



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého, PhD., a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobkyně **A. CZ, s.r.o.**, IČO x, se sídlem x, zastoupené JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem ve společnosti Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o., se sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha 8, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj** se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, o **žalobě na ochranu proti nečinnosti**

t a k t o :

- I. Žalovanému se ukládá, aby do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce, JUDr. Milana Jelínka, advokáta, na náhradě nákladů řízení částku 20.941,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu druhého zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 21. 6. 2016 domáhala vydání rozsudku, kterým by soud žalovanému uložil do pěti dnů od právní moci rozsudku rozhodnout o stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015, a to vyjma daně a odpočtů daně z uskutečněných

a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity surový řepkový olej.

Žalobkyně zrekapitulovala, že výzvou k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2015 s ní žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností ve věci DPH za říjen 2015, v rámci nějž žalobkyni dne 17. 12. 2015 vyzval podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k prokázání použití správné sazby daně při uplatnění nároku na odpočet za dodaný řepkový olej, neboť z důkazů předložených žalovanému nevyplývalo, že nakoupený řepkový olej není využitelný pro výrobu potravin a že je oprávněně nárokována základní sazba DPH. Po předložení důkazů žalobkyně ve dnech 4. 3. 2016 a 14. 3. 2016 žalovaného vyzvala, aby vyměřil alespoň tu část nadměrného odpočtu, ohledně které žádné pochybnosti správce daně nepanují, tj. z přijatých plnění, která se netýkají obchodování se surovým řepkovým olejem, a dále první snížené sazby DPH za dodaný řepkový olej. Dne 28. 4. 2016 jí však žalovaný zaslal sdělení, jímž odmítl částečné vyměření s tím, že výsledky vyměřovacího řízení nejsou dosud známy a daň se za příslušné zdaňovací období stanovuje jako celek. Dne 11. 5. 2016 žalovaný zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za říjen 2015 v rozsahu obchodu komoditou řepkový olej a i k datu podání žaloby zadržuje nadměrný odpočet vykázaný žalobkyní za toto zdaňovací období, a to i tu jeho část, která je mezi účastníky nesporná, protože se netýká obchodování se surovým řepkovým olejem. Žalobkyně se bránila dne 5. 5. 2016 podáním podnětu na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu k Odvolacímu finančnímu ředitelství, avšak bezvýsledně, protože nadřízený správce daně na podnět ani po uplynutí lhůty 30 dnů nereagoval.

Žalobkyně namítá, že je nositelem veřejného subjektivního práva na vyplacení nadměrného odpočtu bez zbytečných odkladů, jež v obecné rovině vyplývá z čl. 167 směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“). Podle tohoto ustanovení, které je zcela jasné a bezpodmínečné, a tedy i přímo aplikovatelné, nárok vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

Z judikatury Soudního dvora Evropské unie, resp. dřívějšího Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) sice plyne, že výplatu nadměrného odpočtu lze oddálit za podmínek stanovených vnitrostátním právem za účelem kontroly oprávněnosti nároku na odpočet, avšak jen při splnění podmínek vyplývajících z práva EU. Žalobkyně cituje rozsudek ESD ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*, podle nějž vnitrostátní podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena daní, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a zvolený způsob vrácení nesmí v žádném případě obnášet pro osobu povinnou k dani jakékoliv finanční riziko. Podle ESD může být lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH v zásadě prodloužena, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly. Nemožnost dočasné dispozice s částkou nadměrného odpočtu může být vykompenzována zaplacením úroků, čímž bude zaručeno dodržování zásady daňové neutrality. V rozsudku ze dne 18. 10. 2012, C-525/11 *Mednis SIA*, pak ESD uvedl, že členské státy musejí v souladu se zásadou proporcionality využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout takového cíle, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH. Také Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 *Kordárna*, reflektuje s odkazem na čl. 11 a čl. 26 Listiny požadavky minimalizace a přiměřenosti zásahu do práva daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu a poukazuje na to, že obecně legitimní zájem státu na řádném výběru

daní nelze absolutně nadřadit oprávněným zájmům daňových subjektů, nýbrž je třeba hledat co možná nejharmoničtější koexistenci těchto v určitých případech protichůdných zájmů.

Z toho podle žalobkyně vyplývá, že základním předpokladem možnosti prodloužení lhůty pro vyplacení nadměrného odpočtu za účelem provedení daňové kontroly je tedy nezbytnost provedení daňové kontroly za účelem správného stanovení daně. Žalovaný přitom vnitrostátní právo interpretuje v rozporu se závěry ESD, jimiž je však vázán. Třebaže se vyplacení nadměrného odpočtu uskutečňuje podle vnitrostátních pravidel, tato procesní autonomie členských států je limitována zásadami rovnocennosti a efektivity. Zadržení nadměrného odpočtu může obstát jen tehdy, splňuje-li podmínku proporcionality. Tu však postup žalovaného podle žalobkyně v projednávané věci nerespektuje, protože zadržení nesporné části nadměrného odpočtu nemůže žádným způsobem přispět k ochraně fiskálních zájmů státu ani napomoci dosažení cíle správy daní vymezeného v § 1 odst. 2 daňového řádu, naopak je zcela samoúčelné a je zdůvodňováno s odkazem na § 139 daňového řádu pouze domnělou procesní nemožností takového postupu. Žalobkyně má za to, že přestože § 139 daňového řádu o možnosti částečného vyměření daně nehovoří, rozhodně svou textací takovou interpretaci souladnou s unijním právem i s právem ústavním nevylučuje. Finanční prostředky představující nadměrný odpočet jsou majetkem žalobkyně a zadržování nesporné části tohoto nadměrného odpočtu tak představuje nepřiměřený zásah do jejího ústavně zaručeného práva na pokojné užívání majetku a do svobody podnikání. I kdyby žalovaný měl za to, že díky § 139 daňového řádu vyměření nesporné části nadměrného odpočtu nepřipouští, musel by dojít k závěru, že taková vnitrostátní právní úprava je neslučitelná s právem EU, neboť v rozporu se zásadou efektivity činí uplatnění nároku žalobkyně na výplatu nadměrného odpočtu nepřiměřeně obtížným, a měl by upustit od její aplikace, a to tím spíše, zastává-li současně názor, že může u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu v podstatě kdykoliv (i před vyměření daně), a to třeba i bez existence konkrétních pochybností. V takové situaci totiž daňový subjekt nemá k dispozici žádný účinný prostředek ochrany, jímž by se mohl zadržení nadměrného odpočtu v důsledku zahájení daňové kontroly bránit.

