



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **S. V. P., s. r. o.,**
IČO: x,
sídlem x

zastoupená daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem,
sídlem Jungmannova 319, Jičín,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj,**
sídlem Na Pankráci 17, Praha,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Řízení se zastavuje v části, v níž se žalobkyně domáhala toho, aby soud zakázal žalovanému pokračovat v zadržování a nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014.
- II. Zásah žalovaného spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 v částce 10 734 081 Kč v době od 12. 3. 2019 do 15. 8. 2019 byl nezákonný.
- III. Žaloba se zamítá v části, v níž se žalobkyně domáhala určení, že zásah žalovaného spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 v částce 10 734 081 Kč v době od 10. 1. 2019 do 11. 3. 2019 byl nezákonný.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 14 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhala ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v zadržování a nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 (dále jen „rozhodné zdaňovací období“) ve výši 10 734 081 Kč. Původně žalobkyně uplatnila eventuální petit a primárně se domáhala toho, aby soud žalovanému zakázal pokračovat v porušování jejího práva zadržováním a nevyplacením nesporné části nadměrného odpočtu na DPH za rozhodné zdaňovací období. Pro případ, že by v době rozhodování soudu již zásah netrval, domáhala se určení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v zadržování a nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu na DPH za rozhodné zdaňovací období. Podáním ze dne 12. 10. 2020 žalobkyně potvrdila, že nezákonný zásah byl ukončen vydáním platebního výměru dne 15. 8. 2019. Domáhá se tak již jen určení, že zásah žalovaného spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu na DPH za rozhodné zdaňovací období v době od 10. 1. 2019 do 15. 8. 2019 byl nezákonný.
2. Z podání ze dne 12. 10. 2020 plyne, že žalobkyně na primární části svého původně uplatněného eventuálního petitu již netrvá. Soud posoudil toto podání podle jeho skutečného obsahu jako částečné zpětvzetí žaloby v rozsahu primární části eventuálního petitu. V tomto rozsahu soud výrokem I tohoto rozsudku řízení zastavil podle § 47 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 96 odst. 1 a 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), užitým na základě § 64 s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 5 Afs 98/2018-16). Dále se tak soud zabýval pouze návrhem žalobkyně na určení nezákonnosti zásahu.

Obsah žaloby a vyjádření k žalobě

3. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že na základě údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období nárokovala nadměrný odpočet. Žalovanému však stran důvodnosti uplatněného nároku vznikly pochybnosti. Žalovaný proto žalobkyni prostřednictvím výzvy ze dne 19. 2. 2015, č. j. 837190/15/2110-52522-204502, vyzval, aby prokázala uplatněný nárok. Poté žalovaný protokolem ze dne 3. 8. 2015, č. j. 3348966/15/2110-60562-208125, zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, a to za účelem prověření údajů uvedených žalobkyní na řádce č. 65 shora uvedeného daňového přiznání, na jejichž základě žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 10 734 081 Kč. Následně, po provedení příslušných šetření, žalovaný vyzval žalobkyni, aby se seznámila s výsledky kontrolních zjištění. O seznámení žalobkyně s kontrolními zjištěními sepsal žalovaný dne 9. 1. 2019 protokol č. j. 42757/19/2110-60562-200422. V něm

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

žalovaný konstatoval, že v průběhu daňové kontroly nebyla v kontrolovaných údajích shledána žádná pochybení, a žalobkyně tak byla oprávněna žádat za rozhodné zdaňovací období vrácení nárokovaného nadměrného odpočtu. Daňová kontrola pak sice probíhala i nadále, avšak týkala se již jen jiných plnění, konkrétně byl došetřován třístranný obchod uvedený v hlášení „Intrastat“ zahrnující pořízení zboží v hodnotě 114 200 000 Kč z jiného členského státu Evropské unie (pořízení portálového obráběcího centra od slovenské společnosti G. C., s. r. o., dále jen „třístranný obchod“). Tento třístranný obchod měl být dle názoru žalobkyně vykázan na řádcích č. 3 a č. 43 přiznání k DPH, nikoli na řádku č. 65, a žalobkyně požádala o jeho zohlednění při vyměřování daně.

4. Na další zadržování výplaty nárokovaného nadměrného odpočtu žalobkyně reagovala podáním podnětu na ochranu před nečinností žalovaného, v jehož rámci odkázala na závěry protokolu ze dne 9. 1. 2019 a současně též na právní názor vyjádřený v nálezů Ústavního soudu (dále jen „ÚS“) ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18. Uvedený podnět však byl dle § 38 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“), pro jeho nedůvodnost odložen, o čemž byla žalobkyně informována přípisem ze dne 5. 6. 2019. Tímto přípisem Odvolací finanční ředitelství žalobkyni sdělilo, že stávající právní úprava daňového řízení za situace, kdy trvá daňová kontrola a DPH za rozhodné zdaňovací období dosud nebylo vyměřeno, neposkytuje žádný podklad k vrácení nesporné části nárokovaného nadměrného odpočtu. Závěry vyjádřené v nálezů ÚS sp. zn. II. ÚS 819/18 nelze obecně aplikovat.
5. Žalobkyně kvalifikovala postup žalovaného jako nezákonný zásah (k datu podání žaloby trvajících), proti kterému již v rámci daňového řízení nemohla brojit oprávněnými prostředky, neboť je bezvýsledně vyčerpala. Omezení, která v důsledku nezákonného zásahu žalovaného nastala, měla podle žalobkyně podstatný dopad na její provozovanou ekonomickou činnost, neboť nemohla zadržované finanční prostředky v rámci svého podnikání dále využívat. V tomto omezení žalobkyně spatřovala přímý zásah do svého vlastnického práva garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Dle žalobkyně nebylo možné přímý zásah do jejích ústavních práv odůvodnit výlučně absencí procesní úpravy umožňující vyměřit pouze nespornou část nadměrného odpočtu, žalovaný měl v intencích právního názoru vyjádřeného v nálezů ÚS sp. zn. II. ÚS 819/18 omezit zásah do jejího vlastnického práva na sporný (dále prověřovaný) třístranný obchod.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh prováděné daňové kontroly. Dále uvedl, že o uskutečnění třístranného obchodu byl žalobkyní informován až při ukončování daňové kontroly zahájené dne 3. 8. 2015 v souvislosti s projednáváním výsledků kontrolního zjištění, což vyhodnotil jako návrh žalobkyně na doplnění kontrolního zjištění. Pokračoval proto v daňové kontrole v rozsahu všech plnění, jež žalobkyně přijala v rozhodném zdaňovacím období. Po vyhodnocení relevantních skutečností žalovaný dospěl k závěru, že třístranný obchod nesplňuje podmínky pro užití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř Evropské unie. Uvedená daňová kontrola pak byla skončena až doručením zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 8. 2019, č. j. 3717578/19/2110-60562-200422, žalobkyni. Následně žalovaný dne 15. 8. 2018 vydal platební výměr č. j. 4166412/19/2110-52523-202706, vyplatil žalobkyni vyměřený nadměrný odpočet a přiznal jí úrok dle § 254a daňového řádu.
7. Závěry vyjádřené v nálezů ÚS sp. zn. II. ÚS 819/18 nebylo dle žalovaného možno aplikovat v dané věci. Nejednalo se totiž o daňovou kontrolu prováděnou v omezeném

