj spoločnosť Agrobet požiadala v máji 2016 Odvolací finanční ředitelství (Česká republika) o preskúmanie spôsobu vybavenia týchto sťažností, pričom okrem iného zopakovala, že zadržanie deklarovaných nadmerných odpočtov DPH za niekoľko po sebe idúcich mesiacov, ktorých podstatná časť nie je pochybnosťami správcu dane vôbec dotknutá, je neprimerané. Odvolací finanční ředitelství považovalo tieto žiadosti za neodôvodnené s tým, že daňový poriadok neupravuje vydanie čiastočného daňového výmeru a DPH sa vždy vzťahuje na zdaňovacie obdobie ako celok, a nie iba na časť zdaniteľných plnení.

18 Agrobet sa preto na Krajském soudě v Prahe (Česká republika) domáhala, aby správcovi dane uložil povinnosť stanoviť nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie október 2015 do výšky sumy, ktorá nebola rozsahom predmetných daňových kontrol dotknutá. Rozsudkom zo 4. októbra 2016 Krajský soud v Prahe návrhu spoločnosti Agrobet vyhovel okrem iného s odkazom na článok 183 smernice o DPH a na rozsudok z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623).

19 Vzhľadom na to, že Odvolací finančné ředitelství odmietlo použiť závery tohto rozsudku zo 4. októbra 2016 na zdaňovacie obdobia december 2015 a január 2016, Agrobet sa obrátila na Krajský soud v Prahe s návrhom na vydanie obdobného rozhodnutia pre tieto obdobia.

20 Rozsudok Krajského soudu v Prahe zo 4. októbra 2016 bol medzitým rozsudkom vnútroštátneho súdu z 11. mája 2017 zrušený s odôvodnením, že pokiaľ daňový poriadok výslovne možnosť vydania čiastočného daňového výmeru neupravuje, nemôže si správca dane takúto právomoc bez právneho základu prisvojiť. Vnútroštátny súd tiež spresnil, že z 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), nevyplýva, že by vnútroštátne právo muselo umožňovať čiastočné vymeranie nadmerného odpočtu DPH v rozsahu jeho nespochybnenej časti.

21 S poukazom na uvedený rozsudok z 11. mája 2017 Krajský soud v Prahe rozsudkom z 13. júna 2017 žaloby spoločnosti Agrobet týkajúce sa zdaňovacích období december 2015 a január 2016 zamietol.

22 Agrobet napadla rozsudok z 13. júna 2017 kasačnou sťažnosťou na vnútroštátnom súde s tvrdením, že vnútroštátne procesné právo je nezlučiteľné so smernicou o DPH a s judikatúrou Súdneho dvora, pretože neumožňuje vydanie čiastočného daňového výmeru. Podľa spoločnosti Agrobet právo Únie a najmä zásada proporcionality umožňujú oddialenie výplaty nadmerného odpočtu DPH po začatí daňovej kontroly iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie cieľa tejto kontroly. Keďže časť nadmerného odpočtu DPH nie je správcom dane spochybňovaná a nie je predmetom tejto kontroly, nemožno podľa spoločnosti AGROBET dospieť k záveru o primeranosti zadržania nespornej časti tohto nadmerného odpočtu.

23 Finanční úřad pro Středočeský kraj pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že vzhľadom na to, že sa nadmerný odpočet DPH vzťahoval na celé zdaňovacie obdobie, mohol vzniknúť iba ako nedeliteľný celok. Podľa tohto úradu preto neexistuje nesporná časť nadmerného odpočtu DPH, ktorú by bolo možné čiastočne stanoviť a vrátiť zdaniteľnej osobe. Ďalej podľa nej z 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), nevyplýva povinnosť daňových orgánov členských štátov vykonať takéto čiastočné vrátenie.