Podle žalobkyně není sporu o existenci jejího práva na nadměrný odpočet na DPH za říjen 2015, k jeho nevyplacení došlo jen v důsledku prověřování jeho dílčí části související s nákupem surového řepkového oleje. Žalovaný avizuje, že bude komplexně prověřovat okolnosti související s takovým nákupem včetně nákupů realizovaných jinými osobami, přesto ani po půl roce nebyl schopen žalobkyni označit žádný konkrétní důvod způsobilý zpochybnit oprávněnost jejího nároku na odpočet, vyjma obecného zjištění, že její dodavatel nakoupil zboží od dodavatele registrovaného k DPH v Polsku a že žalobkyně zboží následně prodala rovněž polským plátcům DPH, což však oprávněnost nároku zpochybnit nemůže. Za těchto okolností je však zcela nepřiměřené a rozporné s právem na včasné vrácení odpočtu bez finančního ohrožení žalobkyně, je-li v důsledku zahájení daňové kontroly žalobkyni zadržena i ta část nadměrného odpočtu, která s prověřovanými skutečnostmi nesouvisí a jejíž oprávněnost žalovaný nikdy nezpochybnil. Ať již na základě eurokonformního výkladu či na základě neaplikování vnitrostátního práva neslučitelného s právem unijním byl žalovaný podle žalobkyně oprávněn pouze k zadržení části nadměrného odpočtu dotčeného pochybnostmi správce daně, nespornou část však byl žalovaný povinen částečným rozhodnutím o stanovení daně žalobkyni vyměřit.

Žalovaný ve svém vyjádření potvrdil dosavadní skutkový průběh daňového řízení, jen doplnil, že podnět žalobkyně na ochranu proti nečinnosti byl dne 12. 5. 2016 Odvolacím finančním ředitelstvím odložen. Uvedl též, že dne 11. 5. 2016 a 31. 5. 2016 se uskutečnilo v rámci daňové kontroly ústní jednání, při němž byla žalobkyně uvědoměna o tom, že v rámci daňové kontroly probíhají úkony, včetně mezinárodní výměny informací o prověřovaných transakcích, jejichž výsledek dosud není správci daně znám a ten tak nemůže žalobkyni sdělit,

zda se jedná o zapojení do řetězce, v rámci něhož došlo k podvodu na DPH. Správce daně nicméně předal žalobkyni relevantní písemnosti vyhledávací části spisu.

K věci samé žalovaný uvedl, že podle § 134 odst. 2 daňového řádu je předmětem daňového řízení daň, která se vztahuje ke zdaňovacímu období nebo k jednotlivé skutečnosti, v tomto případě se DPH vztahuje k měsíčnímu zdaňovacímu období, za něž lze daň vyměřit jen jako celek, neboť vrácení nadměrného odpočtu je vázáno na jeho předchozí vyměření. Daňový řád přitom nezná institut částečného nebo prozatímního vyměření daně. Zde žalovaný odkázal na § 134 odst. 3 daňového řádu a konstatoval, že vydáním platebního výměru by bylo vyměřovací řízení ukončeno a žalovaný by již nemohl vést řízení o sporné části DPH. Daňový subjekt má vůči státnímu rozpočtu pohledávku v případě vykázaného nadměrného odpočtu, avšak vyplacení finančních prostředků je nutno vázat na autoritativní stvrzení v podobě vyměření nadměrného odpočtu, teprve poté je správce daně oprávněn s finančními prostředky disponovat.

Žalovaný je toho názoru, že je nutno rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet podle čl. 167 směrnice o DPH a vznikem nároku na vrácení nadměrného odpočtu podle čl. 183 směrnice o DPH. Zatímco nárokem na odpočet je daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění užitých plátcem daně na uskutečnění jeho ekonomické činnosti, nadměrným odpočtem je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období, je-li tento rozdíl záporný, tj. daň na výstupu je nižší než odpočet daně. S ohledem na konstrukci výpočtu podle čl. 179 směrnice o DPH se nadměrný odpočet váže ke zdaňovacímu období. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je přitom podle žalovaného v souladu se směrnicí o DPH, a není zde tudíž prostor pro její přímou aplikaci. Na věc se podle žalovaného nevztahují ani zmiňované rozsudky ESD, neboť se týkaly případů automatického odložení vrácení nadměrných odpočtů na základě obecných výpočtů, jimž se daňový subjekt nemohl bránit důkazem neexistence daňového úniku (C-525/11), prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu v důsledku retroaktivní aplikace práva (C-107/10) nebo podmiňování vrácení nadměrných odpočtů u všech nově založených subjektů složením záruky (C-25/07). Případu žalobkyně se nedotýká ani rozsudek NSS ve věci *Kordárna*, neboť ten se nezabýval výplatou nároku na nadměrný odpočet, nýbrž kompenzací nepřiměřeně dlouho trvajícího prověřování uplatněného nadměrného odpočtu.

Žalovaný nemá za to, že by byl nečinný při výplatě nároku na odpočet DPH z nezpochybněných zdanitelných plnění, neboť zákon o DPH ani daňový řád, který je souladný se směrnicí o DPH, takovou výplatu neumožňují. Navrhl proto zamítnutí žaloby.

Žalobkyně v replice konstatovala, že žalovaný učinil nesporným, že jí dosud neuvolnil žádnou část nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2015, že daňovou kontrolou je prověřena jen dílčí část odpočtu daně na vstupu tvořící nadměrný odpočet za toto zdaňovací období a že zbylá část vykázaného nadměrného odpočtu je nesporná a její oprávněnost není při daňové kontrole prověřována. V takové situaci však žalobkyně má za spornou možnost správce daně zadržovat žalobkyni rovněž odpočty z plnění, o jejichž oprávněnosti není sporu, a upozorňuje na to, že žalovaný namísto vyvrácení její žalobní argumentace uplatnil argumentaci odlišnou, která se liší od argumentace v průběhu daňového řízení, kde se žalovaný dovolával ustanovení § 139 daňového řádu. Žalobkyně s odkazem na rozsudek ESD ze dne 6. 12. 2012, C-285/11 *Bonik EOOD*, připomenula, že nárok na odpočet částky DPH za zboží či služby, které osoba povinná k dani obdržela, je základní zásadou společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy.

K argumentaci žalovaného, že nadměrný odpočet tvrzený v daňovém přiznání musí být nejprve vyměřen, uvedla, že se domáhá právě vydání takového platebního výměru. Žalobkyně dále poukazovala na systematiku daňového řádu a jeho ustanovení § 143 odst. 1,

umožňující doměření daně i po jejím stanovení, a § 89 a § 85 odst. 3, umožňující cílené zaměření kontrolní činnosti správce daně na ty okolnosti, jež správce daně považuje za problematické, z nichž dovozuje, že účelem sledovaným daňovým řádem je, aby kontrolní činnost správce daně zaměřená na dílčí část nároku na odpočet daně na vstupu neblokovala výplatu odpočtu z nesouvisejících plnění. K cílenějšímu provádění daňových kontrol podle žalobkyně směřuje i aktuální legislativní vývoj, např. zavedení institutu kontrolního hlášení, jež správci daně má umožnit se soustředit na rizikové transakce. Pokud stát na plátce uvalí povinnost na vlastní náklady podávat kontrolní hlášení, je jeho ústavní povinností promítnout tyto změny i ve prospěch daňových subjektů, resp. odporovalo by zásadě proporcionality, aby benefity z této úpravy usurpoval stát jen pro sebe. Možnost vydání částečného platebního výměru je i ve veřejném zájmu, neboť umožňuje předejít vzniku povinnosti uhradit daňovému subjektu z veřejného rozpočtu úrok z opožděného vrácení nadměrného odpočtu. Samotnou dosavadní správní praxi vylučující možnost vydání částečného platebního výměru žalobkyně považuje za protiprávní, neboť v rozporu se zásadou proporcionality přenáší na daňové subjekty finanční rizika spojená s opožděným vrácením nadměrného odpočtu vyvolaným kontrolou oprávněnosti pouze dílčí části nároku na odpočet.

Žalobkyně dále odmítá dovozovaný závěr žalovaného, že plátce daně má podle směrnice o DPH právo na včasnou výplatu nadměrného odpočtu, který však dle vnitrostátního práva vzniká až jeho vyměřením, a nikoliv právo na výplatu odpočtu daně na vstupu jako takové. Takovou konstrukci považuje za zcela odtrženou od logiky společného systému DPH a zásady neutrality daně, na níž celý systém stojí. Žalovaný podle ní přehlíží, že nadměrný odpočet je prostým důsledkem toho, že výše daně na vstupu, na jejíž odpočet má plátce nárok, převyšuje daň na výstupu, kterou je plátce povinen přiznat a odvést. Plátům daně však podle unijního práva svědčí právo na to, aby nemuseli nést finanční rizika spočívající v nepřiměřeně dlouhé době, po níž jim bude bráněno reálně odečíst daň na vstupu, a je lhostejné, zda takto bude zadržován pravomocně vyměřený nadměrný odpočet, nebo bude takto znemožňováno odečíst daň na vstupu od vlastní daňové povinnosti. Pokud žalovaný své právo zadržet celý nadměrný odpočet opírá o čl. 183 směrnice o DPH, toto ustanovení je adresováno vnitrostátnímu zákonodárci, přičemž možnost převést nadměrný odpočet do dalšího zdaňovacího období zákonodárce nevyužil, proto jde podle žalobkyně o irelevantní námitku.

Žalobkyně též namítá, že postup žalovaného protiústavně zasahuje do jejího práva na pokojné užívání majetku dle čl. 11 Listiny a do svobody podnikání podle čl. 26 Listiny. Žalobkyně cituje z rozsudku ve věci *Kordárna*, kde NSS vedle připuštění možnosti takových zásahů přímo uvedl, že nárok na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, představuje majetkový nárok vůči státu vyplývající přímo ze základních strukturálních principů, na nichž je DPH postavena, který je rozhodnutím o stanovení daně toliko deklarován. Byť NSS akceptuje význam veřejného zájmu na předcházení daňovým únikům souvisejícím s podvodným uplatňováním nároku na odpočet, vzniklou kolizi mezi tímto veřejným zájmem a legitimním zájmem daňového subjektu nelze podle NSS řešit tím, že jeden z nich bude a priori pominut či upozaděn. Upozadění práva na včasné vrácení nadměrného odpočtu daňovému subjektu dlouhodobě odčerpává finanční prostředky, které potřebuje při výkonu své podnikatelské činnosti, znevýhodňuje jej vůči jeho konkurentům a v krajním případě jej může i existenčně ohrozit, pokud se v důsledku zadržování nadměrného odpočtu ocitne v druhotné platební neschopnosti. Legitimitu zásahu správce daně je třeba citlivě posuzovat a hodnotit testem proporcionality, jehož prvním krokem je test vhodnosti. Zásah do ústavně zaručeného základního práva může být vyhodnocen jako ústavně konformní, je-li způsobilý dosáhnout cíle tímto opatřením sledovaného. Provádění daňové kontroly ve vztahu k části transakcí, jež zakládají nárok na odpočet daně, však nemůže nijak ovlivnit či zpochybnit existenci zbývajících částí nárokovaného nadměrného odpočtu. Negativní dopady zadržování nesporné části nadměrného odpočtu do právní sféry žalobkyně tak podle ní nejsou vůbec s to ochránit

veřejné rozpočty před neoprávněným uplatněním nároku na odpočet. Takové opatření je podle žalobkyně samoúčelné.

V průběhu ústního jednání účastníci odkázali na svá písemná podání, žalobkyně pak zdůraznila, že je subjektem etablovaným na trhu se zemědělskými komoditami, předmětem její obchodní činnosti je export do jiných členských států, a proto je u ní vznik nadměrných odpočtů spíše pravidlem než výjimkou. Upozornila též na to, že žalovaný přistoupil k zadržení celého nadměrného odpočtu nejen za zdaňovací období říjen 2015, ale totéž učinil i za listopad 2015, prosinec 2015 a leden 2016, přičemž v dalším období k zadržení odpočtů nedošlo v zásadě jen proto, že žalobkyně byla donucena opustit trh s komoditou řepkový olej, protože další obdobný postup žalovaného by již mohl reálně ohrozit její podnikání. V této souvislosti žalobkyně nastínila, že podle jejích informací obdobnému postupu daňových orgánů čelí i další subjekty obchodující s touto komoditou, až na jednu výjimku, a dochází tak k vytlačování etablovaných podnikatelů v oboru. Žalobkyně dále upozorňovala na to, že pochybnosti žalovaného se v průběhu prověřování měnily, odpočty netýkající se obchodu s řepkovým olejem však nikdy zpochybněny nebyly.

Účastníci se shodli na tom, že DPH za říjen 2015 ani v den jednání nebyla vyměřena. Žalobkyně nicméně uváděla, že již jsou známy výsledky mezinárodního dožádání, podle nichž polský subjekt pořízení zboží od žalobkyně přiznal. K tomu žalovaný však namítl, že z dožádání plyne, že polský subjekt je nekontaktní a že některé faktury dohledány nebyly.