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

režimu dle § 85 odst. 3 daňového řádu, ale o daňovou kontrolu neomezenou zahrnující posouzení všech plnění přijatých žalobkyní v rozhodném zdaňovacím období a z nich uplatněných odpočtů. Dále žalovaný poukázal na praktické problémy, jež by mohly nastat při uplatňování závěrů vyjádřených v nálezů ÚS. Uvedl, že dle aktuálně účinného znění daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), nelze „částečně“ vyměřit daň, a tedy ani vypočít „částečný“ nadměrný odpočet, neboť ten tvoří aritmetický rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu. V tomto směru žalovaný vznesl i další dílčí praktické otázky týkající se výpočtu „částečného“ nadměrného odpočtu, doměřování „zbytkového“ nadměrného odpočtu, vztahu jednotlivých „doměřovacích“ řízení a běhu lhůt vztahujících se k „částečným“ nadměrným odpočtům. Závěrem žalovaný konstatoval, že zadržování nárokovaného nadměrného odpočtu již z principu představuje zásah do vlastnického práva, ten je nicméně předvídan zákonem a je kompenzován na základě § 254a daňového řádu formou úročení zadržované částky.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

8. Ze správního spisu se podává, že žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období, datovaném dne 26. 1. 2015, vykážala nadměrný odpočet ve výši 10 734 081 Kč. V návaznosti na podané přiznání byla žalobkyně s odkazem na § 89 odst. 1 daňového řádu výzvou žalovaného ze dne 19. 2. 2015, č. j. 837193/15/2110-52522-2014502, vyzvána k odstranění pochybností. Ty žalovaný nabyt stran částky nárokovaného nadměrného odpočtu, a to s ohledem na skutečnost, že žalobkyně v rámci podaného přiznání neodůvodnila nárůst přijatých zdanitelných plnění. V této souvislosti žalovaný žalobkyni uložil, aby prokázala, že plnění uvedená v přiznání přijala a že je využila či využije v rámci své ekonomické činnosti (pronájmu prostor jí provozovaného vědeckotechnického parku).
9. Následně žalovaný v úředním záznamu ze dne 15. 6. 2015, č. j. 2940934/15/2110-60562-208125, uzavřel, že nedošlo k odstranění pochybností stran všech dílčích zdanitelných plnění přijatých žalobkyní v rozhodném zdaňovacím období označených jako (A) – (H). Žalobkyně dle závěrů žalovaného neprokázala vazbu plnění označených jako (A) – (H) na uskutečňování své ekonomické činnosti, a proto žalovaný výši nároku žalobkyně na odpočet DPH z přijatých plnění za rozhodné zdaňovací období stanovil v částce 0 Kč. S tímto závěrem se žalobkyně neztotožnila a při ústním jednání konaném dne 30. 6. 2015, o jehož obsahu byl sepsán protokol č. j. 3052946/15/2110-060562-208125, navrhla, aby bylo pokračováno v dokazování. Následně žalobkyně předložila žalovanému další podklady k prokázání splnění podmínek nároku na odpočet daně na vstupu. Žalovaný v návaznosti na to dne 3. 8. 2015 zahájil daňovou kontrolu za rozhodné zdaňovací období v rozsahu důvodů, které jsou uvedeny ve výzvě ze dne 20. 2. 2015, tj. týkající se řádků č. 40, 41 a 43 daňového tvrzení (viz protokol č. j. 3348966/15/2110-60562-208125). Jedná se tedy o daňovou kontrolu v plném rozsahu.
10. K seznámení žalobkyně s výsledky kontrolních zjištění nařídil žalovaný ústní jednání na den 9. 1. 2019, o jeho průběhu pořídil protokol č. j. 42757/19/2110-60562-200422. Při tomto jednání žalovaný žalobkyni sdělil, že při provádění daňové kontroly neshledal skutečnosti, jež by byly v rozporu s podmínkami pro uplatnění nárokovaného nadměrného odpočtu. V souvislosti s předestřenými kontrolními závěry žalobkyně požádala o stanovení lhůty k vyjádření a na místě samém požádala žalovaného o vyjádření

ohledně (1.) délky daňové kontroly, prodlev mezi jednotlivými kontrolními úkony a otázky zařazování spisové dokumentace do neveřejné části spisu, (2.) rozsahu a vyhodnocení důkazních prostředků sloužících k tvrzením týkajícím se plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, uvedeným na řádcích č. 10 a č. 43 přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období a (3.) zohlednění provedeného třístranného obchodu při vyměření DPH za rozhodné zdaňovací období.