24 Vnútroštátny súd uznáva, že vnútroštátne opatrenia prijímané na základe článku 273 smernice o DPH na účely boja proti daňovým podvodom môžu spôsobiť obmedzenie práva na odpočet DPH, a teda viesť k tomu, že v rámci daňovej kontroly budú členské štáty z titulu procesnej autonómie, ktorá im je priznaná článkom 183 tejto smernice, zadržiavať nadmerný odpočet DPH. Vnútroštátny súd s odkazom najmä na body 33 a 53 rozsudku z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), pripomína, že takéto zadržanie nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na úspešné vykonanie tohto overenia, a že každá hospodárska nevýhoda, ktorá vznikne zdaniteľnej osobe, musí byť kompenzovaná zaplatením úrokov, aby sa zabezpečilo dodržiavanie zásady daňovej neutrality, pričom ďalej uvádza, že v súlade s bodom 49 rozsudku z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), sa opatrenia určené na boj proti daňovým podvodom nesmú používať spôsobom, ktorý by systematicky spochybňoval právo na odpočet DPH, a teda neutralitu DPH.

25 Vnútroštátny súd sa v podstate domnieva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá podobne ako česká právna úprava počas určitej doby neuznáva deklarované zdaniteľné plnenie, o ktorého oprávnenosti nie sú pochybnosti, alebo ktorá ani nedovolí preukázať jeho dôvodnosť, systematicky spochybňuje právo na odpočet DPH. Podľa vnútroštátneho súdu by teda v prípade, ak o oprávnenosti určitých plnení v rámci zdaňovacieho obdobia neexistujú nijaké pochybnosti, správca dane by nemal byť oprávnený zadržiavať nadmerný odpočet DPH vzťahujúci sa na tieto plnenia. Ak sú totiž podmienky na vyplatenie časti nadmerného odpočtu DPH vzťahujúcej sa na tieto plnenia splnené, nesmie byť táto časť nadmerného odpočtu ďalej zadržiavaná a musí byť vrátená.

26 Za týchto podmienok Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru 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?“

## O prejudiciálnej otázke

27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 179, 183 a 273 smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje, aby daňový orgán pred skončením daňovej kontroly týkajúcej sa priznania k DPH, v ktorom je za určité zdaňovacie obdobie vykázaný nadmerný odpočet, priznal vrátenie časti tohto nadmerného odpočtu vzťahujúcej sa na transakcie, ktoré v okamihu začatia tejto kontroly nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté.

28 Na úvod treba uviesť, že táto otázka vzniká v kontexte, keď správca dane podľa informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyhlásil, že predmetnú daňovú kontrolu obmedzí len na niektoré z transakcií zahrnutých do priznania k DPH, a keď sa teda pri začatí tejto kontroly ukazovalo, že časť nadmerného odpočtu DPH vzťahujúca sa na transakcie, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, by mohla byť považovaná za nespornú a mohla by byť prípadne vrátená pred skončením tejto kontroly. Takúto možnosť pritom české právo neupravuje.

29 Pokiaľ ide v prvom rade o chápanie nadmerného odpočtu DPH vzniknutého v priebehu určitého zdaňovacieho obdobia v tom smere, že by prípadne bolo možné identifikovať jeho nespornú časť, treba pripomenúť, že podľa článku 179 ods. 1 smernice o DPH zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku dane za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva. Článok 183 ods. 1 tejto smernice spresňuje, že ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočítanej dane prevyšuje výšku splatnej DPH, vzniká nadmerný odpočet, ktorý možno buď preniesť do nasledujúceho obdobia, alebo ho vrátiť, pričom české právo si zvolilo vrátenie.

30 Z ustanovení článku 179 ods. 1 v spojení s článkom 183 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že nadmerný odpočet DPH je výsledkom aritmetickej operácie vykonávanej zdaniteľnou osobou globálne za celé zdaňovacie obdobie, takže v priznaní k DPH môže byť takýto nadmerný odpočet DPH uvedený iba v podobe jediného výsledku.

31 Táto globálna povaha výpočtu nadmerného odpočtu DPH však neznamená, že tento nadmerný odpočet musí byť považovaný, ako v podstate uviedli česká a španielska vláda a Európska komisia vo svojich písomných a ústnych pripomienkach, za nedeliteľný celok, ktorý nie je možné rozdeliť na spornú časť zodpovedajúcu konkrétnym transakciám dotknutým rozsahom daňovej kontroly, akou je kontrola vo veci samej, a na nespochybnenú časť zodpovedajúcu konkrétnym transakciám, ktoré rozsahom takejto daňovej kontroly dotknuté nie sú.