Obsah správního spisu přibližně odpovídá vyjádření žalovaného. V návaznosti na podání přiznání k DPH za říjen 2015, v němž žalobkyně vykazala nadměrný odpočet ve výši cca 2,6 mil. Kč, žalovaná žalobkyni adresovala dne 1. 12. 2015 výzvu k odstranění pochybností, v níž uvedla, že údaje o odpočtu DPH a nadměrném odpočtu se odlišují od dosavadního vývoje jejích daňových přiznání k DPH za poslední tři měsíce. V průběhu místních šetření ve dnech 7., 8. a 14. 12. 2015 žalobkyně podle pořízených záznamů předložila pracovníkům správce daně faktury, objednávky, doklady o přepravě i smlouvy s dodavateli ve vztahu k deklarovaným plněním, která se týkala široké plejády zemědělských komodit (vedle řepkového oleje např. mák, kmín, kukuřice, len, oves, ječmen). Dne 17. 12. 2015 žalovaný žalobkyni vyzval k prokázání skutečnosti, že nárok na odpočet uplatněný na základě vyjmenovaných 22 faktur vystavených dodavatelem B. L. spol. s r. o. za nákup řepkového oleje byl oprávněně zařazen v základní sazbě DPH. Na to žalobkyně dne 4. 1. 2016 k důkazu předložila čestné prohlášení dodavatele o tom, že v roce 2015 obchodoval pouze s komoditou surový řepkový olej (CDRO) a protokol Celního úřadu pro Středočeský kraj o místním šetření, při němž bylo dne 26. 10. 2015 v areálu dodavatele zastíženo cisternové nákladní vozidlo, které podle dokladů mělo pro žalobkyni odtud převážet řepkový olej jejímu polskému odběrateli, byl odebrán vzorek řepkového oleje za účelem jeho kontroly a plná cisterna byla i převážena. Součástí spisu je dále i žádost žalobkyně o výplatu nadměrného odpočtu doručená žalovanému dne 26. 1. 2016, v níž žalobkyně upozorňuje, že v dané věci nemohlo dojít k daňovému úniku, neboť bylo doloženo, že dodavatel řepkového oleje odvedl DPH o sazbě 21 %, kterou žalobkyně nárokuje, a že žalobkyně dále tuto komoditu vyvezla do jiné členské země, tj. bez daně. Dne 24. 2. 2016 pak žalovaný žalobkyni sdělil, že vzhledem k potřebě déletrvajícího prověřování považuje za potřebné zahájit daňovou kontrolu ve vztahu k deklarovaným plněním s komoditou surový řepkový olej od dodavatele B. L., spol. s r. o., a s tím souvisejícími osvobozenými dodáními do jiného členského státu. V průběhu jednání dne 10. 3. 2016 žalovaný na dotaz žalobkyně uvedl, že pochybnost o tom, zda v daňovém přiznání přiznala veškerá plnění na výstupu a veškerá přijatá plnění a zda přijatá plnění použila ke své ekonomické činnosti, již nemá. V dané chvíli již má pochybnosti o správnosti uplatněného odpočtu daně z přijatých plnění od plátce B. L. spol. s r. o., a to co do správnosti uplatněné sazby a co do dodání tohoto řepkového oleje do Polska. K zahájení daňové kontroly došlo protokolem ze dne 11. 5. 2016 s tím, že předmětem

daňové kontroly je řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období říjen r. 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej tzn. přijatá zdanitelná plnění a z nich uplatněný nárok na odpočet a jeho další prodej (uskutečněná plnění)“. Vyrozuměním ze dne 12. 5. 2016 Odvolací finanční ředitelství odložilo podnět žalobkyně ze dne 11. 4. 2016 na ochranu proti nečinnosti, jímž se dožadovala vyměření nadměrného odpočtu v nezpochybněné části. Poslední písemností ze dne 14. 6. 2016 žalovaný žalobkyni na její naléhání zaslal žádosti o mezinárodní výměnu informací, jimiž se dotazoval polských daňových orgánů, zda osoby odběratelů žalobkyně v měsících září 2015 až leden 2016 přijaly žalobkyní deklarovaná plnění, a uvedl, že žádosti odeslal dne 31. 3. a 21. 4. 2016.

Soud po ověření, že žalobkyně vyčerpala jí dostupné prostředky na ochranu proti nečinnosti v rámci daňového řízení a že byly splněny i další podmínky soudního řízení, žalobu věcně projednal.

Soud nad rámec správního spisu provedl důkaz sdělením žalovaného ze dne 5. 9. 2016, jehož přílohou je anonymizovaná odpověď polských daňových orgánů na mezinárodní dožádání ze dne 31. 3. 2016, podle které polský odběratel vykázal pořízení zboží od žalobkyně, nicméně komunikace s ním je obtížná, odpovídá emailem a kontaktu s kontrolory se vyhýbá, nepředkládá úplné doklady a vzniklé pochybnosti svými odpověďmi nevysvětlil. Odběratel začal obchodovat s řepkovým olejem a kávou až ve druhém kvartálu roku 2015, obchodní platby jsou na jeho bankovním účtu smíšeny se soukromými transakcemi, řepkový olej skladuje jen v pronajatých malých kontejnerech, nemá dopravní ani skladovací kapacity, olej prodává dalším zprostředkovatelům v Polsku a v omezeném rozsahu na Kypr, smluvní strany osobně nekontaktoval a nezná je a nedokázal ani vysvětlit rozpor mezi objemem nakoupeného řepkového oleje (300 tun) a prodaného (400 tun).

Žalobkyně k důkazu argumentovala tím, že jen ilustruje postup správce daně v této věci, protože ten pouze „střílí naslepo“, což dokládají předchozí změny uváděných pochybností v průběhu řízení. Upozornila také na to, že předmětné dožádání bylo odesláno teprve v březnu 2016. Žalobkyně trvá na tom, že pokud žalovaný hodlá tímto způsobem prověřovat určitou část odpočtu, nemělo by se to týkat nesporných částí a dopady prověřování do majetkové sféry daňového subjektu by měly být v souladu s principem proporcionality minimalizovány. Prověřovaná transakce zjevně učiněna byla a plnění bylo žalobkyní zapláceno.

Na základě zjištění ze správního spisu a s přihlédnutím k provedenému dokazování soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Podstatou sporu mezi žalobkyní a žalovaným je právní spor o výklad unijního práva – směrnice o DPH – a z něj plynoucí požadavky na aplikaci (eventuálně nepoužití) vnitrostátního práva. Soud má na rozdíl od žalobkyně za to, že pro posouzení věci je rozhodné především ustanovení čl. 183 směrnice o DPH, které však nelze vnímat (jak naznačuje žalovaný) jako ustanovení opravňující členské státy k naprosté libovůli při stanovení podmínek vyplacení nadměrného odpočtu.

Podle čl. 183 směrnice o DPH, pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.

Výkladem čl. 183 směrnice o DPH, resp. prakticky shodného ustanovení čl. 18 odst. 4 šesté směrnice č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“) se opakovaně zabýval ESD. V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* v odst. 53 konstatoval, „že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že **prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly** (viz obdobně výše uvedený rozsudek *Sosnowska*, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.“ (pozn.: zvýraznění zde a dále doplněno zdejším soudem).

Již v rozsudku ze dne 25. 10. 2001, C-78/00 *Komise v. Itálie*, odst. 33 a 34, opakovaně citovaném v pozdějších rozhodnutích (např. v rozsudku ze dne 10. 7. 2008, C-25/07 *Sosnowska*, odst. 17), ESD uvedl, že „[c]o se týče možnosti, upravené v článku 183 směrnice 2006/112, stanovit, aby byl nadměrný odpočet DPH převeden do následujícího zdaňovacího období nebo byl vrácen, Soudní dvůr upřesnil, že podmínky stanovené v tomto ohledu členskými státy nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být skutečně v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet **jakékoli finanční riziko**.“ (citován odkaz z rozsudku ze dne 28. 7. 2011, C-274/10 *Komise v. Maďarsko*, odst. 45). Ve věci *Komise v. Itálie* přitom ESD za zjevně nepřipustnou označil praxi, v níž byly nadměrné odpočty vypláceny formou pěti- a desetiletých státních dluhopisů, a to i přes námitku, že tyto dluhopisy jsou obchodovatelné (*negotiable*) a tedy směnitelné za peníze, a přinášejí úrok (byť otázka úroku byla sporná).

Pro posouzení žaloby je pak klíčový rozsudek ESD ze dne 18. 12. 1997, C-286/94 *Molenheide a další*, v němž se ESD zabýval právě možností zadržet nadměrný odpočet na DPH po dobu vyšetřování podezření z podvodu na DPH, resp. po dobu sporu o existenci daňové povinnosti, kterou členský stát vůči daňovému subjektu uplatňuje, a v návaznosti na ni pak otázkou možnosti limitovat její soudní přezkum. ESD rozhodl, že „**na národní opatření, jako jsou ta v hlavním řízení, která jsou přijata členským státem při výkonu jeho pravomocí souvisejících s DPH, je aplikovatelný princip proporcionality, protože jestliže by zašla dále, než je nezbytné za účelem dosažení jejich cíle, podkopávala by principy společného systému DPH, zejména podmínky, jimiž se řídí odpočet a jež jsou základním prvkem tohoto systému. Je na národním soudu, aby prošetřil, zda příslušná opatření a způsob, jakým jsou uplatňována kompetentními státními orgány, jsou přiměřená, či nikoli. Pokud jde o tato šetření, pokud by národní ustanovení nebo jejich jednotlivé části tvořila překážku účinnému soudnímu přezkoumání, zejména přezkoumání naléhavosti a nutnosti zadržení odpočtu DPH, zamezovala by osobě povinné k dani uplatnit u soudu požadavek výměny zadrženého odpočtu za jinou záruku postačující k ochraně zájmů státní pokladny a méně zatěžující osobu povinnou k dani nebo by zamezovala vydání rozhodnutí o zrušení nebo částečném zrušení opatření zadržení odpočtu v jakémkoli stádiu řízení, národní soud neuplatní tato ustanovení nebo se zdrží takového jejich výkladu. Navíc v případě zrušení zadržení odpočtu by bylo v rozporu s principem proporcionality, pokud by se při výpočtu úroku placeného státní pokladnou nebralo jako počáteční den datum, ke kterému by nadměrný odpočet byl vrácen za běžných okolností.**“ (překlad výroku převzat z Holubová,

O., Drábová, M., Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář - 6. aktualizované vydání, Praha : Wolters Kluwer, 2015).

V uvedeném rozsudku ESD zdůraznil význam principu proporcionality, který je klíčový pro správné vyvážení opatření, jež členské státy přijímají za účelem řádného výběru daní, s respektem k nároku daňových subjektů na vyplacení nadměrného odpočtu (či jeho převedení do dalšího zdaňovacího období), plynoucího z přímo aplikovatelného ustanovení směrnice, a k zásadě neutrality jako klíčovému strukturálnímu principu systému DPH. Tento rozsudek byl vynesен v kontextu belgické právní úpravy, která umožňovala tamějším daňovým orgánům zaslat daňovému subjektu v případě podezření z podvodu na DPH nebo sporu o existenci protipohledávky státu prosté oznámení o tom, že mu zadržuje nárok na nadměrný odpočet, jemuž se bylo možné bránit v zásadě pouze ve specializovaném soudním řízení, v němž se však přezkum omezoval jen na ověření procesních předpokladů vydání takového oznámení. Z uvedeného pak nutně vyplývá, že se poskytnuté odpovědi vztahují k pravomoci soudního přezkumu. Česká právní úprava je však odlišná, neboť o zadržení odpočtu se žádné speciální oznámení či rozhodnutí nevydává. K zadržení postačuje fakt, že není vydán platební výměr na DPH za určité zdaňovací období, v němž daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet. Tato odlišnost však neznamená neaplikovatelnost závěrů ESD vyslovených ve věci *Molenheide* v českém právním řádu, naopak účinky směrnice o DPH musí být shodné ve všech členských státech EU a z pohledu právního řádu EU nejsou případné vnitrostátní odlišnosti významné. Podstatné je, že musí být dosažen výsledek požadovaný směrnicí. V tomto případě to tedy znamená, že závěry ESD je třeba aplikovat přiměřeně.

Z hlediska práva daňového subjektu na vrácení daně v přiměřené lhůtě je přitom nerozhodné, zda členský stát již vyměřený nadměrný odpočet odmítá vyplatit (zadrží jej) nebo prodlévá s jeho samotným vyměřením, neboť narušení zásady neutrality DPH s tím spojené je v obou případech shodné. Ostatně právě proto daňovému subjektu náleží právo na úrok z daňového odpočtu již v případě prodlevy se samotným vyměřením nadměrného odpočtu, jak jej v návaznosti na judikaturu ESD dovodil i v českých poměrech NSS ve věci *Kordárna*. Argumentace žalovaného striktně rozlišující mezi nárokem na odpočet daně podle čl. 167 směrnice o DPH a nárokem na vrácení nadměrného odpočtu podle čl. 183 směrnice o DPH se tedy mýlí s podstatou věci.

Z rozsudku ESD, výslovně konstatujícího neproporcionální povahu právní úpravy, která by znemožňovala nejen úplné, ale i jen částečné zrušení zadržení nadměrného odpočtu na DPH předtím, než bude rozhodnuto o meritu sporu (srov. odst. 57 rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94 *Molenheide a další*), jednoznačně plyne, že čl. 183 směrnice o DPH, tak jak je vykládán ESD, vyžaduje, aby v případě prověřování jen části nároku na nadměrný odpočet byl vyplacen nadměrný odpočet v té části, jež nemůže být prověřováním ze strany daňových orgánů dotčena. Z tohoto hlediska je nadměrný odpočet dělitelným předmětem (jde v principu jen o peněžité plnění, které sestává ze součtu řady dílčích položek kladné a záporné hodnoty, z nichž ne o každé panují pochybnosti) a soud se shoduje se žalobkyní, že částečné vyplacení nároku tedy musí být možné, nemá-li se česká právní úprava dostat do rozporu s unijním právem.

K tomu je třeba doplnit, že pokud ESD judikoval, že zásada neutrality DPH v případě pozdržení nadměrného odpočtu v důsledku jeho prověřování je zajišťována tím, že daňovému subjektu bude přiznána kompenzace z toho plynoucího znevýhodnění formou úroku, tímto se vyslovil pouze k prostředkům reparace zadržení daňových nároků v případech, kdy se v konečném důsledku ukáže, že odpočet byl uplatněn oprávněně. Nelze však z této judikatury dovodit, že přiznání úroku k dodržení zásady neutrality systému DPH postačuje. Takový úrok je přiznáván *ex post*, a nikoliv průběžně, tudíž sám o sobě není schopen eliminovat hospodářská rizika plynoucí ze zadržení mnohdy z hlediska daňového subjektu významných

částek nadměrných odpočtů po předem neznámou dobu, která může v nejkřiklavějších případech trvat i několik let. ESD patrně nevyžaduje, aby takový úrok byl vyplácen průběžně, což je akceptovatelné v rozsahu plnění, jež jsou zpochybněna (není totiž patrné, že na ně vůbec nárok vznikl a že má daňový subjekt na úrok z opožděné výplaty souvisejícího nároku vůbec právo). Zadržení i nezpochybnované části nadměrného odpočtu a s tím spojené narušení principu neutrality DPH však pro řádné fungování systému DPH nutné není, naopak jen dále prohlubuje zatížení daňového subjektu v důsledku zadržení odpočtů v rozsahu prověřované části plnění. V řadě případů si prověřovaný daňový subjekt nemusí být schopen opatřit úvěrové financování, které by nahradilo výpadek peněžních toků vyvolaný nevyplacením nadměrného odpočtu, natožpak aby je získal s náklady odpovídajícími úrokům (viz § 254a odst. 3 daňového řádu), jež by mu po skončení prověřování měly být podle české právní úpravy vyplaceny (a jejichž výši je s ohledem na okamžik výplaty navíc nutné diskontovat k okamžiku, v němž daňový subjekt náhradní financování potřebuje). Je zjevné, že v případě daňových subjektů s nalomeným finančním zdravím, ale i u zdravých daňových subjektů s obchodním modelem založeným na nízkých maržích, ale vysokém obratu, může zadržení nadměrných odpočtů i jen v několika málo zdaňovacích obdobích znamenat konec hospodářské existence, popř. vytlačení z trhu. Takový důsledek je v příkrém rozporu se zásadou neutrality systému DPH, který nemá daňové subjekty v zásadě nijak zatěžovat a ovlivňovat v hospodářské činnosti, a proto je nezbytné jej omezovat jen na situace, kdy povaha a rozsah podezření skutečně nedovolují vykazovaný nadměrný odpočet vyplatit. Výplata úroku *ex post* ve vztahu k nesporné části odpočtu není schopna likvidačním důsledkům zadržení nároku za zdaňovací období jako celek předejít, a proto nemůže být dostačujícím řešením.

Zásada proporcionality proto skutečně vyžaduje, aby nadměrný odpočet byl vyplácen i v prověřovaných obdobích, a to v rozsahu jeho nesporné části. Z hlediska směrnice o DPH, resp. unijního práva je přitom nepodstatné, jakým způsobem je tohoto výsledku vnitrostátními prostředky dosaženo. Z doktríny přímého a nepřímého účinku unijního práva pouze plyne, že (v souladu se zásadou proporcionality) má přednost tzv. nepřímý účinek, tj. eurokonformní výklad stávající vnitrostátní právní úpravy. Teprve není-li možné účinku požadovaného unijním právem dosáhnout prostředky vnitrostátního práva, musí orgány členského státu od kolidujících ustanovení vnitrostátního práva odhlédnout a aplikovat přímo ustanovení směrnice.

Žalobkyně se v tomto případě domáhá vydání částečného platebního výměru s tím, že jeho vydání česká právní úprava nebrání. Vydání částečného platebního výměru, jímž by byla žalobkyni vyměřena nezpochybněná část nadměrného odpočtu je plně způsobilá dosáhnout cíle požadovaného čl. 183 směrnice o DPH. Navíc soud konstatuje, že tento způsob řešení není ani v kolizi s platnou právní úpravou, jen je spojen s dosud neužívaným, ale možným (eurokonformním) výkladem stávajících právních předpisů.

Právní teorie správního práva, jehož dílčí kategorií je i právo daňové, kategorii částečných rozhodnutí a možnost jejich vydání zná. Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) možnost vydání částečného rozhodnutí dokonce v ustanovení § 148 výslovně upravuje. Je pravdou, že právní úprava daňového řádu výslovnou úpravu částečného či mezitímního rozhodování neobsahuje a ustanovení správního řádu nelze přímo aplikovat (§ 262 daňového řádu). Na základě argumentu *a maiori ad minus* však lze již za stávající úpravy daňového řádu dovodit, že je-li správce daně oprávněn rozhodnout o určitém předmětu jako celku, může nepochybně rozhodnout o tomto celku i v dílčích krocích po jeho jednotlivých částech. Takovým rozhodnutím si neosobuje pravomoc nad rámec té, která je mu již právním řádem svěřena.

Překážkou takovému postupu není ani žalovaným namítané ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu, ani ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu zakotvující tzv. překážku věci

rozhodnuté. První citované ustanovení pouze stanoví, v jakém rozsahu se vede konkrétní vyměřovací řízení a v jakém rozsahu tedy musí být v konečném důsledku rozhodnuto, aby byl předmět řízení vyčerpán. Tím se však nic neříká o tom, že by nemohlo být z důvodů praktických nebo z důvodů požadavků jiných právních předpisů (zde přímo aplikovatelných norem unijního práva) nejprve rozhodnuto o nesporné části a posléze po provedení nezbytného šetření a dokazování i o zbytku předmětu řízení. Nezbytné je pouze to, aby z částečného rozhodnutí bylo jednoznačně patrné, že je jím rozhodováno pouze o části předmětu řízení (v tomto směru postačí označení „částečný“ v záhlaví platebního výměru), a to konkrétně o jaké části (zde je pak nezbytné provést vymezení např. pozitivním či negativním výčtem řešených zdanitelných plnění, a to třeba i jen za užití jejich druhového označení, je-li pro jednoznačnost vymezení dostačující). Tyto okolnosti je pak samozřejmě namístě blíže vysvětlit a popsat v odůvodnění částečného rozhodnutí (protokolu o daňové kontrole). Je-li pak z částečného rozhodnutí zřejmé, o jaké části předmětu bylo rozhodnuto, je jasně vymezen i dosah překážky věci rozhodnuté podle § 101 odst. 4 daňového řádu (postup je plně analogický s pravidlem stanoveným v § 148 odst. 2 správního řádu).

S ohledem na uvedené je tedy možné povinnost správce daně vydat částečný platební výměr na DPH ve vztahu k té části nadměrného odpočtu, jež není z jeho strany zpochybněna, dovodit již z ustanovení vnitrostátního právního řádu, neboť ten takové interpretaci nebrání, a není tak nutné tentýž závěr dovozovat na základě přímé aplikace směrnice o DPH. O takové povinnosti přitom nelze mít pochyb zejména tam, kde sám plátce DPH o vydání částečného platebního výměru výslovně žádá, ať již samostatným podáním, nebo uplatněním podnětu na ochranu proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. V takové situaci je správce daně povinen částečně vyměřit nezpochybněnou část DPH za zdanitelné období (v zásadě vykázaný nadměrný odpočet po odečtení reálně v úvahu připadající změnu výsledné daně v neprospěch daňového subjektu v důsledku probíhající daňové kontroly sporné část zdanitelných plnění; určující v tomto směru bude vymezení rozsahu a předmětu prováděné daňové kontroly v protokolu o jejím zahájení, popř. vymezení pochybností v rámci postupu k odstranění pochybností, a jejich pozdější zpřesňování, resp. zužování plynoucí z navazujících protokolů či z písemností zasílaných správcem daně). Je však třeba dodat, že plátce daně by si měl být v takovém případě vědom rizika, že částečný platební výměr by za určitých okolností mohl znít i na daňovou povinnost, pokud by přiznaný nadměrný odpočet byl zcela převážen potenciálním výsledkem kontroly plnění prověřovaných postupem k odstranění pochybností, resp. daňovou kontrolou předcházející vyměření daně (vydání částečného platebního výměru v takové situaci by sice unijní právo patrně nevyžadovalo, avšak je-li pro výplatu nezpochybněné části nadměrného odpočtu přijat výklad daňového řádu umožňující vydání částečného rozhodnutí o stanovení daně, není možné tento výklad bez dalšího omezovat jen na případy negativní daňové povinnosti).

Pokud jde o lhůtu pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti, tu vnitrostátní právní předpis nestanoví. V návaznosti na ustanovení čl. 183 směrnice o DPH byla pouze v § 105 odst. 1 zákona o DPH zakotvena lhůta pro vyplacení nadměrného odpočtu, a to lhůta 30 dnů, která běží až od vyměření daně. Neexistence lhůty pro vyměření daně však neznamená, že s vyměření daně lze prodlévat libovolně dlouho. Základní zásady správy daní vyžadují, aby správce daně postupoval bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a v tomto směru pro konstatování nečinnosti postačí i jen to, že správce daně nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že nejpozději dne 10. 3. 2016 již žalovaný žádným způsobem nezpochybňoval zdanitelná plnění žalobkyně netýkající se dodávek repkového oleje, reálně se nicméně jeví, že tento stav prověřování zde panoval již ke konci roku 2015. Žalobkyně přitom žalovaného opakovaně vyzývala k vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu, a to v podáních ze dne 4. a 14. 3. 2016, tento požadavek následně

uplatnila i prostřednictvím podnětu ze dne 5. 5. 2016 k přijetí nápravy ve věci nečinnosti žalovaného, avšak bezvýsledně. Ke dni rozhodnutí soudu (4. 10. 2016) tedy požadované rozhodnutí nebylo vydáno ani po téměř sedmi měsících od okamžiku, kdy dal žalovaný otevřeně najevo, že se jeho prověřování týká výhradně jen obchodů s řepkovým olejem, a tři čtvrtě roku poté, kdy tento závěr bylo možno dovodit i bez takového výslovného konstatování z obsahu správního spisu. To je bez jakýchkoliv pochyb (i kdyby soud odhlédl od požadavků unijního práva) doba plně dostačující pro to, aby žalovaný rozhodnutí o částečném vyměření daně v nesporné části vydal, obzvláště přihlédne-li soud ke správní praxi, v rámci níž žalovanému v nesporných případech vyměření daně nezabere více než jeden měsíc. Proto soud dospěl k závěru, že žalovaný je nečinný.

Soud dále upozorňuje, že i v případě existence rozporné vnitrostátní úpravy (nemožnosti jejího eurokonformního výkladu) by byl žalovaný povinen tuto kolidující úpravu neaplikovat v důsledku přímého účinku směrnice o DPH, jestliže v konkrétním případě je bezdůvodně zadržována část nadměrného odpočtu, jež není prověřováním daňové povinnosti zpochybněna. Dále soud jako *obiter dictum* uvádí, že za takových okolností by souhlasil i s tvrzením žalobkyně, že (bez ohledu na úpravu obsaženou v unijním právu) úprava daňového řádu brání částečnému doměření nesporné části nadměrného odpočtu DPH by mohla být považována taktéž za neústavní a nabízela by se možnost podání návrhu Ústavnímu soudu ČR na zrušení případné kolidující právní úpravy, neboť by patrně neobstála v testu proporcionality. Ne však z důvodu nesplnění kritéria vhodnosti, neboť zadržením odpočtu za celé daňové období by bylo dosaženo ochrany veřejných rozpočtů před potenciálními daňovými úniky. V rámci algoritmu založeného na posouzení otázek (viz např. nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13, vyhlášen pod č. 162/2014 Sb., odst. 41), zda předmětné opatření sleduje legitimní (ústavně aprobovaný) cíl jeho omezení, zda je toto opatření k dosažení tohoto cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále, zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti), a nakonec, zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu), by taková úprava patrně neobstála až ve třetím kroku (test potřebnosti), v rámci něž se ukazuje, že nevyměření nadměrného odpočtu jen v části, jež může být prověřováním dotčena, (a tedy částečným vyměření nezpochybněného nadměrného odpočtu) lze dosáhnout téhož cíle, a to při zjevně menším zásahu do práva plátce daně na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 11 Listiny a do jeho svobody podnikání ve smyslu čl. 26 Listiny.

Pro úplnost pak soud uvádí, že v dané věci vážně uvažoval o předložení předběžné otázky ESD, nakonec však k tomu nepřistoupil, neboť v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti je takový postup prakticky vyloučen. Lze totiž důvodně očekávat, že žalovaný by rozhodnutí ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2015 přijal dříve, než by se rozhodování o předběžné otázce před ESD dostalo na pořad dne. V takové situaci by však důvod pro podání předběžné otázky odpadl, neboť její zodpovězení by již pro rozhodnutí soudu nebylo významné a návrh soudu by mohl být ze strany ESD odmítnut jako nepřipustný (viz např. rozsudek ESD ze dne 16. 7. 1992, C-83/91 *Meilicke*, zejm. odst. 25). Podání takové otázky tak z praktických důvodů přichází do úvahy až v řízení o kasační stížnosti.

Vzhledem k tomu, že požadavek žalobkyně je souladný s požadavky směrnice o DPH, jak ji vykládá ESD, a vnitrostátní právní úprava takovému požadavku nebrání, soud podané žalobě vyhověl a žalovanému uložil, aby do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej.

Pro další postup žalovaného soud upozorňuje na ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu, podle něž (a související judikatury správních soudů blíže definující limity institutu postupu k odstranění pochybností) se daňová kontrola navazující na postup k odstranění pochybností zahajuje jen v rozsahu důvodů, které vyvolaly potřebu dalšího dokazování přesahujícího svým rozsahem či časovými nároky možnosti postupu k odstranění pochybností. Tomu ostatně odpovídalo i vymezení daňové kontroly v protokolu o jejím zahájení ze dne 15. 5. 2016, které daňovou kontrolu úzce zaměřilo jen na nákup a prodej komodity řepkový olej. Za daných okolností je tedy zřejmé, že o ostatních zdanitelných plněních žalovaný pochybnosti nemá a ve vztahu k nim může být DPH částečně vyměřena. Ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu samozřejmě upravuje pouze zahájení daňové kontroly a lze si tak představit i její pozdější rozšíření na další plnění (s vlivem na rozsah plnění řešených částečným platebním výměrem vydávaným na základě povinnosti uložené tímto rozsudkem), nicméně žalovaný by zde musel splnit přísné podmínky stanovené ustanovením § 85 odst. 5 daňového řádu pro zahájení tzv. opakované daňové kontroly, protože z obsahu zápisů o místních šetřeních u žalobkyně je patrné, že v návaznosti na prvotní výzvu k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2015 již ostatní zdanitelná plnění za zdaňovací období říjen 2015 předmětem kontroly v první fázi postupu k odstranění pochybností byla a žalovaný posléze na dotaz žalobkyně dokonce prohlásil, že jeho pochybnosti se již vztahují jen ke zdanitelným plněním souvisejícím s nákupem a prodejem řepkového oleje, tj. že prověřování ostatních plnění již bylo ukončeno.

Pokud jde o vlastní rozsah částečně vyměřitelné DPH, ten je dán výší nadměrného odpočtu tvrzeného žalobkyní v daňovém přiznání za zdaňovací období říjen 2015 očištěného o maximální reálně v úvahu připadající změnu výsledné daně v neprospěch daňového subjektu v důsledku daňové kontroly sporných zdanitelných plnění, a to včetně eventuálních sankcí. V tomto případě se patrně jako nejhorší scénář jeví vznik daňové povinnosti z dosažené marže namísto odpočtu, pokud by se žalovanému podařilo v rámci daňové kontroly prokázat, že žalobkyně ve skutečnosti zboží dodala v prověřovaném zdaňovacím období jinému subjektu v ČR za vyšší než nákupní cenu (zde lze v případě neexistence konkrétních podkladů vyjít z obvyklé ceny zboží bez DPH v daném měsíci, pokud byla vyšší než nákupní cena bez DPH; jinak bude namíste vycházet jen z hrozby ztráty odpočtu jako takového, což je v daném případě ostatně i nejreálnější riziko odpovídající situaci, pokud by žalobkyně věděla či mohla vědět o tom, že polští odběratelé DPH související s pořízením zboží v jiném členském státě neuhradí). Pokud jde o hrozící sankci, lze jen připomenout, že v tomto případě by do úvahy penále nepřipadalo, neboť konečným platebním výměrem by daň nebyla doměřována, jak předpokládá ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu (viz též *Kobík, J., Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem 2013, ANAG*), ale došlo by teprve k jejímu prvotnímu vyměření. Případné snížení vykázaného nadměrného odpočtu v částečném platebním výměru (zejména pokud jde o částky převyšující vlastní uplatněný odpočet z plnění podrobených daňové kontrole) bude žalovaný samozřejmě povinen přezkoumatelně odůvodnit.

Při rozhodování o náhradě nákladů řízení soud postupoval podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci plně úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů řízení v částce 20.941,- Kč, a to za zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč a za odměnu za právní zastoupení ve výši 18.941,- Kč. Tuto částku tvoří odměna za čtyři úkony právní služby, tj. odměna 4 x 3.100,- Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání soudu v trvání do 2 hodin dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], dále čtyři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, náhrada za zmeškaný čas cestou k jednání v rozsahu šesti půlhodin á 100,- Kč dle § 14 advokátního tarifu a cestovné dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, § 157 zákoníku práce a §§ 1 a 4 vyhlášky č. 385/2015 Sb. na trase Hradec Králové – Praha a zpět osobním automobilem Mitsubishi Lancer při vzdálenosti tam a zpět celkem 240 km, spotřebě benzínu automobilového 95 oktanů v kombinovaném provozu (viz též § 158 odst. 4 věta třetí zákoníku práce) 7,6 l na 100 km, sazbě základní náhrady 3,80 Kč/km a vyhláškou stanovené ceně paliva 29,70 Kč/l, celkem tedy cestovné 1.453,72 Kč. K tomu je připočtena náhrada za 21 % DPH z těchto částek dle § 57 odst. 2 a § 35 odst. 2 věty druhé s. ř. s. ve výši 3.287,28 Kč.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 4. října 2016

JUDr. Milan Podhrázký, Ph.D.v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová