

**Vec C-446/18**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

9. júl 2018

**Vnútroštátny súd:**

Nejvyšší správní soud

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

31. máj 2018

**Žalobkyňa:**

AGROBET CZ, s.r.o.

**Žalovaný:**

Finanční úřad pro Středočeský kraj

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Predmetom konania vo veci samej je kasačná sťažnosť podaná spoločnosťou AGROBET CZ, s.r.o. proti rozsudku Krajského soudu v Praze (Česká republika), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie daňových orgánov neuskutočniť vyrubenie časti dane z pridanej hodnoty v rozsahu, v akom táto časť nie je dotknutá prebiehajúcou daňovou kontrolou.

## **Právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálna otázka**

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?

## **Relevantné ustanovenia práva Únie**

Články 183 a 273 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v znení zmien (ďalej len „smernica o DPH“).

## **Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva**

Podľa § 105 ods. 1 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty (zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty) v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), „ak vznikne v dôsledku vymerania nadmerného odpočtu preplatok, ktorý možno vrátiť, vo výške viac než 100 CZK, vráti sa platiteľovi bez žiadosti do 30 dní od vymerania nadmerného odpočtu“.

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

Podľa vnútroštátneho súdu daňový poriadok neupravuje žiadne maximálne lehoty trvania daňovej kontroly, ani trvania vymeriavacieho konania, v rámci ktorého sa

uskutočňuje daňová kontrola, okrem lehoty na stanovenie dane (podľa § 148 daňového poriadku musí byť v prípade daňovej kontroly začatej pred uplynutím uvedenej lehoty stanovená daň do troch rokov od začatia kontroly, pričom lehota na stanovenie dane okrem iného neplynie počas prebiehajúcej medzinárodnej spolupráce pri správe daní, ale končí najneskôr uplynutím 10 rokov).

Ustanovenie § 254a daňového poriadku uvádza, že ak postup na odstránenie pochybností vzťahujúcich sa na riadne daňovému priznanie, z ktorého vyplýva, že daňovému subjektu má vzniknúť daňový odpočet, trvá viac než 5 mesiacov, daňovému subjektu prislúcha úrok z daňového odpočtu stanoveného správcom dane, pričom tento úrok zodpovedá ročnej výške repo sadzby stanovenej Českou národnou bankou, zvýšenej o 1 percentuálny bod (výpočet tohto úroku bol predmetom neskoršej novelizácie s účinnosťou od 1. júla 2017, výsledkom ktorej je okrem iného zvýšenie o 2 percentuálne body).

Podľa vnútroštátneho súdu v období od roku 2013 do roku 2017 predstavovala dvojtýždňová repo sadzba k prvému dňu polroka vždy 0,05 % p. a. a úrok zo zadržaného daňového odpočtu tak v prípade žalobkyne predstavoval 1,05 % ročne zo zadržanej sumy.

## **Stručný opis správneho a súdneho konania**

### *Správne konanie*

- 1 Spoločnosť AGROBET CZ, s.r.o. (ďalej len „žalobkyňa“) podala začiatkom roka 2016 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015, resp. január 2016, v ktorých vykázala nadmerný odpočet vo výške 2 958 167 CZK, resp. 1 559 241 CZK. V nadväznosti na tieto daňové priznania Finanční úrad pro Středočeský kraj (Česká republika, ďalej len „žalovaný“) začal daňovú kontrolu, ktorej predmetom bolo riadne daňové priznanie k DPH „za zdaňovacie obdobie december 2015 [resp. zdaňovacie obdobie január 2016] v rozsahu obchodu s tovarom repkový olej“.
- 2 Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2015, **žalovaný** na žiadosť žalobkyne spresnil, že bude komplexnejšie preverovať obchod s komoditou repkový olej a že chce tiež overiť správnosť zaradenia komodity do základnej sadzby dane. Pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie za január 2016, žalovaný na otázky žalobkyne uviedol, že má „komplexné pochybnosti všeobecného charakteru, ktoré spočívajú v obchode s repkovým olejom“, konkrétne teda, „či sa dodávky uskutočnili, o akú komoditu ide, či boli dodávky uskutočnené pre deklarovaných odberateľov a od dodávateľov“. Žalovaný považoval za neštandardný jav to, že tovar sa dodáva do Českej republiky z iného členského štátu a z tuzemska sa opäť dodáva do iného členského štátu, čo síce nie je protiprávne, ale je to dôvodom na preverenie týchto transakcií.