11. Žalovaný stanovil žalobkyni rozhodnutím ze dne 10. 1. 2019, č. j. 62687/19/2110-60526-200422, lhůtu 15 dnů k vyjádření k výsledkům daňové kontroly, kterou k žádosti žalobkyně sdělením ze dne 29. 1. 2019 prodloužil o 15 dnů od doručení uvedeného sdělení. Současně žalovaný v totožném sdělení vypořádal žalobkyni vznesené dotazy. K otázce č. 1 žalovaný sdělil, že délka prováděné daňové kontroly odpovídala počtu prováděných kontrolních úkonů a rozsahu zjišťovaných informací, z nichž některé byly získávány i od zahraničních subjektů. Množství spisové dokumentace zařazené do neveřejné části spisu žalovaný odůvodnil s odkazem na skutečnost, že se týkají informací o jiných daňových subjektech, jejichž zveřejněním by žalovaný porušil zákonem stanovenou povinnost mlčenlivosti. K otázce č. 2 žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno porušení podmínek pro uplatnění režimu přenosu daňové povinnosti. Konečně k otázce č. 3 žalovaný konstatoval, že pořízení zboží v rámci třístranného obchodu nelze ve prospěch žalobkyně zohlednit bez provedení dalšího dokazování, neboť žalobkyně tuto skutečnost v přiznání k DPH za rozhodné zdaňovací období ani v rámci daňové kontroly netvrdila. Z uvedeného důvodu žalovaný otázku č. 3 vyhodnotil jako návrh na doplnění kontrolního zjištění a výzvou ze dne 29. 1. 2019, č. j. 388511/19/2110-60562-200422, vyzval žalobkyni, aby doplnila skutečnosti týkající se uskutečnění třístranného obchodu, jelikož dle dosavadních zjištění žalovaného bylo zboží pořízeno z Itálie přímo na území České republiky, byť za účasti třetí osoby společnosti G. C., s. r. o., se sídlem ve Slovenské republice.
12. V návaznosti na zaslanou výzvu žalobkyně podáním ze dne 19. 2. 2019 doložila fakturu ke zboží pořízenému v rámci třístranného obchodu (základ daně 114 200 000 Kč, datum dodání 16. 12. 2014) a současně sdělila, že odběratelkou obráběcího centra dodaného v rámci třístranného obchodu byla ona sama a nikoli nájemkyně části jí pronajímaných prostor společnost P. ž. s. K., s. r. o. Žalobkyně uvedla, že splnila všechny podmínky stanovené § 17 zákona o DPH pro to, aby pořízení obráběcího centra splňovalo podmínky dodání zboží uvnitř Evropské unie formou třístranného obchodu.
13. Dne 6. 5. 2019 podala žalobkyně žalovanému podnět na ochranu před nečinností spočívající v zadržování nárokováného nadměrného odpočtu, který odůvodnila obdobně jako žalobu (tedy odkazem na nálezy ÚS). Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobkyni přípisem ze dne 5. 6. 2019, č. j. 23190/19/5100-41456-711994, o odložení podnětu. Ve vyrozumění předestřelo argumentaci obdobnou argumentaci žalovaného uplatněné ve vyjádření k žalobě. Zdůraznilo tak především skutečnost, že postup žalovaného nelze hodnotit jako nečinnost za situace, kdy v rámci daňového řízení nelze před skončením daňové kontroly a stanovením DPH vydat částečný platební výměr a vyplatit nárokováný nadměrný odpočet.
14. V mezidobí žalovaný pokračoval v prověřování třístranného obchodu a o jeho výsledku vyrozuměl žalobkyni sdělením k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 6. 2019, č. j. 3326340/19/2110-60562-200422. V něm konstatoval, že po provedeném doplnění nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění a že uskutečněný třístranný obchod

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

nesplňuje podmínky stanovené § 17 zákona o DPH, neboť podmínky jeho provedení nelze posuzovat izolovaně, ale vždy v kontextu a s ohledem na cíl příslušné právní úpravy. S tímto závěrem se však žalobkyně neztotožnila, což sdělila v navazujícím vyjádření ze dne 9. 7. 2019, v němž setrvala na závěru, že jí nárok na odpočet daně vznikl i v souvislosti s uskutečněním třístranného obchodu. Žalovaný však svůj předchozí právní názor na věc nezměnil a ve zprávě o daňové kontrole č. j. 3717578/19/2110-60562-200422 setrval na závěru, že se oproti skutečnostem uvedeným v protokolu ze dne 9. 1. 2019, č. j. 42757/19/2110-60562-200422, výsledek kontrolních zjištění nezměnil.

15. Dne 7. 8. 2019 žalovaný vydal sdělení o ukončení daňové kontroly č. j. 4067729/19/2110-60562-200422, v němž ve vztahu k podání žalobkyně ze dne 9. 7. 2019 shrnul své závěry týkající se posouzení třístranného obchodu. Poté žalovaný platebním výměrem ze dne 15. 8. 2019, č. j. 4166412/19/2110-52523-202706, vyměřil žalobkyni DPH za rozhodné zdaňovací období a v jeho rámci žalobkyni přiznal právo na vrácení nárokovaného nadměrného odpočtu. V návaznosti na tuto skutečnost žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2019, č. j. 4210528/19/2110-52523-202706, přiznal žalobkyni právo na úrok z nárokovaného nadměrného odpočtu podle § 254a odst. 1 daňového řádu za dobu od 21. 7. 2015 do 30. 8. 2019.

Splnění procesních podmínek

16. Soud se nejprve zabýval přípustností žaloby. Shledal přitom, že žaloba byla podána včas (v době trvání žalovaného zásahu), po vyčerpání všech dostupných prostředků nápravy před správními orgány (podnětu na ochranu před nečinností) a osobou k tomu oprávněnou.
17. Žalobkyně se od počátku domáhala ochrany žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s., ačkoliv jí vymezený nezákonný zásah spočívající v zadržování a nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu trval. V této situaci však bylo na místě domáhat se ochrany žalobou na ochranu před nečinností žalovaného dle § 79 a násl. s. ř. s., která spočívala v nevydání platebního výměru, jímž by byla vyměřena nesporná část nadměrného odpočtu. Nespornou část nadměrného odpočtu lze totiž vyplatit až po jejím vyměření. Nezákonné jednání žalovaného tak v této době mohlo spočívat toliko v nevydání rozhodnutí o vyměření nesporné části nadměrného odpočtu, tedy v nečinnosti, před níž lze poskytnout ochranu pouze žalobou dle § 79 a násl. s. ř. s.
18. Nesprávná volba žalobního typu ovšem nemohla být žalobkyni na újmu, soud by byl povinen za této situace žalobkyni poučit o tom, že zvolený žalobní typ neodpovídá procesní situaci v dané věci, a umožnit jí změnit žalobní typ (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, a nálezy ÚS ze dne 15. 1. 2019, sp. zn. III. ÚS 2634/18). Dříve, než soud mohl přistoupit k poučení žalobkyně o volbě nesprávného žalobního typu, nastala významná právní skutečnost, a sice byl vydán platební výměr ze dne 15. 8. 2019, jímž žalovaný vyměřil daň za celé zdaňovací období. O tom byl soud vyrozuměn ve vyjádření žalovaného k žalobě a tuto skutečnost mohl ověřit z předloženého správního spisu. Jak plyne z rozsudku NSS ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1 As 22/2020-34, daňový subjekt se může poté, co byl vydán platební výměr na celou daň za dané zdaňovací období, aniž by tomu předcházelo vydání dílčího platebního výměru na nespornou část nadměrného odpočtu, domáhat žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu určení, že zadržování nesporné části nadměrného odpočtu bylo nezákonným zásahem. Žalobkyně se přitom od počátku domáhala nejen uložení zákazu žalovanému pokračovat v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu, nýbrž

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

in eventum též určení, že zásah žalovaného spočívající v zadržování a nevyplacení nesporné části nadměrného odpočtu byl nezákonný. V důsledku vydání platebního výměru ze dne 15. 8. 2019 byl původní nedostatek spočívající ve volbě nesprávného žalobního typu konvalidován. Soud za této situace upustil od poučení žalobkyně o volbě nesprávného žalobního typu, neboť v návaznosti na vydání platebního výměru žalovaným odpovídal zvolený žalobní typ nové procesní situaci. Soud proto pouze upozornil žalobkyni v přípisu ze dne 30. 9. 2020 na vydání rozsudku NSS ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1 Afs 22/2020-34, a vyzval ji, aby v návaznosti na právní názor uvedený v tomto rozsudku aktualizovala své procesní stanovisko v dané věci. Žalobkyně na to reagovala podáním ze dne 12. 10. 2020 tak, že upřesnila, že se domáhá toliko určení nezákonnosti zásahu spočívajícího v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 od 10. 1. 2019 do 15. 8. 2019. Takto formulovaný petit – určení nezákonnosti zásahu spočívajícího v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu – odpovídá požadavkům judikatury (viz rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017-191, bod 43, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 7. 2020, č. j. 15 A 67/2019-124).

19. Soud tedy uzavírá, že žalobkyně se domáhá soudní ochrany správně zvoleným žalobním typem, přičemž žalobní petit formulovala způsobem adekvátním dané situaci. Soud neshledal, že by nebyla splněna jakákoliv podmínka řízení či existovala jiná překážka, která by bránila věcnému projednání žaloby. Soud proto žalobu věcně projednal.
20. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání. Žalovaný s takovýmto postupem vyslovil souhlas. Souhlas žalobkyně se předpokládá v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně na vyzvu soudu nesdělila, že s rozhodnutím bez jednání nesouhlasí.

Právní posouzení žaloby

21. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.
22. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu, má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
23. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
24. Podle § 85 odst. 1 a 3 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
25. Podle § 134 odst. 2 daňového řádu pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

26. 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.
27. Žalovaný v nyní posuzované věci začal prověřovat řádné daňové tvrzení žalobkyně dříve, než byla daň za rozhodné zdaňovací období vůbec kdy vyměřena. Žalovaný prověřoval řádné daňové tvrzení žalobkyně nejprve v rámci postupu k odstranění pochybností, který posléze přešel do daňové kontroly, přičemž předmětem obou těchto kontrolních postupů byla všechna plnění vykázaná žalobkyní v řádném daňovém přiznání. Dne 9. 1. 2019 seznámil žalovaný žalobkyni se svým kontrolním závěrem, podle něž nebyly zjištěny žádné důvody, které by bránily vyměření nadměrného odpočtu v souladu s řádným daňovým tvrzením žalobkyně. Jelikož však žalobkyně při tomto jednání požádala o zohlednění třístranného obchodu, jenž dle zjištění žalovaného nebyl vykázan v řádném daňovém tvrzení, nemohl žalovaný daňovou kontrolu ukončit a vedl dokazování k tomuto třístrannému obchodu. Daň byla vyměřena až v návaznosti na ukončení daňové kontroly jako celku, tj. po provedení dokazování k třístrannému obchodu, jehož zohlednění při stanovení daně se žalobkyně domáhala. Žalobkyně má za to, že ve vztahu k transakcím, jejichž uskutečnění tvrdila v řádném daňovém přiznání, bylo dne 9. 1. 2019 žalovaným potvrzeno, že je splněn nárok na odpočet daně na vstupu a že žalobkyni vznikl nárok na nadměrný odpočet. Žalobkyně považuje tato zdanitelná plnění uvedeným okamžikem za nesporná, ve vztahu k nim jí měl být vyplacen nadměrný odpočet, třebaže žalovaný pokračoval v daňové kontrole a prověřoval dodatečně tvrzený nárok žalobkyně týkající se třístranného obchodu.
28. Otázkou, zda lze vyměřit DPH pouze ve vztahu k části plnění uskutečněných v rámci jednoho zdaňovacího období, která nejsou předmětem prověřování, se zabýval ÚS v nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18, jehož se dovolává žalobkyně, a Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 14. 5. 2020 ve věci C-446/18 *AGROBET CZ*, s. r. o.
29. Ústavní soud v uvedeném nálezu dovodil, že daňový řád výslovně nestanoví možnost státu prověřovat před vyměření daně (a tedy ani zadržovat) nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od zdanitelných plnění, o kterých nejsou pochybnosti. Daňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměření daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. Daňový řád sice výslovně neumožňuje nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení neumožňuje zadržovat nespornou částku společně s částkou spornou. Chybějící zákonný základ pro zásah do práv zcela jistě nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Správce daně může cíle řádného výběru daní dosáhnout i bez nezákonného zásahu do majetkových práv daňového subjektu, a sice rozdělením částky nárokovaného nadměrného odpočtu na částku spornou, odpovídající zdanitelným plněním, jež jsou předmětem šetření správce daně, a částku nespornou, kterou je možné daňovému subjektu bez dalšího přiznat a vyplatit. Daňový řád umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu. Rozhodnutí správce daně o vyměření nesporné částky nadměrného odpočtu (tedy

rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu) žádným způsobem nebrání pozdějšímu následnému vyměření daně u prověřovaných plnění, jak plyne z § 143 odst. 1 věty druhé daňového řádu.

30. SDEU se v rozsudku ve věci AGROBET CZ zabýval výkladem ustanovení směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) v tom směru, zda z ní vyplývá povinnost vyplatit částečný nadměrný odpočet, byť jsou některé skutečnosti týkající se celkové daňové povinnosti za dané zdaňovací období předmětem prověřování. SDEU vyšel z toho, že z čl. 179 odst. 1 ve spojení s čl. 183 odst. 1 směrnice o DPH vyplývá, že nadměrný odpočet DPH je výsledkem aritmetické operace prováděné osobou povinnou k dani globálně za celé zdaňovací období, takže v přiznání k DPH může být takový nadměrný odpočet DPH uveden pouze v podobě jediného výsledku. Tato globální povaha výpočtu nadměrného odpočtu DPH však neznamená, že musí být tento nadměrný odpočet považován za nedělitelný celek, jež by nebylo možné rozdělit na spornou část odpovídající konkrétním plněním dotčeným rozsahem daňové kontroly a na nezpochybněnou část odpovídající konkrétním plněním, která rozsahem takové daňové kontroly dotčena nejsou. Směrnice o DPH zřetelně rozlišuje mezi hmotněprávními požadavky nároku na odpočet DPH a jeho formálními požadavky. Osoba povinná k dani je tedy sice povinna splnit podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, konkrétně podat jediné přiznání k DPH za celé zdaňovací období, avšak vzhledem k tomu, že tato směrnice nestanoví nic jiného, nelze této osobě následně bránit v částečném uplatňování hmotněprávních nároků, které jí z této kapitoly 1 plynou pro každé plnění. Nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu je tedy chápán ve vztahu ke konkrétnímu plnění. Články 179 a 183 směrnice o DPH, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, nelze vykládat v tom smyslu, že by zásadně vylučovaly možnost identifikovat za určité zdaňovací období nezpochybněnou část nadměrného odpočtu DPH vykázaného v přiznání k DPH, jež by mohla být předmětem částečného převedení nebo vrácení tohoto nadměrného odpočtu. O nesporné části nadměrného odpočtu lze hovořit pouze tehdy, pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné. Pokud však není daňový orgán při zahájení daňové kontroly nebo v jejím průběhu schopen vyloučit, že se po jejím skončení budou částky splatné a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, odchýlovat od částek přiznaných osobou povinnou k dani, nelze odpovídající část příslušného nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou. Daňový orgán se ještě musí při zahájení předmětné daňové kontroly nebo v jejím průběhu přesvědčit, že údaje použité pro výpočet takovéto části již nebude možné do skončení této kontroly zpochybnit. K tomu, aby bylo možné část nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou, proto nestačí, když osoba povinná k dani jednostranně prohlásí, že existuje nezpochybněná část tohoto nadměrného odpočtu, ani když existenci takové části nasvědčuje jediný důvod, že při zahájení předmětné daňové kontroly daňový orgán tuto kontrolu omezil jen na určitá plnění osoby povinné k dani. Naopak je nezbytné, aby se daňový orgán přesvědčil zaprvé o tom, že nebude možné, aby případné nesrovnalosti, na něž má podezření, měly – pakliže se prokáží – dopad na částky splatné DPH a odpočitatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem této kontroly, a tudíž na částku nadměrného odpočtu DPH, která se jeví být nezpochybněná, a zadruhé o tom, že nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna původně nekontrolovaná plnění či na některá z nich. Tyto skutečnosti musí jasně, přesně a jednoznačně vyplývat ze souboru podkladů v rámci daňové kontroly a z relevantních okolností dané věci. Je třeba rovněž

upřesnit, že možnost osoby povinné k dani dovolávat se existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH za určité zdaňovací období tak, aby dosáhla jejího vrácení před skončením daňové kontroly, neznamená automaticky povinnost daňového orgánu vrátit tuto část předem, a to ani tehdy, když uzná její nespornou povahu. Z článku 183 směrnice o DPH totiž vyplývá, že členské státy jsou bez ohledu na podmínky, které samy stanoví, povinny vrátit nebo převést nadměrný odpočet DPH pouze v případě, kdy za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné DPH. Povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet, kterou toto ustanovení členským státům ukládá, je tedy podmíněna existencí nadměrného odpočtu DPH za celé příslušné zdaňovací období. Za těchto podmínek je třeba mít za to, že v případě, kdy se osoba povinná k dani dovolává v rámci daňové kontroly existence nesporné části nadměrného odpočtu DPH, je daňový orgán povinen vrátit nebo převést pouze tu část nadměrného odpočtu DPH, kterou je schopen se zřetelem ke svému pochybnostem vyjádřeným u příležitosti této kontroly a s ohledem na relevantní okolnosti projednávaného případu určit jasně, přesně a jednoznačně, nezávisle na výsledku této kontroly a za celé zdaňovací období, které je předmětem počátečního přiznání k DPH. Vzhledem k tomu, že se taková povinnost vrátit nebo převést nadměrný odpočet vztahuje k určitému zdaňovacímu období, musí tedy platit nikoli ve vztahu k samotným částkám splatné daně a odpočitatelné daně, které odpovídají plněním nedotčeným rozsahem předmětné daňové kontroly a které daňový orgán identifikoval jako nesporné, nýbrž ve vztahu k části nadměrného odpočtu DPH, která bude nadále existovat nezávisle na výsledku této kontroly a která jako jediná může být v konečném výsledku považována za nespornou. V tomto ohledu je nutno poznamenat, že tato nesporná část nadměrného odpočtu DPH může být případně nižší než část nadměrného odpočtu nárokováná osobou povinnou k dani a vztahující se k uvedeným částkám uznaným daňovým orgánem za nesporné.

31. Ke vztahu právního názoru ÚS a SDEU uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 1 Afs 271/2017-191, že je lze považovat v zásadě za shodné. Doplnil, že nespornou část nadměrného odpočtu zmiňovanou ÚS je třeba určit tak, jak plyne z rozsudku SDEU. Obdobný závěr lze dovodit též z nálezu ÚS ze dne 24. 11. 2020, sp. zn. I. ÚS 1251/17.
32. Ve věcech posuzovaných ÚS i SDEU se jednalo o případy, kdy se daňové subjekty domáhaly částečného vyměření nadměrného odpočtu z plnění, která nebyla předmětem probíhajících kontrolních postupů. Ve vztahu k těmto plněním nebyly správcem daně vzneseny žádné pochybnosti a daňové subjekty je považovaly za nesporná plnění. V nyní posuzované věci je situace odlišná. Žalobkyně spatřuje nezákonný zásah v zadržování nadměrného odpočtu z plnění, která byla žalovaným zpochybněna, byla prověřována v rámci postupu k odstranění pochybností a následně též v rámci daňové kontroly. Je nicméně třeba rovněž poukázat na to, že žalobkyně nepovažuje za nezákonný zásah to, že nadměrný odpočet z těchto plnění byl zadržován po celou dobu provádění kontrolních postupů, nýbrž až od 9. 1. 2019, kdy žalovaný seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolních zjištění. Soud se ztotožňuje se žalobkyní, že žalovaný poprvé uceleným způsobem seznámil žalobkyni s výsledky dokazování provedeného v rámci postupu k odstranění pochybností i navazující daňové kontroly právě dne 9. 1. 2019. Žalovaný vyhodnotil provedené důkazy tak, že žalobkyně prokázala svá tvrzení uplatněná v řádném daňovém přiznání a náleží jí nadměrný odpočet nárokový v tomto daňovém přiznání. Žalovaný dále pokračoval v daňové kontrole, ovšem pouze za účelem prověření jiné

transakce, o jejíž zohlednění žalobkyně požádala žalovaného dne 9. 1. 2019 a která nebyla předmětem řádného daňového tvrzení.

33. Soud se domnívá, že závěry formulované ÚS a SDEU ve shora uvedených rozhodnutích lze i přes nyní popsané odlišnosti aplikovat i na projednávaný případ. Je zřejmé, že dne 9. 1. 2019 ukončil žalovaný prověřování plnění, která byla předmětem řádného daňového tvrzení žalobkyně. Nejpozději od tohoto časového okamžiku lze mít původně sporný nárok na nadměrný odpočet za nesporný. Další zadržování tohoto nadměrného odpočtu, který je třeba s ohledem na uplatnění dalšího daňového tvrzení žalobkyně dne 9. 1. 2019 ve vztahu k třístrannému obchodu považovat za částečný nadměrný odpočet, naráží na obdobné mantinely z hlediska ústavního práva a evropského práva jako situace, kdy je zadržován nadměrný odpočet z nesporných plnění, která vůbec nebyla předmětem prověřování ze strany správce daně. Liší se pouze okamžik, od kdy lze považovat plnění za nesporná (v nyní posuzované věci až po provedení dokazování a formulování závěru ohledně existence tvrzených nároků). Třebaže žalovaný nepochybil, jestliže pokračoval v daňové kontrole za účelem prověření nově uplatněného daňového tvrzení, nic mu nebránilo, aby zůžil předmět dále prováděné daňové kontroly dle § 85 odst. 3 daňového řádu.
34. Soud se proto nejprve zabýval tím, zda lze počínaje dnem 9. 1. 2019 považovat plnění deklarovaná v řádném daňovém tvrzení a do této doby prověřovaná v postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole za nesporná (viz první podmínka rozsudku SDEU ve věci AGROBET CZ). Jestliže žalovaný po prověření daných plnění dokazováním uzavřel, že splňují podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, přičemž výše nadměrného odpočtu odpovídá částce uvedené v řádném daňovém přiznání, je zřejmé, že částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné. V tomto ohledu lze mít za to, že transakce žalobkyní zahrnuté do řádného daňového tvrzení jsou plněními nespornými (nejpozději počínaje dnem 9. 1. 2019). Jelikož tato plnění již byla předmětem kontroly, nelze předpokládat, že by další prověřování jiného zdanitelného plnění (třístranného obchodu) vyžadovalo jakékoliv další ověřování těchto plnění. Na uvedená plnění je tedy třeba vskutku hledět jako na nesporná. Tato podmínka dovozená SDEU je splněna. Jak ovšem uvedl SDEU, označení určité části nadměrného odpočtu za nespornou neznamena, že by žalovaný měl automaticky povinnost vrátit tuto částku předem, neboť povinnost vrátit nadměrný odpočet je podmíněna existencí nadměrného odpočtu za celé příslušné zdaňovací období. Soud se proto musel dále zabývat tím, zda s ohledem na existenci dále prověřovaného sporného plnění (třístranného obchodu) bylo v lednu 2019 postaveno na jisto, že žalobkyni i po ukončení prověřování této transakce vznikne nárok na nadměrný odpočet za celé rozhodné zdaňovací období a v jaké částce.
35. Soud nejprve uvádí, že dne 9. 1. 2019 žalovaný uznal, že žalobkyni vznikl z plnění deklarovaných v řádném daňovém tvrzení nadměrný odpočet ve výši 10 734 081 Kč. Žalobkyně dále žádala zohlednit pořízení zboží v rámci třístranného obchodu v ceně 114 200 000 Kč bez DPH.
36. Žalobkyně se domnívá, že pořízení zboží (portálového obráběcího centra) splňuje podmínky tzv. třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. Žalobkyně se v rámci této transakce nachází v pozici konečného odběratele zboží. Zboží bylo do České republiky přepraveno přímo z Itálie, přičemž jeho dodavatelem je italská společnost registrovaná k DPH v Itálii, a to prostřednictvím slovenské společnosti, která je registrována k DPH ve

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

Slovenské republice i v České republice. Pořízení zboží žalobkyní v rámci třístranného obchodu by znamenalo, že žalobkyně by byla povinna přiznat daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobkyni by tedy vznikla povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 zákona o DPH, a to ve výši 21 % z částky 114 200 000 Kč, tj. 23 982 000 Kč. Žalobkyně byla povinna vzhledem k tomu, že daňový doklad byl vystaven dne 16. 12. 2014, přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie dle § 25 odst. 1 zákona o DPH v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014. Současně s přiznáním daně ze zboží pořízeného z jiného členského státu by žalobkyni vznikl nárok na odpočet této daně dle § 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH za podmínek § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve výši dle § 72 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Z hlediska žalobkyně by se tedy v případě třístranného obchodu jednalo o daňově neutrální transakci, přičemž nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost daň přiznat (§ 72 odst. 3 zákona o DPH). Teoreticky lze jistě namítnout, že žalobkyni by nemusel být přiznán nárok na odpočet daně pro nesplnění hmotněprávních podmínek upravených v § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tedy že by nebylo prokázáno, že účelem pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie je uskutečnění zdanitelných plnění dodání zboží nebo uskutečnění služby s místem plnění v tuzemsku v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Tuto podmínku žalovaný zpochybňoval ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým žalobkyní, které prověřoval postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Po seznámení se s podnikatelským záměrem žalobkyně a následném zahájení vlastní podnikatelské činnosti žalobkyně ovšem dospěl žalovaný k závěru, že tato podmínka je splněna. Lze proto s vysokou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že v okamžiku, kdy žalobkyně uplatnila požadavek zohlednit třístranný obchod, žalovaný věděl, že toto plnění slouží k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Ostatně v rámci dalšího pokračování daňové kontroly prověřoval pouze splnění podmínek dle § 17 zákona o DPH, jiné pochybnosti ve vztahu k této transakci neuplatnil. Nebylo tedy reálné předpokládat, že v případě prokázání splnění podmínek dle § 17 zákona o DPH by nemusel být žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Neexistoval tedy reálný předpoklad, že by posouzení plnění jako třístranného obchodu mělo negativní dopad na existenci nároku na nadměrný odpočet ve výši 10 734 081 Kč.

37. Žalovaný měl o dané transakci dostatek informací opatřených zejména na základě mezinárodního dožádání do Itálie (viz str. 2 a 3 výzvy ze dne 29. 1. 2019). Měl proto za potřebné ověřit, zda uvedená transakce splňuje podmínky třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. V této souvislosti je třeba zejména zmínit, že žalovaný disponoval informací, že výrobcem stroje je italský dodavatel, stroj byl vyroben na zakázku. Dodání stroje zahrnuje přepravu a instalaci přístroje na místě. Tuto práci vykonával italský dodavatel. Montáž a uvedení do provozu proběhlo v prostorách koncového uživatele. Podstatná část kupní ceny (90 %) byla uhrazena před kompletní a instalací, zbytek až poté. Zboží bylo přepravováno na několik částí, přepravu objednal a hradil slovenský odběratel (dodavatel žalobkyně). K tomu soud uvádí, že podle čl. 36 směrnice o DPH, je-li zboží odesláno nebo přepravováno dodavatelem, pořizovatelem nebo třetí osobou instalováno nebo smontováno dodavatelem nebo na jeho účet, ať již se zkušebním provozem nebo bez něj, považuje se za místo dodání místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Je-li zboží instalováno nebo smontováno v jiném členském státě než v členském státě dodavatele, přijme členský stát, na jehož území se instalace nebo montáž uskutečňuje, veškerá opatření

nezbytná k zamezení dvojího zdanění v tomto členském státě. Této úpravě odpovídá též § 7 odst. 5 zákona o DPH, podle nějž při dodání zboží s instalací nebo montáží se za místo plnění považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno. Podle § 16 odst. 4 písm. a) bodu 1 zákona o DPH se za pořízení zboží z jiného členského státu pro účely tohoto zákona nepovažuje nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, které se dodává s instalací nebo montáží.

38. Ze shora uvedeného plyne, že místem dodání zboží italským dodavatelem v daném případě byla Česká republika, neboť součástí dodání zboží byla jeho instalace či montáž provedená dodavatelem. Místo plnění v případě plnění, které pořídil slovenský odběratel od italského dodavatele, je tedy v České republice, což platí i pro následnou transakci mezi slovenským odběratelem a žalobkyní [viz též § 13 odst. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty]. Pro žalobkyni se tedy jedná o pořízení zboží v tuzemsku a v takovém případě má nárok na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, přičemž daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Jelikož slovenský dodavatel dodal žalobkyni plnění bez DPH, jak bez jakýchkoliv pochybností plyne z faktury předložené žalobkyní, nárok na odpočet daně na vstupu jí nevznikl. Žalobkyně nemůže nárokovat vrácení daně na základě dokladu, který neprokazuje, že by byla DPH vyúčtována a zaplacená. Na tom nic nemění, že v souladu se zákonem měl slovenský dodavatel účtovat žalobkyni dodání zboží s DPH na výstupu (tedy s DPH na vstupu z pohledu žalobkyně). Zohledněním třístranného obchodu tak není nikterak dotčen nárok žalobkyně na nadměrný odpočet ve výši 10 734 081 Kč, neboť přijetí tohoto plnění nevede ke vzniku daňové povinnosti na straně žalobkyně, a tedy ani ke snížení nadměrného odpočtu dosaženého z jiných transakcí.
39. Soud tedy uzavírá, že požadavek žalobkyně na dodatečné zohlednění třístranného obchodu ani částečně nezpochybnil její nárok na nadměrný odpočet ve výši nejméně 10 734 081 Kč, což bylo možné vzhledem k dostatku informací, jimiž žalovaný disponoval o třístranném obchodu, takto vyhodnotit již v lednu 2019. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nepředestřel žádnou právní argumentaci, která by směřovala k tomu, že zohlednění třístranného obchodu by mohlo mít za následek, že se sníží žalobkyní tvrzený nárok na nadměrný odpočet, nebo dokonce že žalobkyni vznikne daňová povinnost za rozhodné zdaňovací období. Soud se proto ztotožňuje s žalobkyní, že nejpozději dne 9. 1. 2019 bylo nesporné, že žalobkyni vznikne za rozhodné zdaňovací období nadměrný odpočet nejméně ve výši 10 734 081 Kč.
40. Jestliže žalovaný byl schopen v návaznosti na nové daňové tvrzení žalobkyně formulovat dne 29. 1. 2019 výzvu k prokázání skutečností, která obsahuje základní posouzení žalobkyní uplatněného třístranného obchodu, jistě byl nejpozději v tento den schopen vydat částečný platební výměr na nespornou část nadměrného odpočtu. Lze dále předpokládat, že pokud by jej téhož dne odeslal do datové schránky zástupce žalobkyně, byl by doručen nejpozději 10. den od dodání datové zprávy do datové schránky, tj. 8. 2. 2019. Jelikož by se daň tvrzená žalobkyní neodchylovala od daně vyměřené částečným platebním výměrem, nebylo by proti němu přípustné odvolání (§ 140 odst. 4 daňového řádu), platební výměr by nabyl právní moci dnem doručení (§ 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 a 6 a § 42 daňového řádu). Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH byl žalovaný povinen vrátit žalobkyni nespornou část nadměrného odpočtu do 11. 3. 2019. Počínaje dnem 12. 3.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

2019 se žalovaný dopouštěl nezákonného zásahu spočívajícího v neoprávněném zadržování nesporné části nadměrného odpočtu DPH za rozhodné zdaňovací období ve výši 10 734 081 Kč. Tento nezákonný zásah trval do 30. 8. 2019, kdy byl nadměrný odpočet žalobkyni vyplacen. Žalobkyně se nicméně domáhá určení nezákonnosti zásahu žalovaného pouze za období do 15. 8. 2019, soud je petitum vázán a není oprávněn jej překročit. V tomto rozsahu soud žalobě výrokem II vyhověl, neboť ji shledal důvodnou. Naopak výrokem III žalobu částečně zamítl ve vztahu k období od 10. 1. 2019 do 11. 3. 2019, neboť žalobkyně pominula, že předpokladem vyplacení nadměrného odpočtu je jeho vyměření. Soud výše popsal, jak dospěl k závěru o tom, kdy by bývala mohla být nesporná část nadměrného odpočtu vyměřena. Do té doby nelze mít za to, že by žalovaný zadržoval nespornou část nadměrného odpočtu neoprávněně. V tomto rozsahu je žaloba nedůvodná.

41. Závěrem je třeba doplnit, že žalovaný v rámci své argumentace nadnesl řadu právních otázek, jež se týkaly reálného uplatňování shora předestřené ústavněkonformního a eurokonformního výkladu částečného vyměření nesporné části nadměrného odpočtu DPH (plynutí lhůt, vzájemná návaznost „částečných“ daňových výměrů apod.). Žalovaný se tímto primárně pokoušel vyvrátit správnost právního názoru ÚS. Nálezy ÚS jsou však pro soudy (i samotného žalovaného) závazné na základě čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky. Soud dovodil, že právní názor ÚS, jenž byl v mezidobí potvrzen též judikaturou SDEU, je aplikovatelný na projednávaný případ. Na povinnosti soudu respektovat právní názor ÚS a SDEU nic nemění, že s jejich aplikací mohou v praxi vznikat potíže, neboť daňový řád ani zákon o DPH výslovně s vydáváním částečných platebních výměrů nepočítají, tudíž neupravují ani otázky s tím související. Tyto určité procesní komplikace či aplikační nejasnosti, které žalovaný předstřel, ovšem nemohou vést k tomu, aby soud rozhodl v rozporu s právním názorem ÚS a SDEU. ÚS dovodil, že pravomoc žalovaného vydat částečný platební výměr, kterým vyměří nespornou část nadměrného odpočtu, plyne z § 101 odst. 1 daňového řádu. Po vydání tohoto částečného platebního výměru pak bylo možné zúžit rozsah pokračující daňové kontroly na základě § 85 odst. 3 věty druhé daňového řádu. Další procesní otázky, které žalovaný předstřel, není třeba řešit za účelem vydání částečného platebního výměru.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

42. Soud tedy rekapituluje, že výrokem I zastavil řízení o žalobě žalobkyně v části, v níž se domáhala uložení zákazu žalovanému, aby pokračoval v nezákonném zásahu. Výroky II a III se týkají požadavku žalobkyně, aby soud určil, že zásah žalovaného spočívající v zadržování nesporné části nadměrného odpočtu v částce 10 734 081 Kč byl nezákonný. Soud vyhověl podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. návrhu žalobkyně pouze ve vztahu k období od 12. 3. 2019 do 15. 8. 2019 (výrok II). Naopak neshledal, že by tento zásah byl nezákonný v období od 10. 1. 2019 do 11. 3. 2019, a proto v tomto rozsahu žalobu podle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl (výrok III).
43. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Třebaže soud řízení o žalobě částečně zastavil, nelze tuto skutečnost klást žalobkyni k tíži, neboť tento výsledek části řízení je důsledkem toho, že v průběhu řízení došlo k ukončení žalovaného zásahu. Ačkoliv soud dále žalobu částečně zamítl, má za to, že co do základu byla žalobkyně plně procesně úspěšná, neboť žalovaný zásah byl skutečně nezákonný, a to po podstatnou část vymezeného časového úseku. Výsledku řízení proto podle soudu odpovídá takové rozhodnutí o náhradě nákladů řízení, podle něhož má žalobkyně právo na náhradu

nákladů v plné výši. Náklady žalobkyně spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 2 000 Kč a v nákladech na zastoupení daňovým poradcem, jejichž výše se stanoví na základě § 35 odst. 2 s. ř. s. podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif). Za zastoupení náleží zástupci žalobkyně odměna za tři účelné úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení, sepsí žaloby a sepsí vyjádření ze dne 12. 10. 2020 na výzvu soudu) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Dále přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů za tři úkony právní služby ve výši 300 Kč za úkon dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, tedy celkem 900 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně ve výši 2 142 Kč, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyni tak náleží na náhradě nákladů řízení částka 14 342 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit dle § 149 odst. 1 o. s. ř., užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližze 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 je 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.

Praha 28. ledna 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.