

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **AGROBET CZ, s. r. o.**, se sídlem Kozinova 1, Poděbrady, zastoupen JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobách na ochranu proti nečinnosti žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 3/2017 – 34,

t a k t o :

I. Soudnímu dvoru Evropské unie **se předkládá** následující předběžná otázka:

Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?

II. Řízení **se přerušuje**.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a předchozí procesní vývoj

[1] Žalobkyně podala dne 1. 2. 2016 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 2.958.167 Kč. Dne 19. 2. 2016 s ní žalovaný sepsal protokol o zahájení daňové kontroly a vyměřovacího řízení, podle kterého je předmětem daňové kontroly řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období prosinec r. 2015 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej“. Rozsah kontroly byl vymezen jako: všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za zdaňovací období prosinec 2015. Žalovaný na žádost žalobkyně upřesnil, že bude komplexněji prověřovat obchod s komoditou řepkový olej a že chce také ověřit správnost zařazení komodity do základní sazby daně.

[2] Dne 24. 2. 2016 žalobkyně podala přiznání k DPH za leden 2016, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 1.559.241 Kč. Dne 1. 4. 2016 zahájil žalovaný s žalobkyní

daňovou kontrolu a vyměřovací řízení, přičemž dle protokolu o zahájení daňové kontroly je jejím předmětem řádné daňové tvrzení k DPH „za zdaňovací období leden r. 2016 v rozsahu obchodu s komoditou řepkový olej“. Jako rozsah kontroly byly určeny všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení v předmětu daňové kontroly vymezené daně za zdaňovací období leden 2016. K dotazům zástupce žalobkyně žalovaný sdělil, že má „komplexní pochybnosti obecného charakteru, které spočívají v obchodu s řepkovým olejem“, konkrétně pak, „zda se dodávky uskutečnily, o jakou komoditu se jedná, zda byly dodávky uskutečněny pro deklarované odběratele a od dodavatelů“. Žalovaný považoval za nestandardní jev to, že zboží je do České republiky dodáno z jiného členského státu a z tuzemska je opět dodáno do jiného členského státu, což sice není protiprávní, avšak je to důvodem pro prověření těchto transakcí.

[3] Proti zahájení obou daňových kontrol podala žalobkyně stížnost podle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2016 (dále jen „daňový řád“). Uvedla, že nadměrný odpočet jí byl zadržen opakovaně, ačkoliv správce daně má pochybnosti jen o menší části nárokovaného nadměrného odpočtu, což je pro žalobkyni neúměrně zatěžující. Žalovaný dle jejího názoru zvolil nesprávný kontrolní nástroj, když zahájil daňovou kontrolu a nevyzval žalobkyni k odstranění pochybností. Žalobkyně dále s odkazem na judikaturu SDEU - (C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*, C-521/11 *Amazon*) namítala, že postup žalovaného je neproporcionální ke sledovanému cíli a žádala neprodlené vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu. Pokud pak žalovaný nepovažuje takový postup za možný, mělo dojít k zahájení daňové kontroly až poté, co by došlo k vyměření (a vyplacení) nadměrného odpočtu, čímž by byla žalobkyně ušetřena toho, aby nesla finanční rizika plynoucí ze zadržování již třetího, resp. čtvrtého nadměrného odpočtu v řadě.

[4] Ze souvisejících řízení je soudu známo, že daňová kontrola (eventuálně předcházená postupem k odstranění pochybností) byla se žalobkyní zahájena již dříve také ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen 2015 a listopad 2015. Také za tato období žalobkyni nebyl vyplacen jí deklarovaný nadměrný odpočet.

[5] Žalovaný ve dnech 11. 4. 2016 a 6. 5. 2016 žalobkyni vyrozuměl, že stížnosti neshledal důvodnými. Konstatoval, že prověřuje nejen samotné nákupy, ale i prodej surového řepkového oleje a že v průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období říjen 2015 a daňové kontroly za listopad 2015 zjistil, že obchodovaný řepkový olej má původ v Polsku, v nezměněné podobě byl obchodován v tuzemsku a žalobkyní byl dodán opět do Polska, což u žalovaného vyvolává pochybnosti o deklarovaných obchodních transakcích a jejich dopadech z hlediska DPH. Při existenci těchto pochybností a z důvodu zahájené daňové kontroly, je vyloučeno, aby daň za tato zdaňovací období vyměřil.