- 3 Proti začatiu oboch daňových kontrol **žalobkyňa** podala sťažnosti, v ktorých uviedla, že nadmerný odpočet jej bol zadržaný, hoci správca dane má pochybnosti len o menšej časti požadovaného nadmerného odpočtu, čo je pre žalobkyňu neprimerane zaťažujúce. Navyše mal žalovaný miesto daňovej kontroly začať postup na odstránenie pochybností. Ak žalovaný nepovažuje takýto postup za možný, malo dôjsť k začatiu daňovej kontroly až po tom, čo by došlo k výmere (a vyplateniu) nadmerného odpočtu, čím by bola žalobkyňa ušetrená od toho, aby znášala finančné riziká vyplývajúce zo zadržania už v poradí tretieho, resp. štvrtého nadmerného odpočtu. Zo súvisiacich konaní je vnútroštátnemu súdu známe, že daňová kontrola (ktorej prípadne predchádza postup na odstránenie pochybností), sa u žalobkyne začala ešte skôr aj vo vzťahu k zdaňovacím obdobiam za október 2015 a november 2015. Aj za tieto obdobia nebol žalobkyňi vyplatený nadmerný odpočet, ktorý deklarovala.
- 4 **Žalovaný** nepovažoval sťažnosti za dôvodné, pričom konštatoval, že preveruje nielen samotné nákupy, ale aj predaj surového repkového oleja a že počas postupu na odstránenie pochybností za zdaňovacie obdobie október 2015 a daňovej kontroly za november 2015 zistil, že obchodovaný repkový olej má pôvod v Poľsku, v nezmenenej podobe bol obchodovaný v tuzemsku a žalobkyňa ho dodala opäť do Poľska, čo u žalovaného vyvoláva pochybnosti o deklarovaných obchodných transakciách a ich dôsledkoch z hľadiska DPH. Pri existencii týchto pochybností a z dôvodu začatej daňovej kontroly je vylúčené, aby vyrubil daň za tieto zdaňovacie obdobia.
- 5 **Žalobkyňa** nakoniec požiadala odvolací daňový orgán žalovaného o prešetrenie spôsobu vybavenia sťažnosti, pričom argumentovala, že surový repkový olej nakúpila u seriózneho dodávateľa, ktorý je na trhu dlhodobo etablovaný a ktorý plní svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu (odviedol DPH na výstupe). Dodala, že zadržanie celého deklarovaného nadmerného odpočtu je neprimerané vo vzťahu k sledovanému cieľu v podobe ochrany verejných financií pred daňovými únikmi a že nevykonanie čiastočného vyrubenia DPH je v rozpore s právom Únie.
- 6 **Odvolací daňový orgán** považoval žiadosti žalobkyne za nedôvodné, pričom poukázal na skutočnosť, že daňový poriadok neupravuje vydanie čiastočného platobného výmeru a že DPH sa vždy vzťahuje na zdaňovacie obdobie ako celok.
- 7 Dňa 31. mája 2016 sa uskutočnilo ústne konanie medzi žalobkyňou a žalovaným, počas ktorého **žalobkyňa** namietala, že postup žalovaného jej fakticky znemožňuje obchodovať so surovým repkovým olejom. Zároveň ponúkla zábezpeku za spornú časť dane, ak by jej správca dane vyrubil nadmerný odpočet. **Žalovaný** oznámil, že mu ešte nie sú známe výsledky medzinárodného dožiadania a že nemôže predpokladať svoj ďalší postup, ak by žalobkyňa chcela v budúcnosti vykonávať obchody s repkovým olejom.
- 8 Dňa 15. júla 2016 **poľské daňové orgány** na žiadosť zaslanú žalovaným uviedli, že deklarovaný odberateľ žalobkyne neodpovedá na výzvy a zodpovedá kritériám spoločnosti typu „missing trader“.

- 9 V novembri 2016 podala **žalobkyňa** na odvolací daňový orgán podnet na ochranu proti nečinnosti, v ktorom sa domáhala vyrubenia nadmerného odpočtu, pokiaľ ide o nespornú sumu dane, a odkázala na rozsudok Krajského soudu v Praze zo 4. októbra 2016, ktorý s odkazom na rozsudok Súdneho dvora z 18. decembra 1997, C-286/94, Molenheide a i., vyhovel žalobkyni a uložil žalovanému, aby stanovil DPH žalobkyne za zdaňovacie obdobie október 2015 v rozsahu, v akom táto daň nie je dotknutá rozsahom prebiehajúcej daňovej kontroly. **Odvolací daňový orgán** nepovažoval uvedený podnet za dôvodný, pričom zdôraznil chýbajúcu právoplatnosť uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze (bol napadnutý kasačnou sťažnosťou) a zopakoval, že ak je výsledkom daňovej povinnosti nadmerný odpočet, viaže sa k zdaňovaciemu obdobiu ako celku, a nie len k časti vykázaných plnení.

### *Súdny spor*

- 10 Dvomi žalobami o nečinnosť z 30. januára 2017 sa žalobkyňa domáhala, aby súd vydal rozsudok, že žalovaný je povinný do 30 dní odo dňa právoplatnosti rozsudku vydať rozhodnutie o stanovení dane vo veci dane z pridanej hodnoty žalobkyne za zdaňovacie obdobia december 2015 a január 2016 v rozsahu, v akom táto daň nie je dotknutá rozsahom prebiehajúcej daňovej kontroly.
- 11 V období medzi podaním žalôb a vydaním rozsudku krajského súdu Nejvyšší správní soud 11. mája 2017 v konaní o kasačnej sťažnosti podanej žalovaným zrušil uvedený rozsudok krajského súdu zo 4. októbra 2016 s odôvodnením, že ak daňový poriadok výslovne neupravuje možnosť vydania čiastočného platobného výmeru, správca dane si nemôže si bez zákonného podkladu prisvojiť túto právomoc. K rozsudku Súdneho dvora vo veci C-286/94, Molenheide a i., Nejvyšší správní soud konštatoval, že neuvádza, že vnútroštátne právo muselo umožňovať čiastočné vyrubenie nadmerného odpočtu DPH v rozsahu jeho nespornej časti, a že belgická právna úprava je diametrálne odlišná od českej právnej úpravy, ktorá zakotvuje ochranu práv pred neprimeranými, nepružným alebo svojvoľným konaním správcu dane. Príslušný daňový subjekt sa za stanovených podmienok môže domáhať, aby bolo nepružnému správcovi dane uložené vydať rozhodnutie vo veci preverovanej DPH, nie však čiastočné rozhodnutie, ale rozhodnutie o DPH za celé zdaňovacie obdobie.
- 12 S odkazom na tento zrušujúci rozsudok, ktorý vydal Nejvyšší správní soud, Krajský soud v Praze zamietol žaloby o nečinnosť týkajúce sa zdaniteľných období december 2015 a január 2016 rozsudkom z 13. júna 2017. Proti tomuto rozsudku podala **žalobkyňa** kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala nezlučiteľnosť vnútroštátneho procesného práva s priamo uplatniteľným právom Únie. Žalobkyňa pripustila možnosť odkladu vyplatenia nadmerného odpočtu z dôvodu začatia kontroly týkajúcej sa jeho oprávnenosti, ale len v rozsahu, ktorý je v súlade so zásadou proporcionality, čo v prejednávanej veci neplatí, keďže je zadržaná časť nadmerného odpočtu vykázanej žalobkyňou, ktorá nebola nikdy nijako spochybnená a nie je predmetom žiadnej kontroly.

- 13 **Žalovaný** vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že treba rozlišovať medzi vznikom nároku na odpočítanie dane podľa článku 167 a nasl. smernice o DPH a vznikom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa článku 183 smernice o DPH. Vzhľadom na to, že nadmerný odpočet sa vzťahuje na zdaňovacie obdobie a je výsledkom matematického výpočtu, môže vzniknúť len ako nedeliteľný celok. Neexistuje preto nesporná časť nadmerného odpočtu, ktorú by bolo možné „čiastočne“ vyrubiť a vyplatiť sťažovateľovi. Zadržanie nadmerného odpočtu na dlhšiu než obvyklú dobu je platiteľovi dane kompenzované úrokmi zo zadržaného odpočtu.

### **Analýza prejudiciálnej otázky**

- 14 Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora, ukladanie povinností zdaniteľným osobám regulujú vo vzťahu k právnej úprave členských štátov najmä články 183 a 273 smernice o DPH. Súdny dvor vo svojej judikatúre v tejto súvislosti zdôraznil význam zásady proporcionality a daňovej neutrality.
- 15 Vnútroštátny súd poukazuje na bod 53 rozsudku z 12. mája 2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, ktorý sa týka predĺženia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a stanovuje, že hospodárske znevýhodnenie zdaniteľnej osoby (dočasne spôsobené nemožnosťou disponovať finančnými prostriedkami) môže byť kompenzované zaplatením úrokov, čím je zaručené dodržanie zásady daňovej neutrality.
- 16 V rozsudku z 18. decembra 1997, C-286/94, Molenheide a i., Súdny dvor okrem iného rozhodol, že v prípade zrušenia zadržania odpočtu by bolo v rozpore so zásadou proporcionality, ak by sa pri výpočte úroku vyplateného štátnou pokladnicou nebral ako začiatočný deň dátum, ku ktorému by bol nadmerný odpočet DPH vrátený za bežných okolností.
- 17 Vnútroštátny súd ďalej poukazuje na body 33 a 34 rozsudku z 25. októbra 2001, C-78/00, Komisia/Taliansko, týkajúce sa článku 183 smernice o DPH, v ktorých Súdny dvor uviedol, že vrátenie nadmerného odpočtu DPH sa musí uskutočniť v primeranej lehote buď vyplatením finančnej hotovosti, alebo rovnocenným spôsobom, pričom zvolený spôsob vrátenia nesmie pre zdaniteľnú osobu v nijakom prípade zahŕňať akékoľvek finančné riziko.
- 18 Čo sa týka postupu stanoveného českou právnou úpravou, vnútroštátny súd sumarizuje, že ak správca dane namiesto vyrubenia dane začne postup na odstránenie pochybností alebo daňovú kontrolu, k vydaniu rozhodnutia o vyrubení dane, od ktorého sa počíta 30-dňová lehota na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 105 ods. 1 zákona o DPH, nemusí dôjsť až 3 roky od začatia daňovej kontroly. V niektorých prípadoch (napr. počas doby komunikácie medzi správcom dane a daňovými orgánmi v inom členskom štáte EÚ alebo v treťom štáte) sa okrem toho táto doba môže ďalej postupne predĺžiť až na najviac 10 rokov.

- 19 Česká právní úprava neumožňuje, aby správca dane rozhodol o dani len za časť zdaňovacieho obdobia alebo len vo vzťahu k nesporným zdaniteľným plneniam, pričom v dôsledku preverovania hoci len jednej transakcie podliehajúcej DPH v konkrétnom zdaňovacom období je automaticky odložené vyrubenie DPH za celé zdaňovacie obdobie, a to až do skončenia daňovej kontroly alebo postupu na odstránenie pochybností za preverované zdaňovacie obdobia. Tento postup je možné považovať za štandardné opatrenie na predchádzanie daňovým podvodom, ktoré slúži na správne určenie dane a bez ktorého by si nebolo možné predstaviť účinnú správu daní. Niektoré praktické dôsledky uplatnenia týchto opatrení však vnútroštátny súd vníma ako problematické a narušajúce zásadu neutrality DPH. Napríklad v prípade začatia postupu na odstránenie pochybností pred vyrubení dani musí finančný orgán odložiť vyrubenie a následné vyplatenie uplatneného odpočtu dane pri všetkých prijatých zdaniteľných plneniach v dotknutom zdaňovacom období, hoci má pochybnosti len pri niektorých z nich. V prípade daňovej kontroly je to podobne.
- 20 Všeobecné riešenie potvrdené judikatúrou Súdneho dvora (stanovenie primeranej lehoty a úrokov z omeškania) účinne rieši len časť problému so zadržaním odpočtu dane. Zavedenie úrokov z omeškania zo zadržávaného daňového odpočtu a stanovenie primeranej lehoty zodpovedá kompromisu medzi účinnou ochranou správneho určenia dane a predchádzaním daňovým podvodom (ochranou národných verejných finančných prostriedkov) [na jednej strane] a zásadou neutrality DPH (ochranou kontrolovaných povinných subjektov a nastolením rovnosti medzi povinnými subjektmi) [na druhej strane]. Táto úprava však nerieši okamžitý výpadok cash flow a následky s ním spojené.
- 21 Pokiaľ ide o dĺžku primeranej lehoty, Súdny dvor naznačil zlučiteľnosť prenesenia nadmerného odpočtu DPH do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia s právom Únie (pozri uvedenú vec Enel Maritsa Iztok 3), alebo primeranosť lehoty jedného roka bezúročného zadržania odpočtu DPH, ktorá vyplýva zo smernice o DPH, s tým, že štát musí mať zaručenú možnosť preskúmať oprávnenosť uplatneného odpočtu dane (pozri rozsudok z 29. septembra 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, bod 21).
- 22 Pokiaľ ide o zadržanie odpočtu DPH, okamžitý výpadok cash flow možno len ťažko „kompenzovať“ až po troch alebo viac mesiacoch formou spätných platieb percentuálnej časti zadržaného odpočtu, keďže v tom čase už môže prebiehať insolvenčné konanie, ktorým sa na veľmi dlhú dobu poškodí dobré meno zdaniteľnej osoby; v rámci exekúcie môže tiež dôjsť k predaju obchodného majetku (vrátane nenahraditeľných statkov, ako je know-how, patenty a pod.) alebo fakticky k pozastaveniu možnosti úhrady svojich záväzkov, ktorá spôsobí zníženie dôvery obchodných partnerov v zdaniteľnú osobu. Zdaniteľná osoba si môže požičiavať na preklopenie výpadkov obežného majetku a v tejto súvislosti jej bude spätne vyplatená úhrada účelne vynaložených nákladov. Vysoké finančné riziko však spôsobuje výpadok likvidných prostriedkov u začínajúcich podnikateľov. V prípade týchto zdaniteľných osôb, ktoré v počiatočných mesiacoch vynakladajú finančné prostriedky na zabezpečenie svojho podnikania

(výstavba priestorov, nákup techniky a pod.), je pozastavenie vyplácania odpočtu dane často veľmi ťažko riešiteľnou situáciou. Tieto spoločnosti často nemajú vo finančných inštitúciách žiadnu históriu, a preto je poskytnutie preklenovacieho úveru alebo pôžičky zložité a zdĺhavé. Všetky tieto situácie sa finančne premietajú, hoci s určitými dôsledkami nehmotnej povahy, do podnikania, najmä v jeho počiatkovej fáze. Práve novovzniknuté zdaniteľné osoby sú z hľadiska národných štátov najrizikovejšou skupinou na páchanie daňových podvodov.

- 23 Príslušné systémové nedostatky nepovažuje [vnútroštátny] súd za nedostatky v rozpore s právom Únie, keďže dôsledky ich aplikácie možno prekonať a stále sú v medziach toho, čo je nevyhnutné a účinné pre správny výber dane a predchádzanie daňovým podvodom. Čo však už vnútroštátny súd považuje za porušenie zásad práva Únie, je situácia, a v praxi k týmto situáciám žiaľ dochádza, keď sa zdaniteľná osoba často aj bez vlastného pričinenia stane súčasťou reťazca zaťaženého daňovým podvodom, resp. stačí aj podozrenie z účasti. Správca dane musí dotknuté podozrenie vyšetriť, a teda začne opatrenie, ktorým zadrží zdaniteľnej osobe vyplatenie odpočtu dane. V aplikačnej praxi sa opatrenie uplatňuje voči celému zdaňovacím obdobiu; postupne sa objasňujú pochybnosti týkajúce sa jednotlivých zdaniteľných plnení (alebo sa priamo uvedie, že voči niektorým zdaniteľným plneniam pochybnosti nevznikli). Aj keby zdaniteľná osoba priamo preukázala nárok na odpočet dane u niektorých z prijatých zdaniteľných plnení (alebo keby o oprávnenosti tohto odpočtu dane vôbec nebolo pochyb), správca dane jej vzhľadom na zviazanosť opatrení so zdaňovacím obdobím, nie s určitým zdaniteľným plnením, musí zadržať vyplatenie odpočtu dane až do prešetrenia a rozhodnutia o všetkých zdaniteľných plneniach v danom zdaňovacom období. Až vtedy správca dane vyrubí daň.

### Názor vnútroštátneho súdu

- 24 Vnútroštátny súd sa domnieva, že v súčasnosti nemožno lipnúť na požiadavke dokonalej neutrality DPH. Niektoré opatrenia správcu dane sú úplne nevyhnutné na správne stanovenie dane a plná *ex ante* náprava (prevencia) všetkých ich dôsledkov nie je možná; kompenzácia a náprava väd bude prichádzať vždy až spätne, bez možnosti úplnej naturálnej reštitúcie (uvedenie do predchádzajúceho stavu).
- 25 Tento stav je vyvolaný existujúcou informačnou asymetriou. Správca dane čaká na daňový subjekt, ktorý mu spätne oznamuje všetky informácie podstatné na vymeranie dane. Informačné znevýhodnenie sa však štát vnútroštátneho súdu snaží prekonať zavedením opatrení fungujúcich online – v reálnom čase. Napriek existencii týchto opatrení (kontrolné výkazy alebo elektronická evidencia tržieb) stále existujú šedé informačné zóny, ktoré prehlbujú vracanie dane pri prechode hraníc jednotlivých členských štátov (odpočty súvisiace s prechodom tovaru cez štátne hranice). Členské štáty uplatňujú opatrenia, ktoré reagujú na aktuálne a často špecifické problémy aplikačnej praxe DPH.



- 26 Vo vzťahu k požiadavke na zachovanie zásady neutrality DPH považuje vnútroštátny súd za podstatné spomenúť zásady právnej istoty a predvídateľnosti práva. Vnútroštátna právna úprava zadržania nadmerného odpočtu DPH je zavedená zákonnou formou a dôsledky sú pre povinné subjekty predvídateľné. Ide o riziko, ktoré možno predvídať a na ktoré sa možno pripraviť. Preto ak sa preukáže situácia, v ktorej je zdaniteľná osoba konfrontovaná s pochybnosťami správcu dane, malo by byť v jej záujme, aby boli tieto pochybnosti, ak sa viažu na určité zdaniteľné plnenie, z ktorého sa nárokuje odpočet dane, odstránené čo najskôr. Od daňovej správy potom nemožno spravodlivo požadovať, aby zdaniteľnej osobe vyplácala úroky z omeškania už odo dňa podania žiadosti, pretože by to v niektorých prípadoch viedlo k cielenému vytváraniu týchto šedých informačných zón, ktoré správca dane musí preveriť. Primeraná lehota na bezúročném zadržaní nadmerného odpočtu má preto svoje opodstatnenie.
- 27 Môže teda dôjsť k obmedzeniu neutrality DPH. Toto obmedzenie by však nemalo zasahovať do nároku na odpočet dane v takom rozsahu, aby došlo k jeho systematickému spochybneniu. V tejto súvislosti je preto nevyhnutné vyvážiť záujem štátu na správnom stanovení dane a záujem subjektu na získaní uplatneného odpočtu dane.
- 28 Práve skutočnosť, že členský štát určité nárokované zdaniteľné plnenie, o ktorého oprávnenosti nie sú pochybnosti, neuzná počas určitého obdobia, resp. ani nedovolí preukázať jeho oprávnenosť, je podľa vnútroštátneho súdu systémovým zásahom do nároku na odpočet dane. Obmedzenie preukázania naplnenia hmotnoprávných podmienok nároku na odpočet dane je podľa vnútroštátneho súdu v tomto konkrétnom prípade nedôvodné (ide o formálnu podmienku na uplatnenie nároku na odpočet dane). Zdaniteľná osoba by nemala byť pozbavená práva na preukázanie nároku na odpočet dane len za to, že dotknuté zdaniteľné plnenie je plnením, ktoré vykázala v určitom zdaňovacom období, resp. že všetky zdaniteľné plnenia vykazané v danom zdaňovacom období ešte neboli stanovené (o niektorých existujú pochybnosti).
- 29 Vo všeobecnosti vnútroštátny súd nespochybňuje možnosť stanovenia DPH za určité zdaňovacie obdobie. Praktickým dôsledkom opačného prístupu by bola nevyhnutnosť vyrubiť daň za každé zdaniteľné plnenie, čo je fakticky neuskutočniteľné. V rámci konštrukcie vnútroštátnej právnej úpravy, najmä pokiaľ ide o úpravu opatrení a povinností podľa článkov 183 a 273 smernice o DPH, však treba vždy zohľadňovať to, že splnenie podmienok na nárok a následné vyplatenie odpočtu dane sa viaže na konkrétne zdaniteľné plnenie; preto ho nemožno bez ďalšieho paušálne podmieňovať splnením podmienok u iných zdaniteľných plnení. Ak sú splnené podmienky na vyplatenie odpočtu dane zo zdaniteľného plnenia, vnútroštátny súd zastáva názor, že odpočet dane sa už nesmie ďalej zdržiavať.
- 30 [Vnútroštátny] súd na okraj poznamenáva, že neprejudikuje, či splnenie hmotnoprávných podmienok vedie bez ďalšieho k možnosti uplatnenia (nie iba priznania) nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa článku 178 smernice.

Na túto odlišnosť upozorňuje napríklad generálna advokátka J. Kokott vo svojich návrhoch z 18.2.2016 vo veci Barlis 06, C-516/14, ECLI: EU:C:2016:101.

PRACOVNÝ DOKUMENT