32 Na jednej strane totiž zo znenia článku 179 smernice o DPH vyplýva, ako uviedla generálna advokátka v bode 34 svojich návrhov, že tento článok v odseku 1 stanovuje iba povinnosť zdaniteľnej osoby globálne vykonať odpočet DPH. Rovnako tak znenie článku 183 ods. 1 uvedenej smernice samo osebe nebráni tomu, aby bol nadmerný odpočet DPH prevedený alebo vrátený čiastočne alebo v niekoľkých krokoch.

33 Tento výklad je podporený kontextom článkov 179 a 183 smernice o DPH. Ako už Súdny dvor konštatoval, články 178 až 183 tejto smernice sa týkajú iba podmienok na uplatnenie práva na odpočet, zatiaľ čo na samotnú existenciu tohto práva, ktoré vzniká okamihom vzniku daňovej povinnosti z odpočítateľnej dane, sa uplatňujú články 167 až 172 uvedenej smernice, ktoré sa nachádzajú v hlave X tejto smernice v kapitole 1, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, EU:C:2011:530, bod 44 a citovanú judikatúru). Z toho vyplýva, že smernica o DPH jasne rozlišuje medzi hmotnoprávnymi požiadavkami práva na odpočet DPH a jeho formálnymi požiadavkami (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47). Zdaniteľná osoba je teda síce povinná splniť podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH, konkrétne podať jediné priznanie k DPH za celé zdaňovacie obdobie, avšak vzhľadom na to, že táto smernica nestanovuje inak, nemožno tejto osobe následne brániť v čiastočnom uplatňovaní hmotnoprávnych nárokov, ktoré jej z tejto kapitoly 1 vyplývajú pre každú transakciu.

34 Na druhej strane z článku 1 ods. 2 druhého pododseku a článku 168 písm. a) tejto smernice vyplýva, že povinnosť odviesť DPH alebo možnosť požiadať o jej odpočítanie má zdaniteľná osoba vo vzťahu ku každej transakcii, ktorú uskutočňuje. Ako uviedla generálna advokátka v bode 36 svojich návrhov, právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe je teda chápané vo vzťahu ku konkrétnej transakcii.

35 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že hoci členské štáty majú určitú slobodu pri stanovovaní podmienok uvedených v článku 183 smernice o DPH, tieto podmienky nemôžu spochybňovať zásadu daňovej neutrality tým, že zdaniteľná osoba bude povinná znášať túto daňovú záťaž v celom rozsahu alebo sčasti. Konkrétne, 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. júla 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, bod 17

a citovanú judikatúru). Podmienky, ktoré by v takej situácii, ako je situácia vo veci samej, neumožňovali zdaniteľnej osobe vyčleniť určitú časť nadmerného odpočtu DPH, ktorú považuje za nespornú, by znamenali, že sa zdaniteľnej osobe bráni v tom, aby uplatnila existenciu takejto nespornej časti a mohla si uplatňovať jej vrátenie, v dôsledku čoho by bola nútená čiastočne znášať daňovú záťaž v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

36 Z toho vyplýva, že články 179 a 183 smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality nemožno vykladať v tom zmysle, že by zásadne vylučovali možnosť identifikovať za určité zdaňovacie obdobie nespochybnenú časť nadmerného odpočtu DPH vykázaného v priznaní k DPH, ktorá by mohla byť predmetom čiastočného prevedenia alebo vrátenia tohto nadmerného odpočtu.

37 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, za akých podmienok možno v rámci daňovej kontroly obmedzenej daňovým orgánom na základe jeho vnútroštátneho práva len na určité transakcie v danom zdaňovacom období považovať danú časť nadmerného odpočtu DPH za skutočne nespornú, treba uviesť, že vzhľadom na to, že je nadmerný odpočet výsledkom aritmetickej operácie pripomenutej v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku, možno o nespornej časti tohto nadmerného odpočtu hovoriť iba vtedy, ak suma splatnej dane aj suma odpočítateľnej dane vzťahujúce sa na tieto transakcie sú samy osebe nesporné.

38 Pokiaľ však nemôže daňový orgán pri začatí daňovej kontroly alebo v jej priebehu vylúčiť, že sa po jej skončení budú sumy splatnej dane a odpočítateľnej dane zodpovedajúce transakciám, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, odchyľovať od súm priznaných zdaniteľnou osobou, nemožno zodpovedajúcu časť príslušného nadmerného odpočtu DPH považovať za nespornú. Daňový orgán sa tiež musí pri začatí predmetnej daňovej kontroly alebo v jej priebehu presvedčiť, že údaje použité pre výpočet takejto časti už nebude možné do skončenia tejto kontroly spochybniť.

39 Z toho vyplýva, že na to, aby bolo možné časť nadmerného odpočtu DPH považovať za nespornú, nestačí, aby zdaniteľná osoba jednostranne vyhlásila, že existuje nespochybnená časť tohto nadmerného odpočtu, ani aby o existencii takejto časti svedčila samotná skutočnosť, že pri začatí predmetnej daňovej kontroly daňový orgán túto kontrolu obmedzil len na určité transakcie zdaniteľnej osoby. Naopak, je nevyhnutné, aby sa daňový orgán presvedčil na jednej strane o tom, že nebude možné, aby prípadné nezrovnalosti, o ktorých má podozrenie, mali, ak sa skutočne preukážu, vplyv na sumy splatnej DPH a odpočítateľnej DPH zodpovedajúce transakciám nedotknutým rozsahom tejto kontroly, a teda na sumu nadmerného odpočtu DPH, ktorá sa ukáže ako nespochybnená, a na druhej strane o tom, že nebude nútený rozšíriť rozsah tejto kontroly na všetky alebo len niektoré pôvodne nekontrolované transakcie. Tieto skutočnosti musia jasne, presne a jednoznačne vyplývať zo všetkých procesných písomností v rámci daňovej kontroly a z relevantných okolností danej veci.

40 V tomto rámci treba pripomenúť, že na jednej strane lehota na vrátenie nadmerného odpočtu DPH môže byť v zásade predĺžená na účely vykonania daňovej kontroly bez toho, aby bolo nutné považovať túto lehotu za neprimeranú, ak toto predĺženie nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie tejto daňovej kontroly (rozsudok z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 53 a citovaná judikatúra), a na druhej strane, že ak dôjde k vráteniu nadmerného odpočtu DPH zdaniteľnej osobe po uplynutí primeranej lehoty, zásada neutrality daňového systému DPH vyžaduje, aby takto vzniknuté finančné straty na ujmu zdaniteľnej osoby, ktoré vyplývajú z nemožnosti disponovať s predmetnými peňažnými sumami, boli kompenzované zaplatením úrokov z omeškania (rozsudok z 28. februára 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatúra).

41 Okrem toho vzhľadom na to, že boj proti daňovým podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH, najmä jej článkom 273, a že sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom domáhať právnych noriem Únie, je úlohou vnútroštátnych orgánov a súdov odmietnuť uznať právo na odpočet dane, ak sa na základe objektívnych okolností preukáže, že k uplatneniu tohto práva došlo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone, C-332/15,

EU:C:2016:614, bod 50, ako aj zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34). V rámci daňových kontrol tak musia daňové orgány na to, aby splnili konečný cieľ, ktorým je správne stanovenie výšky dane, nielen rozptýliť svoje prípadné pochybnosti o riadnom priebehu určitých transakcií uskutočnených zdaniteľnou osobou, ale tiež ubezpečiť sa, že nezrovnalosti, ktoré prípadne odhalia, nejdú svojím rozsahom nad rámec ich podozrení.

42 Treba tiež uviesť, ako uvádza vnútroštátny súd v rámci svojej argumentácie uvedenej v bode 25 tohto rozsudku, že česká právna úprava dotknutá vo veci samej nedáva zdaniteľnej osobe ani možnosť preukázať dôvodnosť jej tvrdení o existencii nespornej časti nadmerného odpočtu DPH, čo je v rozpore s požiadavkami vyplývajúcimi zo všeobecnej zásady riadnej správy vecí verejných.

43 V tomto ohľade treba na jednej strane pripomenúť, že ak členský štát vykonáva právo Únie, uplatňujú sa aj v rámci daňovej kontroly požiadavky vyplývajúce z práva na riadnu správu vecí verejných odrážajúceho všeobecnú zásadu práva Únie a najmä právo každého, aby sa jeho záležitosti vybavovali nestranne a v primeranej lehote (pozri analogicky rozsudok z 8. mája 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50).

44 Na druhej strane treba uviesť, že táto zásada riadnej správy vecí verejných od správneho orgánu, ako je daňový orgán dotknutý vo veci samej, vyžaduje, aby v rámci svojich kontrolných povinností vykonal náležité a nestranné preskúmanie všetkých relevantných aspektov a zabezpečil tak, že bude mať pri prijímaní svojho rozhodnutia na tento účel k dispozícii čo najúplnejšie a najspoľahlivejšie dôkazy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. septembra 2010, Komisia/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90 a citovanú judikatúru). Okrem toho táto povinnosť náležitej starostlivosti, ktorej logickým dôsledkom je právo každého, aby jeho záležitosti boli správnymi orgánmi riešené nestranne, spravodlivo a v primeranej lehote, v podstate vyžaduje, aby tieto orgány s náležitou starostlivosťou a nestranne preskúmali všetky relevantné skutočnosti prejednávaného prípadu vrátane a najmä tých, ktoré sa týkajú tvrdení vyjadrených zdaniteľnou osobou, akou je Agrobet (pozri analogicky rozsudok z 22. októbra 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, body 30 až 35).

45 Táto judikatúra sa uplatňuje aj v prípade, keď zdaniteľná osoba tvrdí, že podozrenie daňového orgánu týkajúce sa riadneho priebehu časti transakcií zahrnutých do daného priznania k DPH nemôže mať vplyv na transakcie, ktoré nie sú dotknuté rozsahom príslušnej daňovej kontroly, ani na určitú časť nadmerného odpočtu DPH vykázaného v tomto priznaní, a že tak existuje nesporná časť tohto nadmerného odpočtu. Môže byť totiž v legitímnom záujme zdaniteľnej osoby, aby daňový orgán vydal rozhodnutie potvrdzujúce, že uvedená kontrola zostane obmedzená iba na určité transakcie, osobitne, keď tieto plnenia tvoria len malú časť hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby.

46 Za týchto podmienok treba zdôrazniť, že vnútroštátna právna úprava, ktorá by v rámci opatrení prijatých členským štátom na základe článku 273 smernice o DPH neumožňovala zdaniteľnej osobe predložiť takéto dôkazy a daňovému orgánu prijať v tomto ohľade rozhodnutie, by bola v rozpore so zásadou riadnej správy vecí verejných, a nebola by teda zlučiteľná so smernicou o DPH.

47 Okrem toho treba spresniť, že možnosť zdaniteľnej osoby uplatňovať existenciu nespornej časti nadmerného odpočtu DPH za určité zdaňovacie obdobie tak, aby dosiahla jej vrátenie pred skončením daňovej kontroly, neznamená automaticky povinnosť daňového orgánu vrátiť túto časť vopred, a to ani vtedy, keď uzná jej nespornú povahu. Z článku 183 smernice o DPH totiž vyplýva, že členské štáty sú bez ohľadu na podmienky, ktoré stanovia, povinné vrátiť alebo previesť nadmerný odpočet DPH iba v prípade, ak za dané zdaňovacie obdobie výška odpočtu dane prekročí výšku splatnej DPH. Povinnosť vrátiť alebo previesť nadmerný odpočet, ktorú toto ustanovenie členským štátom ukladá, je teda podmienená existenciou nadmerného odpočtu DPH za celé dotknuté zdaňovacie obdobie.

48 Za týchto podmienok sa treba domnievať, že v prípade, ak zdaniteľná osoba poukazuje v rámci daňovej kontroly na existenciu nespornej časti nadmerného odpočtu DPH, je daňový orgán povinný vrátiť alebo previesť iba tú časť nadmerného odpočtu DPH, ktorú je schopný so zreteľom na svoje pochybnosti

vyjadrené v rámci tejto kontroly a s ohľadom na relevantné okolnosti prejednávaného prípadu určiť jasne, presne a jednoznačne, nezávisle na výsledku tejto kontroly a za celé zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom pôvodného priznania k DPH. Vzhľadom na to, že sa takáto povinnosť vrátiť alebo previesť nadmerný odpočet DPH vzťahuje na určité zdaňovacie obdobie, musí tak existovať nie vo vzťahu k samotným sumám splatnej dane a odpočítateľnej dane, ktoré zodpovedajú transakciám nedotknutým rozsahom tejto daňovej kontroly a ktoré daňový orgán identifikoval ako nesporné, ale vo vzťahu k časti nadmerného odpočtu DPH, ktorá bude naďalej existovať nezávisle na výsledku tejto kontroly a ktorá ako jediná môže byť *in fine* považovaná za nespornú. V tejto súvislosti treba uviesť, že táto nesporná časť nadmerného odpočtu DPH môže byť prípadne nižšia než časť nadmerného odpočtu požadovaná zdaniteľnou osobou a vzťahujúca sa na uvedené sumy uznané daňovým orgánom za nesporné.

49 V danom prípade je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či vzhľadom na dôkazy prípadne predložené spoločnosťou Agrobet daňový orgán v ktorejkoľvek fáze daňovej kontroly, akou je tá vo veci samej, jasne, presne a jednoznačne identifikoval alebo mal identifikovať existenciu nespornej časti nadmerného odpočtu DPH a konkrétne či určil alebo mal určiť, že sumy splatnej dane a odpočítateľnej dane zodpovedajúce transakciám, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, sa už nemohli do skončenia tejto kontroly odchýliť od súm deklarovaných zdaniteľnou osobou. Okrem toho musí overiť, či daňový orgán bol alebo mal byť schopný vzhľadom na svoje pochybnosti vyjadrené v rámci daňovej kontroly a s ohľadom na všetky procesné písomnosti v rámci tejto kontroly a na relevantné okolnosti danej veci rovnakým spôsobom určiť, že bez ohľadu na výsledok tejto kontroly bude naďalej existovať nadmerný odpočet DPH, ktorého suma môže byť nižšia než suma vzťahujúca sa na transakcie, ktoré nie sú rozsahom kontroly dotknuté. Pri takomto overení by mali byť zohľadnené najmä prípadné sankcie, ktoré by v situácii čiastočného alebo dočasného vrátenia požadovanej časti nadmerného odpočtu DPH mohli zdaniteľnej osobe hroziť v prípade, že by daňová kontrola dospela k pozitívnemu výsledku.

50 Ak by daňový orgán nebol schopný tieto zistenia urobiť, nebolo by možné mu vytýkať, že odmietol vydanie čiastočného daňového výmeru pred skončením daňovej kontroly dotknutej vo veci samej.

51 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že články 179, 183 a 273 smernice o DPH v spojení so zásadou daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje, aby daňový orgán pred skončením daňovej kontroly týkajúcej sa priznania k DPH, v ktorom je za určité zdaňovacie obdobie vykázaný nadmerný odpočet, priznal vrátenie časti tohto nadmerného odpočtu vzťahujúcej sa na transakcie, ktoré v okamihu začatia tejto kontroly nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, pokiaľ nie je možné jasne, presne a jednoznačne určiť, že bez ohľadu na výsledok tejto kontroly bude naďalej existovať nadmerný odpočet DPH, ktorého suma môže byť prípadne nižšia než suma vzťahujúca sa na transakcie, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, čo musí overiť vnútroštátny súd.

## O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

**Články 179, 183 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadou daňovej neutrality sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje, aby daňový orgán pred skončením**

**daňovej kontroly týkajúcej sa priznania k dani z pridanej hodnoty (DPH), v ktorom je za určité zdaňovacie obdobie vykázaný nadmerný odpočet, priznal vrátenie časti tohto nadmerného odpočtu vzťahujúcej sa na transakcie, ktoré v okamihu začatia tejto kontroly nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, pokiaľ nie je možné jasne, presne a jednoznačne určiť, že bez ohľadu na výsledok tejto kontroly bude naďalej existovať nadmerný odpočet DPH, ktorého suma môže byť prípadne nižšia než suma vzťahujúca sa na transakcie, ktoré nie sú rozsahom tejto kontroly dotknuté, čo musí overiť vnútroštátny súd.**

Podpisy