[6] Žalobkyně posléze dne 4. 5. 2016 a 24. 5. 2016 požádala o prošetření způsobu vyřízení stížností podle § 261 odst. 6 daňového řádu nadřízený orgán žalovaného, přičemž argumentovala tím, že surový řepkový olej nakupovala u seriózního dodavatele, který je na trhu dlouhodobě etablován a který plní své povinnosti vůči státnímu rozpočtu (DPH na výstupu odvedl). Namítala opět, že zadržení deklarovaných nadměrných odpočtů za několik po sobě jdoucích měsíců, jejichž podstatná část není pochybnostmi správce daně vůbec dotčena, je nepřiměřené sledovanému cíli v podobě ochrany veřejných rozpočtů

před daňovými úniky a že s ohledem na přednostně použitelné unijní právo nesmí být ustanovení daňového řádu bránící částečnému vyměření DPH, nelze-li je vyložit s unijním právem souladně, vůbec aplikována. V opačném případě by bylo nutné uzavřít, že správce daně není oprávněn daňovou kontrolu zahájit, neboť by tím bylo porušeno unijní právo.

[7] Dne 4. 7. 2016 a 14. 7. 2016 Odvolací finanční ředitelství žalobkyni vyrozumělo o nedůvodnosti jejích žádostí, přičemž poukazovalo na skutečnost, že daňový řád vydání částečného platebního výměru neupravuje a DPH se vždy vztahuje ke zdaňovacímu období jako celku. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie, resp. dřívějšího Evropského soudního dvora (dále jen „Soudní dvůr“) nevyplývá, že by správce daně nebyl oprávněn podrobit přiznanou DPH kontrole, naopak Soudní dvůr uznává povinnost členských států prověřovat daňová přiznání k DPH a v nezbytném rozsahu připouští i prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z důvodu daňové kontroly, neboť boj proti daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“).

[8] Dne 31. 5. 2016 proběhlo ústní jednání mezi žalobkyní a žalovaným, v jehož průběhu žalobkyně namítala, že jí postup žalovaného fakticky znemožňuje obchodovat se surovým řepkovým olejem a dožadovala se sdělení, zda žalovaný zjistil, že by odběratelé či dodavatelé žalobkyně byli zapojení do řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH. Zároveň nabídla zajištění sporné části daně, pokud by jí správce daně nadměrný odpočet vyměřil. Žalovaný sdělil, že výsledky mezinárodního dožádání mu nejsou známy a že nemůže předjímat svůj další postup, pokud by žalobkyně hodlala v budoucnu provádět obchody s řepkovým olejem.

[9] Dne 15. 7. 2016 polské daňové orgány na žádost odeslanou žalovaným dne 21. 4. 2016 uvedly, že deklarovaný odběratel žalobkyně RED DOT SP.Z O.O. je nekontaktní a odpovídá kritériím společnosti typu „missing trader“. Dne 10. 8. 2016 žalovaný proto žalobkyni vyzval, aby do 20 dnů prokázala splnění podmínek pro osvobození od daně s nárokem na odpočet u dodávek surového řepkového oleje pro společnost RED DOT SP. Z O.O. Z další odpovědi na mezinárodní dožádání známé soudu z jiné projednávané věci (týkající se DPH za říjen 2015) vyplynulo, že hlavní polský odběratel (M. C.) pořízení zboží od žalobkyně přiznal, komunikuje však jen přes email a nepředkládá úplné doklady.

[10] Dne 7. 11. 2016 podala žalobkyně podnět na ochranu proti nečinnosti dle § 38 d. ř., v němž se domáhala, aby správce daně bezodkladně vydal platební výměr, jímž daňovému subjektu vyměří nadměrný odpočet ve výši, která je nedotčena rozsahem daňové kontroly, jež byla u žalobce zahájena. Tuto žádost odůvodnila odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40, kterým soud vyhověl těžce žalobkyni a uložil žalovanému, aby: „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“. Krajský soud vyšel z ustanovení čl. 183 směrnice o DPH a za klíčový považoval rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, C-286/94 *Molenheide a další*, v němž Soudní dvůr 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 principu neutrality DPH jako klíčovému strukturálnímu principu systému DPH.

[11] Tento podnět byl vyřízen vyrozuměním ze dne 7. 12. 2016. Odvolací finanční ředitelství neshledalo podnět důvodným, a proto jej odložilo. V odůvodnění uvedlo, že citovaný rozsudek krajského soudu není ustálenou judikaturou, nadto byl napaden kasační stížností. Byl navíc vydán v jiné věci, a proto není pro posouzení podnětu závazný. Odvolací finanční ředitelství zdůraznilo, že daňový řád nezná částečné vyměření daně. Je-li výsledkem daňové povinnosti nadměrný odpočet, váže se ke zdaňovacímu období jakožto celku, nikoliv pouze k části vykázaných plnění.

[12] Dvěma samostatnými žalobami proti nečinnosti ze dne 30. 1. 2017, které Krajský soud v Praze spojil ke společnému projednání, se žalobkyně domáhala, aby soud vydal rozsudek, že žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku vydat rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobce za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity surový řepkový olej.

[13] V době mezi podáním žaloby a vydáním rozsudku krajského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti žalovaného podané proti rozsudku krajského soudu ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40, kterým krajský soud uložil žalovanému vydat částečný platební výměr za zdaňovací období říjen 2015. Nejvyšší správní soud jej rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016 - 44 zrušil. Dospěl k závěru, že pokud daňový řád výslovně možnost vydání částečného platebního výměru neupravuje, nemůže si správce daně takovou pravomoc bez zákonného podkladu s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí osvojit. Nelze analogicky použít právní úpravu z jiného právního předpisu (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád) jehož aplikaci v daňovém řízení výslovně vylučuje § 262 daňového řádu. Navíc by vytvoření takového dosud v daňovém právu neznámého institutu mohlo vyvolat řadu problémů, na něž úprava v daňovém řádu nedává odpověď. K rozsudku Soudního dvora ve věci C-286/94 *Molenheide a další* Nejvyšší správní soud konstatoval, že neuvádí, že by vnitrostátní právo muselo umožňovat částečné vyměření nadměrného odpočtu DPH v rozsahu jeho nezpochybněné části, a že belgická úprava je diametrálně odlišná od české právní úpravy, která ochranu práv před nepřiměřeným, liknavým či svévolným jednáním správce daně zakotvuje. Dotčený daňový subjekt se za stanovených podmínek může domáhat, aby bylo liknavému správci daně uloženo vydat rozhodnutí ve věci prověřované DPH, ne však rozhodnutí částečné, nýbrž o DPH za celé zdaňovací období.

[14] S poukazem na tento zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu krajský soud nečinnostní žaloby týkající se zdaňovacích období prosinec 2015 a leden 2016 zamítl rozsudkem ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 3/2017 - 34.

[15] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[16] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že rozhodnutí krajského soudu je založeno na aplikaci vnitrostátního procesního práva, která je neslučitelná s právem Evropské unie, jež je přímo aplikovatelné a má přednost před právem vnitrostátním. Domnívá se, že vnitrostátní procesní právo lze vyložit eurokonformně.

[17] Stěžovatel setrvává na svém právním názoru, že judikatura Soudního dvora Evropské unie (zejm. rozsudek ESD ve věci *Molenheide a další*, C-286/94 ze dne 18. 12. 1997, rozsudek *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10 ze dne 12. 5. 2011 a rozsudek *Alicja Sosnowska*, C-25/07 ze dne 10. 7. 2008, dále pak rozsudek ve věci *Mednis SIA*, C-525/11 ze dne 18. 10. 2012) sice připouští možnost oddálení výplaty nadměrného odpočtu z důvodu zahájení kontroly směřující proti jeho oprávněnosti, avšak pouze v rozsahu, který je v souladu se zásadou proporcionality, tj. v rozsahu, který je nezbytný k dosažení cíle, pro který je daňová kontrola zahájena. Za situace, kdy část nadměrného odpočtu vykázaného žalobcem nebyla žalovaným nikdy jakkoli zpochybněna a není prováděna žádná kontrola, nelze dospět k závěru o přiměřenosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že je nutné rozlišovat mezi vznikem nároku na odpočet podle čl. 167 a násl. směrnice o DPH a vznikem nároku na vrácení nadměrného odpočtu dle čl. 183 směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že nadměrný odpočet se vztahuje ke zdaňovacímu období a je výsledkem matematického výpočtu, může vzniknout pouze jako nedělitelný celek. Tím, že správce daně zpochybnil nárok na odpočet daně a osvobození od daně týkající se obchodu se surovým řepkovým olejem, zpochybnil uplatněný nadměrný odpočet jako celek. Neexistuje proto nesporná část nadměrného odpočtu, kterou by bylo možné „částečně“ vyměřit a vyplatit stěžovateli. Z rozsudků Soudního dvora, na něž stěžovatel odkazuje, nevyplývá povinnost daňových orgánů členských států rozhodnout o částečném vyplacení jednotlivých nároků na odpočet. Zadržení nadměrného odpočtu po dobu delší, než obvyklou je plátcí daně kompenzováno úrokem ze zadržovaného odpočtu.

II. Vnitrostátní právní úprava

[19] Ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) stanoví: „*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.*“

[20] Podle § 89 odst. 4 daňového řádu: „*Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“

[21] Podle § 90 daňového řádu: „*Nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (odst. 2). 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 (odst. 3).“

[22] Podle § 85 daňového řádu: *„Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení (odst. 1). Správce daně předmět daňové kontroly proěřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení (odst. 3). Daňovou kontrolu lze provádět společně pro více daňových řízení týkajících se jednoho daňového subjektu. Správce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení (odst. 4).“*

[23] Daňový řád nestanoví žádné maximální lhůty pro trvání daňové kontroly ani pro trvání vyměřovacího řízení, v rámci něž se daňová kontrola provádí. Jediný limit představuje § 148 daňového řádu, který stanoví: *„Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (odst. 1). Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn (odst. 3). Lhůta pro stanovení daně neběží (mimo jiné) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci [odst. 4 písm. f)]. Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1 (odst. 5).“*

[24] Ustanovení § 254a daňového řádu stanoví: *„V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně (odst. 1). Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení (odst. 2). Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (odst. 3). Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně (odst. 6).“*

[25] S účinností od 1. 7. 2017 byl § 254a daňového řádu zákonem č. 170/2017 Sb. změněn tak, že úrok odpovídá repo sazbě zvýšené o 2 procentní body a první dva odstavce ustanovení znějí následovně: *„Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo*

toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení (odst. 1). Běh doby podle odstavce 1 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání

a) výzvy k odstranění vad podání, které je učiněno v rámci nalézacího řízení týkajícího se daňového odpočtu, do dne, kdy dojde k odstranění těchto vad, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené v této výzvě,

b) výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly do dne, kdy dojde k zahájení daňové kontroly,

c) rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, do dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k požadovanému vyjádření, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené k vyjádření (odst. 2).

[26] Podle bodu 3 čl. XI zákona č. 170/2017 Sb., který nabyl účinnosti dne 1. 7. 2017, však platí: „U daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

[27] Lze tedy shrnout, že pokud správce daně namísto vyměření daně v souladu s podaným daňovým přiznáním zahájí postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu, k vydání rozhodnutí o vyměření daně, od kterého se odvíjí 30denní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu stanovená v § 105 odst. 1 zákona o DPH, nemusí dojít po dobu až 3 let od zahájení daňové kontroly. V některých případech (např. po dobu komunikace správce daně s daňovými orgány v jiné členské zemi EU či třetí zemi) se navíc může tato doba dále postupně prodlužovat až na maximálních 10 let.

[28] České zákony neumožňují, aby správce daně rozhodl o dani pouze za část zdaňovacího období či jenom ve vztahu k nesporným zdanitelným plněním, nýbrž v důsledku prověřování (zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly) byť jen jediné transakce podléhající DPH v konkrétním zdaňovacím období je automaticky pozdrženo vyměření DPH za celé zdaňovací období, a to až do ukončení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností za prověřovaná zdaňovací období.

[29] Pokud nedojde k vyměření daně do 4 měsíců po uplynutí lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, přičemž zákon počítá i s delší lhůtou, má v takovém případě daňový subjekt nárok na vyplacení úroku ze zadržovaného daňového odpočtu ve výši, která se v každém pololetí trvání odvíjí od repo sazby stanovené centrální bankou navýšené o 2 procentní body. V období let 2013 až 2017 činila dvoutýdenní reposazba k prvnímu dni pololetí vždy 0,05 % p. a., a dle tehdy účinného daňového řádu se zvyšovala o 1 procentní bod. Úrok ze zadržovaného daňového odpočtu tak představuje v případě žalobkyně 1,05 % ročně ze zadržované částky.

III. Použitelné právo EU

[30] 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.

[31] Výkladem čl. 183 směrnice o DPH, resp. prakticky shodného 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 Soudní dvůr.

[32] V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* v bodu 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 rozsudek C-25/07 *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.“

[33] V rozsudku ze dne 25. 10. 2001, C-78/00 *Komise v. Itálie*, body 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).

[34] V rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94 *Molenbeide a další*, Soudní dvůr 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 proportionality, 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).

[35] Ve smyslu článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným touto směrnicí. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě článku 273 této směrnice, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH, a tedy neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, body 49 a 50, jakož i citovaná judikatura).

IV. Rozbor předkládané předběžné otázky

[36] Český právní řád v rámci svých kontrolních mechanismů a opatření proti daňovým únikům obecně nepřipouští vyměřit a vrátit jen část vykázaného odpočtu daně. Ve smyslu čl. 252 směrnice o DPH bylo v členském státě předkládajícího soudu zvoleno měsíční zdaňovací období (zákon z tohoto pravidla připouští výjimky v podobě čtvrtletního zdaňovacího období), které je obecným časovým úsekem, jenž určuje, za jaké zdaňovací období bude případný odpočet daně zadržen. Opatření proti daňovým únikům v členském státě vycházejí právě z principu zadržování odpočtu za celé zdaňovací období, nikoliv pouze ve vztahu k jednotlivým (přezkoumávaným) zdanitelným plněním. Ačkoliv se tak opatření bude týkat i jen některých zdanitelných plnění, český právní řád nepřipouští vyměření daně u zbylých zdanitelných plnění, dokud se vůči alespoň jednomu ze zdanitelných plnění vykázaných ve zdaňovacím období vede postup k odstranění pochybností či daňová kontrola (dále jen „opatření“).

[37] Ukládání povinností osobám povinným k dani reguluje ve vztahu k právní úpravě členských států především čl. 183 a 273 směrnice o DPH.

[38] Ustanovení čl. 273 směrnice o DPH stanoví, že členské státy mohou uložit povinným osobám povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Soudní dvůr v řadě svých rozsudků vymezuje mantinely pro diskreční prostor (autonomii) členských států.

[39] Soudní dvůr ve své judikatuře ve vztahu k čl. 273 dovodil, že opatření, která mají zabránit daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, se mohou v zásadě odchýlit od povinnosti dodržovat pravidla týkající se základu daně jen, udrželi-li si svůj cíl (účel). Obecně lze konstatovat, že přijaté opatření členského státu nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů stanovených v čl. 273 směrnice o DPH (srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2018, *Volkswagen AG*, C-533/16, ECLI:EU:C:2018:204, bod 48 a zde citovaná judikatura). Tato opatření musí mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH, a nemohou být tudíž používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (rozsudek

ze dne 12. 10. 2017, *Lombard Ingitlan Lizing Zrt.*, C-404/16, ECLI:EU:C:2017:759, bod 42 a tam citovaná judikatura).

[40] Neutralita DPH je stěžejním principem fungování unijního systému DPH. Ve věci C-127/18, *A-PACK CZ proti Odvolacímu finančnímu ředitelství*, předkládající soud poukázal na skutečnost, že princip neutrality DPH je možné chápat ve dvou rovinách. V bodu 34 předkládajícího usnesení uvádí, že: „Jednak zakazuje rozdílné zacházení při výběru DPH s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění [...] Jednak znamená, že je obecně nutné osvobodit podnik jako výběrčího daně na účet státu od konečného zatížení daní z přidané hodnoty...“

[41] Ustálená judikatura v souvislosti s aplikací principu neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet této daně na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny věcné hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. dubna 2018, *Zabrus Siret SRL*, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 44).

[42] Princip neutrality DPH je však vhodné pojímat, kromě výše uvedených východisek, i ve spojení s efektivní ochranou povinných subjektů, tedy časového aspektu vyplacení odpočtu daně a případné kompenzace jeho zadržování (srov. bod 53 rozsudku ve věci *Enel Maritsa Iztok 3* či judikaturu Soudního dvora k zásadě rovnocennosti a efektivity). Subjekt podléhající opatření nesmí být oproti ostatním hospodářským subjektům nedůvodně znevýhodněn (absence kompenzačních opatření) a samotné postavení osoby povinné k dani by nemělo vést k nepřiměřeným zásahům do jeho práva podnikat (výpadky cash flow). K předmětnému blíže rozsudky ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, body 32 až 34, jakož i ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 17. Princip neutrality DPH proto směřuje k tomu, aby se stejnými nebylo zacházeno rozdílně; aby splatná či uhrazená zdanitelná plnění podnikatele dále nezatěžovala DPH; aby nebyl při splnění věcných hmotněprávních požadavků (podmínek) odepírán nárok na odpočet daně a aby případná kompenzace výjimek byla po uplynutí přiměřené lhůty vyplacena ve výši odpovídající zásadě rovnocennosti a efektivity.

[43] Ustanovení čl. 183 směrnice o DPH vymezuje procesní autonomii členských států stran stanovení podmínek (postupů) pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně. Tyto podmínky musí respektovat zásadu rovnocennosti a efektivity, to znamená, že nesmí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na základě vnitrostátního práva, a že v praxi nesmějí znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (v tomto smyslu srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2018, *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121, bod 22 a zde uvedenou judikaturu).

[44] V bodu 24 posledně zmíněného rozsudku Soudní dvůr připomněl, že podmínky stanovené členským státem dále musí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu daně, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno 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 (viz výše uvedené rozsudky *Komise v. Itálie*, body 32 až 34, a *Sosnowska*, bod 17).

[45] Ve většině daňových systémů, ne-li v každém, lze vypožorovat, že k efektivnímu výběru DPH slouží opatření, která pozdrží vyplacení nadměrného odpočtu daně ještě před jeho vyměřením. Jak bylo uvedeno výše, v členském státě předkládajícího soudu se jedná o daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

[46] Opatření členského státu předkládajícího soudu je možno považovat za standardní opatření k předcházení daňovým únikům, která slouží ke správnému stanovení daně a bez nichž by si efektivní správu daní nešlo dobře představit. Některé praktické dopady aplikace těchto opatření však předkládající soud vnímá jako problematické a narušující princip neutrality DPH.

[47] Například v situaci zahájení postupu k odstranění pochybností před vyměřením daně musí finanční orgán pozdržet vyměření a následné vyplacení uplatňovaného odpočtu daně u všech přijatých zdanitelných plnění v daném zdaňovacím období, ačkoliv má pochybnosti (důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností) jen u některých. Obdobně je tomu u druhého opatření (daňové kontroly).

[48] Obecné řešení potvrzené judikaturou Soudního dvora (stanovení přiměřené lhůty a úroků z prodlení) efektivně řeší pouze část problému se zadržením odpočtu daně. Zavedení úroků z prodlení ze zadržovaného daňového odpočtu a stanovení přiměřené lhůty odpovídá kompromisu mezi efektivní ochranou správného stanovení daně a předcházení daňovým únikům (ochranou národních veřejných peněžních fondů) a principem neutrality DPH (ochranou kontrolovaných povinných osob a nastolením rovnosti mezi jednotlivými povinnými osobami). Tato úprava však neřeší okamžitý výpadek *cash flow* a následky s ním spojené.

[49] Jedním z problematických aspektů kompenzačního mechanismu je délka přiměřené lhůty, jakož i samotné zadržení odpočtu daně. K délce zadržování odpočtu, resp. k přiměřené lhůtě pro jeho bezúročné zadržování, se Soudní dvůr vyjádřil ve věci *Enel Maritsa Iztok 3* v bodech 48 a 49, přičemž naznačil, že je v souladu s unijním právem, pokud členský stát nechá nadměrný odpočet převést do následujícího zdaňovacího období. Pokud však členské státy ve smyslu čl. 252 směrnice o DPH mohly stanovit délku zdaňovacího období v rozmezí jednoho měsíce až jednoho roku, je i lhůta jednoho roku bezúročného zadržování odpočtu přiměřená, neboť přímo vyplývá ze směrnice o DPH. Stát navíc musí mít zajištěnu možnost prošetřit oprávněnost uplatňovaného odpočtu daně (srov. rozsudek ze dne 29. 9. 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, bod 21 či *Sosnowska*, bod 27). Ačkoliv se odpočet daně uplatňuje napříč všemi státy Evropské unie, podmínky pro jeho uplatnění nejsou jednotné.

[50] Dále v aplikační praxi, nejenom členského státu předkládajícího soudu, působí značné obtíže samotné zadržení odpočtu daně. Řešení okamžitého výpadku *cash flow* (krátkodobé oběžní aktiva) nelze bez dalšího efektivně provést aplikací kompenzačních opatření v podobě úroků z prodlení či dalších *ex post* působících institutů (náhrada škody). Okamžitý výpadek *cash flow* může být jen obtížně „kompenzován“ až po 3 či více měsících formou zpětných výplat procentní části zadržovaného odpočtu, neboť v té době

již může probíhat insolvenční řízení, kterým se na velmi dlouhou dobu očerní pověst dané osoby povinné k dani; v rámci exekuce může též dojít k prodeji obchodního majetku (včetně nenahraditelných statků jako je *know-how*, patenty apod.) či fakticky k pozastavení možnosti úhrady svých závazků, která způsobí snížení důvěry obchodních partnerů v osobu povinnou k dani.

[51] Osoba povinná k dani si může na překlenutí výpadku oběžných aktiv půjčit a úhrada nákladů účelně vynaložených za tímto účelem ji bude zpětně vyplacena. Vysoké finanční riziko však skýtá výpadek likvidních prostředků u začínajících podnikatelů. U těchto osob povinných k dani, které v počátečních měsících vynakládají peněžní prostředky na zabezpečení svého podnikání (stavba prostor, koupě techniky apod.), je pozastavení výplaty odpočtu daně často velmi těžko řešitelnou situací. Tyto společnosti často nemají u finančních institucí žádnou historii, a proto je poskytnutí překlenovacího úvěru či půjčky složité a zdlouhavé. Všechny tyto situace jsou finančně nahraditelné, ač s jistými dopady nemateriální povahy do podnikání, obzvláště v jeho počáteční fázi. Právě nově vzniklé osoby povinné k dani jsou však z pohledu národních států nejrizikovější skupinou k páchání daňových úniků. K finanční nahraditelnosti zadržování odpočtu je vhodné připomenout, že zadržení odpočtu daně je předvídatelné, resp. je zákonnou možností, se kterou každá společnost musí počítat.

[52] Dané systémové nedostatky nepovažuje soud za rozporné s unijním právem, neboť následky jejich aplikace lze překlenout a stále jsou v mezích toho, co je pro správný výběr daně a předcházení daňovým únikům nezbytné i efektivní.

[53] Co však již předkládající soud považuje za porušení zásad unijního práva je situace, a v praxi k těmto bohužel dochází, v níž se osoba povinná k dani, často i bez vlastního přičinění, stane součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem, resp. postačí i podezření z účasti. Správce daně musí dané podezření prošetřit, a tak zahájí opatření, kterým zadrží osobě povinné k dani vyplacení odpočtu daně. V aplikační praxi se opatření aplikuje vůči celému zdaňovacímu období; postupně se vyjasňují pochybnosti stran jednotlivých zdanitelných plnění (či se přímo uvede, že vůči některým zdanitelným plněním pochybnosti nevystaly). Přestože by osoba povinná k dani přímo prokázala nárok na odpočet daně u některého z přijatých zdanitelných plnění (či o oprávněnosti tohoto odpočtu daně vůbec nebylo pochyb), správce daně jí, s ohledem na svázanost opatření se zdaňovacím obdobím a nikoliv určitým zdanitelným plněním, musí zadržet vyplacení odpočtu daně až do prošetření a rozhodnutí o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období. Až tehdy správce daně vyměří daň.

[54] Předkládající soud má za to, že v případě, kdy o daném zdanitelném plnění nejsou pochybnosti, pomine i důvod správního orgánu k zadržování odpočtu daně, a to i přes existenci prvku předvídatelnosti v jednání správce daně. V souvislosti s výše zmíněným se proto předkládající soud obrací na Soudní dvůr s touto předběžnou otázkou:

Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?

V. Názor předkládajícího soudu

[55] Předkládající soud se domnívá, že v současné situaci nelze lpět na požadavku dokonalé neutrality DPH (v tomto smyslu viz rozsudky *Gabalfrisa* a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32). Některá opatření správce daně jsou pro správné stanovení daně zcela nezbytná a plná *ex ante* náprava (prevence) všech jejích důsledků není možná; kompenzace a zhojení vad bude přicházet vždy až zpětně bez možnosti úplné naturální restituce (navrácení do předešlého stavu).

[56] Daný stav je vyvolán existující informační asymetrií. Správce daně čeká na daňový subjekt, který mu zpětně sděluje všechny informace podstatné pro vyměření daně. Informační znevýhodnění se však stát předkládajícího soudu snaží překlenout zavedením opatření fungujících na on-line bázi - v reálném čase. Přes existenci těchto opatření (kontrolní hlášení či elektronická evidence tržeb) stále existují šedé informační zóny, které prohlubuje vrácení daně při přechodu hranic jednotlivých členských států (odpočty spjaté s přechodem zboží přes státní hranice). O systému DPH nelze v současném stavu hovořit jako o jednotném a zbaveném rizika pro veřejné rozpočty členských států. K překlenutí přechodného období k jednotnosti a úplné unifikaci členské státy používají opatření, která reagují na aktuální a často specifické problémy aplikační praxe DPH.

[57] Předkládající soud považuje za stěžejní ve vztahu k požadavku na zachování principu neutrality DPH zmínit principy právní jistoty a předvídatelnosti práva. Národní právní úprava opatření je provedena zákonnou formou a důsledky jsou pro povinné osoby předvídatelné. Jedná se o riziko, které lze očekávat a na které se lze připravit.

[58] Nastane-li tedy situace, v níž je osoba povinná k dani konfrontována s pochybnostmi správce daně, mělo by být v jejím zájmu, aby byly tyto pochybnosti, vážou-li se k určitému zdanitelnému plnění, z něhož je nárokován odpočet daně, odstraněny co možná nejdříve. Po daňové správě pak nelze spravedlivě požadovat, aby osobě povinné k dani vyplácela úroky z prodlení již ode dne podání žádosti, neboť by to v některých případech vedlo k cílenému vytváření oněch šedých informačních zón, které správce daně musí prověřit. Přiměřená lhůta k bezúročnému zadržování nadměrného odpočtu proto své opodstatnění má.

[59] K omezení neutrality DPH dojít může. Toto omezení by však nemělo zasáhnout do nároku na odpočet daně v takovém rozsahu, aby došlo k jeho systematickému zpochybnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. 7. 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, body 49 a 50, jakož i citovaná judikatura). Systémové omezení principu neutrality DPH v podobě zavedení opatření k boji proti daňovým únikům a napomáhajícím správnému výběru DPH může v konečném důsledku vést k systémovému zpochybnění nároku na odpočet daně, nejsou-li všechny jeho elementy výsledkem vyvažování zájmu státu na správném stanovení daně a zájmu subjektu na získání uplatněného odpočtu daně.

[60] Právě skutečnost, že členský stát určité nárokované zdanitelné plnění, o jehož oprávněnosti nejsou pochybnosti, po určitou dobu neuznává, resp. ani nedovolí prokázat jeho oprávněnost, je dle předkládajícího soudu systémovým zásahem do nároku na odpočet daně. Omezení prokázání naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na

odpočet daně je dle předkládajícího soudu v tomto konkrétním případě nedůvodné (jedná se o formální podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně). Osoba povinná k dani by neměla být zbavena práva na prokázání nároku na odpočet daně pouze pro skutečnost, že dané zdanitelné plnění je plněním, které vykázala v určitém zdaňovacím období, resp. že všechna zdanitelná plnění vykázaná v daném zdanitelném období nebyla ještě vyměřena (o některých panují pochybnosti).

[61] Obecně lze tedy říci, že předkládající soud nezpochybňuje možnost stanovení DPH za určité zdanitelné období. Praktickým důsledkem opačného přístupu by byla nutnost vyměřit daň za každé zdanitelné plnění, což je fakticky neuskutečnitelné. V rámci konstrukce národní úpravy, obzvláště jde-li o úpravu opatření a povinností dle čl. 183 a 273 směrnice o DPH, je však zapotřebí vždy přihlídnout k tomu, že splnění podmínek pro nárok a následné vyplacení odpočtu daně se váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění; nelze jej proto bez dalšího paušálně podmiňovat splněním podmínek u jiných zdanitelných plnění. Pokud jsou splněny podmínky pro vyplacení odpočtu daně ze zdanitelného plnění, je předkládající soud názoru, že odpočet daně nesmí být dále zadržován.

[62] Soud na okraj podotýká, že nepředjímá, zda splnění hmotněprávních podmínek vede bez dalšího k možnosti uplatnění (nikoliv pouze přiznání) nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle čl. 178 směrnice. Na tuto odlišnost upozorňuje například generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ze dne 18. 2. 2016, ve věci Barlis 06, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:101.

VI. Závěr

[63] Nejvyšší správní soud proto pokládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující otázky:

Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?

[64] V návaznosti na položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud dle § 48 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení pokračováno (§ 48 odst. 5 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu