



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **AGROBET CZ, s. r. o.**, se sídlem Kozinova 1, Poděbrady, zastoupena 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 3/2017 – 34,

t a k t o :

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 13. 6. 2017, č. j. 48 Af 3/2017 – 34, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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 vykazala 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 zapojení odběratelů či dodavatelů žalobkyně 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 e-mail 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 též 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

Molenbeide 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 *Molenbeide 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 podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a řízení o předběžné otázce

[16] V kasační stížnosti stěžovatelka 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] Stěžovatelka 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 žalobkyní 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.

[19] První senát Nejvyššího správního soudu shledal, že v řízení vyvstala otázka ohledně výkladu čl. 183 a 273 směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“), kterou nemůže posoudit sám (nejedná se o *acte clair* či *acte éclairé*) a je rozhodující pro posouzení věci. Soud proto usnesením ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 271/2017 – 56, dle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012, s. 47 - 199, dále též „Smlouva“) předložil k zodpovězení Soudnímu dvoru tuto otázku: *Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokováného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?* Řízení současně přerušil.

III. Důvody pro pokračování v řízení

[20] K předložené předběžné otázce se vyjádřila Komise Evropské unie, zástupci vlád České republiky a Španělského království. Všichni výše uvedení navrhli Soudnímu dvoru, aby soud neshledal národní úpravu v rozporu s principem neutrality DPH.

[21] V průběhu řízení o předběžné otázce rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, o protiprávnosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Shledal, že pro postup správce daně (zadržení nesporné části daně z přidané hodnoty) chybí zákonný základ a jde o zásah do vlastnického práva daňového subjektu.

[22] Generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku k předložené otázce ze dne 19. 12. 2019 (ve věci C-446/18, *AGROBET CZ*) navrhovala Soudnímu dvoru odpovědět tak, že pozdržení vyměření a výplaty nesporné části nárokovaného nadměrného odpočtu o neurčitou dobu až do okamžiku, než bude dostatečně prověřena sporná část nárokovaného nadměrného odpočtu daně, není v souladu s č. 167 a 168 směrnice o DPH.

[23] Soudní dvůr o předběžné otázce rozhodl rozsudkem ze dne 14. 5. 2020. V bodu [36] rozsudku dospěl k závěru, že články 179 a 183 směrnice o DPH 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 vracení tohoto nadměrného odpočtu. Dále pak v bodech [37] a násl. rozsudku stanovil podmínky, za kterých lze považovat část nadměrného odpočtu DPH za nespornou.

[24] Vzhledem ke skutečnosti, že Soudní dvůr v projednávané věci odpověděl na předloženou předběžnou otázku, odpadla tím překážka řízení a senát podle § 48 odst. 6 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl, že se v řízení pokračuje.

IV. Vyjádření žalovaného a stěžovatelky k rozsudku Soudního dvora Evropské unie

[25] K výzvě soudu se k rozsudku ve věci *AGROBET CZ* dne 15. 6. 2020 vyjádřil žalovaný. Ve svém vyjádření uvedl, že Soudní dvůr stanovil pět podmínek pro vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu. O nesporné části nadměrného odpočtu lze dle žalovaného hovořit pouze tehdy: a) jestliže částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na toto plnění jsou samy nesporné (bod [37] rozsudku); b) jestliže údaje pro výpočet nesporné částky nebude možné do skončení kontroly zpochybnit. Budou-li se při zahájení daňové kontroly nebo po jejím skončení částky splatné a odpočitatelné daně z plnění, která nejsou kontrolou dotčena, odchýlovat od částek přiznaných osobou povinnou k dani, nelze odpovídající část příslušného nadměrného odpočtu DPH považovat za nespornou (bod [38] rozsudku); c) aby bylo možné část nadměrného odpočtu považovat za nespornou, nestačí jednostranné prohlášení osoby povinné k dani, že existuje nezpochybněná část nadměrného odpočtu, ani když existenci takové části nasvědčuje omezení daňové kontroly na určitá plnění osoby povinné k dani (bod [39] rozsudku); d) jestliže případné nesrovnalosti, na něž má správce daně podezření, neměly dopad na částky splatné DPH a odpočitatelné DPH odpovídající plněním nedotčeným rozsahem kontroly, tj. na částku nadměrného odpočtu DPH, která se jeví být nezpochybněná. (bod [39] rozsudku); e) jestliže správce daně nebude nucen rozšířit rozsah této kontroly na všechna původně nekontrolovaná plnění či některá z nich (bod [39] rozsudku).

[26] Žalovaný o DPH za zdaňovací období prosinec 2015 a leden 2016 rozhodl platebními výměry ze dne 17. 7. 2019 č. j. 3844809/19/2119-50523-202191 a č. j.

3845067/19/2119-50523-202191. Dospěl k závěru, že stěžovatelka věděla, nebo vědět měla a mohla, že se účastní na plnění, které je součástí podvodného řetězce, jehož účelem není prodej zboží, ale získání daňového zvýhodnění. Uplatňovaný nadměrný odpočet snížil (část zasaženou daňovým podvodem neuznal).

[27] Podmínky pro výplatu nesporné části nadměrného odpočtu nebyly naplněny, neboť nesporná část nadměrného odpočtu nebyla stěžovatelkou vyčíslena a žalovaný neměl žádné podklady k tomu, aby část nadměrného odpočtu byla kvalifikována jako nesporná. Kontrola DPH u stěžovatelky se týkala pouze obchodování se surovým řepkovým olejem, žalovanému byly předloženy pouze doklady vztahující se k takto vymezenému rozsahu kontroly. Žalovaný neměl k dispozici doklady, jimiž by nezpochybněná část nadměrného odpočtu byla doložena. Z daňového tvrzení nelze část nadměrného odpočtu, která nebyla kontrolou dotčena, určit. V průběhu daňové kontroly se předpoklad doměření daně měnil v závislosti na stavu provedení dokazování. Pro výše uvedené žalovaný dospěl k závěru, že v průběhu kontroly žádná nezpochybnitelná část nadměrného odpočtu ve smyslu rozsudku Soudního dvora neexistovala.

[28] Dne 24. 6. 2020 zaslala soudu své vyjádření i stěžovatelka. Konstatovala v něm, že interpretace závěrů rozsudku Soudního dvora provedená žalovaným je poněkud zkreslující a zejména se zcela míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu a tím i jeho kasační stížností. Žalovaný pod tíhou argumentace Soudního dvora zcela zjevně utíká ze své názorové pozice, dle níž je částečné vyměření daně (nesporné části nadměrného odpočtu) pojmově vyloučeno, a nově se uchyluje k argumentaci, že žádná nesporná část nadměrného odpočtu v případě žalobce neexistuje. Tato otázka ovšem nebyla předmětem rozhodování krajského soudu (jeho rozhodnutí na jejím řešení nestojí), a proto nemůže být řešena v první instanci ani Nejvyšším správním soudem. Klíčová sporná otázka, zda vyměření nesporné části nadměrného odpočtu je vůbec pojmově možné, tedy byla dosavadní judikaturou zodpovězena zcela jednoznačně ve prospěch argumentace žalobce, k níž se postupně přiklonil Ústavní soud, Soudní dvůr a následně i Nejvyšší správní soud.

[29] Splnění dalších podmínek (zejména pokud jde o existenci nesporné části nadměrného odpočtu a pokud jde o jeho výši) výplaty nesporné části nadměrného odpočtu musí proto být předmětem pokračujícího řízení před krajským soudem. K opačné argumentaci žalovaného poznamenává, že si žalovaný sám odporuje, pokud na straně jedné poukazuje na to, že nespornou částí nadměrného odpočtu nemůže být část odpočtu tvrzená žalobkyní, na straně druhé pak stěžovatelce vytýká, že výši nesporné části netvrdila ani neprokázala.

[30] Jak z rozsudku Soudního dvora Evropské unie, tak i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1 Afs 22/2020 – 34, vyplývá, že „správce daně není oprávněn zdržovat nespornou část nadměrného odpočtu, která není předmětem prověřování. S ohledem na ochranu vlastnického práva daňového subjektu je proto povinen neprodleně o této části nadměrného odpočtu rozhodnout a vyplatit daňovému subjektu příslušný vratitelný přeplatek.“ I ze zásady součinnosti tedy plyne procesní povinnost správce daně spolupracovat na vymezení nesporné části nadměrného odpočtu a podílet se tak na určení, zda existuje nesporná část nadměrného odpočtu.

[31] Tvrzení, že požadavek stěžovatelky na vymezení nesporné části nadměrného odpočtu DPH je nemístný proto, že správce daně má v úmyslu prověřit i část nadměrného odpočtu, jehož vznik s obchodem se surovým řepkovým olejem nesouvisí, žalovaný neuplatnil ani v průběhu daňového řízení, ani v průběhu řízení před soudem. Daňovou kontrolu ani v tomto smyslu nerozšířil.

[32] Ve shodě se závěry rozsudku č. j. 1 Afs 22/2020 - 34 pak stěžovatelce svědčí právo učinit procesní úkon směřující ke změně žaloby a nově se domáhat deklaratorního rozhodnutí, že nevydání částečného platebního výměru bylo nezákonným zásahem do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Tento dispoziční úkon lze nicméně učinit až v případném pokračujícím řízení před krajským soudem a nikoli již v řízení o kasační stížnosti, jehož předmětem je přezkoumání správnosti rozsudku krajského soudu.

[33] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek krajského soudu je z výše popsaných důvodů nesprávný, není v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18, rozsudkem Soudního dvora o položené předběžné otázce, a ani aktuální judikaturou Nejvyššího správního soudu (zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 22/2020 – 34), trvá stěžovatelka na zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[34] Žalovaný ve stanovisku k vyjádření stěžovatelky zdůraznil, že nečinnostní žalobou se stěžovatelka domáhala, aby žalovaný rozhodl o stanovení daně z přidané hodnoty 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. To znamená, že předmětem rozhodování v soudním řízení je otázka, zda tato nesporná část nadměrného odpočtu existuje a zda je možné o ní rozhodnout a případně vyplatit stěžovatelce. Z toho žalovaný dovozuje, že zodpovězení otázky existence nesporné části nadměrného odpočtu je v této věci primární. Pokud nesporná část nadměrného odpočtu neexistuje, je zbytečné posuzovat to, zda je možné ji vyměřit a vyplatit.

[35] V daňovém ani soudním řízení správním nebyla nesporná část nadměrného odpočtu vyčíslena. K vyčíslení nesporné části nadměrného odpočtu disponuje podklady stěžovatelka, a nikoliv žalovaný, který tuto skutečnost pouze konstatoval. Rozhodně tato konstatace nebyla myšlena jako výtky vůči stěžovatelce. Žalovaný se nezříká spolupráce na vymezení nesporné části nadměrného odpočtu, ale k tomu by musel mít k dispozici daňovou evidenci a daňové doklady, na základě jejichž kontroly by dospěl k vyčíslení nesporné části nadměrného odpočtu. Podle rozsudku Soudního dvora nesmí být tato nesporná část nadměrného odpočtu v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty zpochybněna a snižována, což by podle názoru žalovaného popřelo samotnou existenci nespornosti části nadměrného odpočtu.

V. Posouzení kasační stížnosti

[36] Předmětem projednávané věci je otázka možnosti stanovení nesporné části uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu pouze části uplatňovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění (nadměrného odpočtu DPH). Jinými slovy stěžovatel v řízení žádá vydání rozhodnutí o nesporné části jím

uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH (netýkající se zdanitelných plnění souvisejících s obchodováním s řepkovým olejem).

[37] Odpověď na výše uvedenou otázku poskytl Soudní dvůr. V právní větě rozsudku ve věci stěžovatele uzavřel, že „[č]lánky 179, 183 a 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“

[38] Soudní dvůr ve svém rozsudku připustil možnost vydat „částečný platební výměr“, resp. vrátit nespornou část nadměrného odpočtu DPH uplatněného daňovým subjektem. V projednávané věci to znamená překonání závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 264/2016 – 44 a na něj navazujícího rozsudku krajského soudu ve věci stěžovatele (krajský soud v prvním řízení ve věci zastal opačný právní názor), který stanovil, že daňový řád neumožňuje správci daně, aby vydal „částečný platební výměr“, resp. platební výměr na část daně.

[39] V rozsudku AGROBET CZ Soudní dvůr kromě nutnosti připuštění vrácení nesporné části uplatňovaného nadměrného odpočtu DPH stanovil i podmínky, za kterých je možné nadměrný odpočet (jeho část) vrátit.

[40] Tyto podmínky vymezil následovně (důraz přidán nyní kasačním soudem):

37 Pokud jde na druhém místě o otázku, za jakých podmínek lze v rámci daňové kontroly omezené daňovým orgánem na základě jeho vnitrostátního práva jen na určitá plnění v daném zdaňovacím období považovat danou část nadměrného odpočtu DPH za skutečně nespornou, je třeba uvést, že jelikož je nadměrný odpočet výsledkem aritmetické operace připomenuté v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku, lze o nesporné části tohoto nadměrného odpočtu hovořit pouze tehdy, pokud částka splatné daně i částka odpočitatelné daně připadající na tato plnění jsou samy nesporné.

38 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.

39 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.

40 V tomto rámci je třeba připomenout, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto prodlouženou lhůtu považovat za nepřiměřenou, pokud prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (rozsudek ze dne 12. května 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, bod 53 a citovaná judikatura), a že pokud dojde k vrácení takového nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatura).

41 Dále vzhledem k tomu, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH, zejména jejím článkem 273, a že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, musí vnitrostátní orgány a soudy odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 50, a ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, bod 34). V rámci daňových kontrol tedy musí daňové orgány – aby splnily konečný cíl, kterým je správné stanovení výše daně – nejen rozptýlit své případné pochybnosti o řádném průběhu určitých plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, ale také se ujistit, že nesrovnalosti, které případně odhalí, nejsou svým rozsahem nad rámec jejich podezření.

42 Je třeba též poukázat na to – jak uvádí předkládající soud v rámci své argumentace uvedené v bodě 25 tohoto rozsudku – že česká právní úprava, o níž jde ve věci v původním řízení, nedává osobě povinné k dani ani možnost prokázat oprávněnost jejich tvrzení o existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH, což je v rozporu s požadavky vyplývajícími z obecné zásady řádné správy.

43 V tomto ohledu je nutno zaprvé připomenout, že uplatňuje-li členský stát unijní právo, platí i v rámci daňové kontroly požadavky plynoucí z práva na řádnou správu – odrážejícího obecnou zásadu unijního práva – a mimo jiné právo každého, aby jeho záležitosti byly řešeny nestranně a v přiměřené lhůtě (obdobně viz rozsudek ze dne 8. května 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, body 49 a 50).

44 Zadrugé je třeba poukázat na to, že tato zásada řádné správy po správním orgánu, jako je daňový orgán ve věci v původním řízení, požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2010, Komise v. Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, bod 90 a citovaná judikatura). Kromě toho tato povinnost řádné péče, jejímž logickým důsledkem je právo každého na to, aby jeho záležitosti byly správními orgány řešeny nestranně, spravedlivě a v přiměřené lhůtě, v podstatě vyžaduje, aby tyto orgány pečlivě a nestranně zkoumaly všechny relevantní skutečnosti projednávaného případu a hlavně ty z nich, které se týkají tvrzení vyjádřených osobou povinnou k dani, v tomto případě společnosti AGROBET (obdobně viz rozsudek ze dne 22. října 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, body 30 až 35).

45 Tato judikatura se použije i v případě, kdy osoba povinná k dani tvrdí, že podezření daňového orgánu týkající se řádného průběhu části plnění zahrnutých do daného přiznání k DPH nemůže mít dopad na plnění, která nejsou dotčena rozsahem příslušné daňové kontroly, ani na určitou část nadměrného odpočtu DPH vykázaného v tomto přiznání, a že tím pádem existuje nesporná část tohoto nadměrného odpočtu. Může být totiž v oprávněném zájmu osoby povinné k dani, aby daňový orgán vydal rozhodnutí potvrzující, že uvedená kontrola zůstane omezena pouze na určitá plnění, zvláště když tato plnění tvoří jen malou část ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

46 Za těchto podmínek je třeba zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava, která by v rámci opatření přijatých členským státem na základě článku 273 směrnice o DPH nedovolovala osobě povinné k dani předložit takové důkazy a daňovému orgánu přijmout k tomu rozhodnutí, by byla v rozporu se zásadou řádné správy, a nebyla by tedy slučitelná se směrnicí o DPH.

47 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.

48 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 svým 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.

49 *V daném případě přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda s ohledem na důkazy případně předložené společností AGROBET daňový orgán v kterékoli fázi daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním řízení, jasně, přesně a jednoznačně identifikoval nebo měl identifikovat existenci nesporné části nadměrného odpočtu DPH a konkrétně zda určil nebo měl určit, že částky splatné daně a odpočitatelné daně odpovídající plněním, která nejsou rozsahem této kontroly dotčena, se již nemohly do skončení této kontroly odchýlit od částek deklarovaných osobou povinnou k dani. Dále mu přísluší ověřit, zda daňový orgán byl nebo měl být schopen se zřetelem ke svým pochybnostem vyjádřeným u příležitosti daňové kontroly a s ohledem na veškeré podklady v rámci této kontroly a na relevantní okolnosti dané věci stejným způsobem určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem kontroly dotčena. Při takovém ověření by měly být zohledněny zejména případné sankce, které by v situaci částečného nebo prozatímního vrácení nárokové části nadměrného odpočtu DPH mohly osobě povinné k dani hrozit v případě, že by daňová kontrola dospěla k pozitivnímu výsledku.*

50 *Pokud by daňový orgán nebyl schopen tato zjištění učinit, nebylo by možné mu vytýkat, že odmítl vydání částečného platebního výměru před skončením daňové kontroly, o níž jde ve věci v původním řízení.*

51 *S ohledem na předchozí úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 179, 183 a 273 směrnice o DPH, posuzované ve světle zásady daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje, aby daňový orgán před skončením daňové kontroly týkající se přiznání k DPH, ve kterém je za určité zdaňovací období vykázán nadměrný odpočet, připustil vrácení části tohoto nadměrného odpočtu vztahující se k plněním, která k okamžiku zahájení této kontroly nejsou jejím rozsahem dotčena, pakliže není možné jasně, přesně a jednoznačně určit, že bez ohledu na výsledek této kontroly bude nadále existovat nadměrný odpočet DPH, jehož částka přitom může být případně nižší než částka vztahující se k plněním, jež nejsou rozsahem této kontroly dotčena, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.*

[41] Souhrnně lze uzavřít, že o nesporné části uplatňovaného nadměrného odpočtu lze uvažovat, pokud tuto část odpočtu nebude možné v dalším průběhu řízení zpochybnit (nestane se součástí prověřovaných zdanitelných plnění v rámci daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností a nebude zasažena daňovým podvodem nebo získaná zneužívajícím způsobem). Na správce daně v rámci vymezení nesporné části dopadá zásada řádné správy (srov. bod [44] rozsudku Soudního dvora AGROBET CZ), která požaduje, aby v rámci svých kontrolních povinností provedl pečlivý a nestranný přezkum všech

relevantních aspektů a zajistil tak, že bude mít při přijímání svého rozhodnutí k tomu účelu co nejúplnější a nejspolehlivější poznatky. Tato povinnost je spjatá i s poslední podmínkou pro vrácení nesporné části nadměrného odpočtu. Soudní dvůr v bodu [48] svého rozsudku vyslovil, 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 svým 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.“

[42] Právě v uvedeném smyslu je nutno vykládat závěry Ústavního soudu vyjádřené v nálezu sp. zn. II. ÚS 819/18, ve kterém soud uvedl, že „[d]aňový řád (§ 90 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením 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.“ Ústavním soudem zmiňovanou „nespornou část nadměrného odpočtu“ je přitom nutno určit tak, jak plyne právě z citovaného rozhodnutí Soudního dvora. Nelze tedy hovořit o nesporné části nadměrného odpočtu, jedná-li se o zdanitelná plnění, která správce daně může v budoucnu zpochybnit (zpravidla půjde o zdanitelná plnění nějakým způsobem spjatá s prověřovanou částí nadměrného odpočtu - stejné subjekty u vstupů či výstupů, obdobný ekonomický model plnění apod.). Soudní dvůr tato zdanitelná plnění považuje za součást sporné části nadměrného odpočtu. Nutno dodat, že bude na správci daně, aby případnou možnost vzniku pochybností adekvátně určil, popsal a vysvětlil, resp. aby stanovil, proč zdanitelná plnění nejsou nesporná, ač jsou prozatímne vyňata z kontrolních postupů. To bude platit i pro situaci, v níž se daňový subjekt bude domáhat rozšíření nesporné části nadměrných odpočtů či jejího určení v situaci zahájení kontrolních postupů na celé zdaňovací období.

[43] V projednávané věci došlo k ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů. Stěžovatel správně uvádí, že mu v takovém případě náleží právo na změnu žalobního typu dle § 95 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), které potvrdil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2020, č. j. 1 Afs 22/2020 – 34. Soud v rozsudku mimo jiné uvedl, že „nevydání rozhodnutí o nesporné části nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (resp. nevydání částečného platebního výměru) bylo možno v posuzovaném případě považovat za nezákonnou nečinnost správce daně. Stěžovatelka proto zvolila adekvátní nástroj ochrany proti postupu žalovaného, a to žalobu na ochranu proti nečinnosti. [...]. Vydáním celkového platebního výměru bylo zkonsumováno právo stěžovatelky na vydání částečného platebního výměru v rozsahu nesporné části nadměrného odpočtu. Žaloba na ochranu proti nečinnosti žalovaného proto již nemohla být úspěšná. [...]. [Za nastalé situace] je nutné upřednostnit co nejrychlejší a z hlediska procesní ekonomie nejvýhodnější cestu k vedoucí k ochraně práv stěžovatelky; tou je v posuzované věci umožnění změny žaloby v reakci na změnu procesní situace nastalé v průběhu soudního řízení.“ Stejně tak lze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že o změně žalobního typu v projednávané věci má rozhodnout krajský soud, nikoliv Nejvyšší správní soud. V této souvislosti soud upozorňuje na skutečnost, že zásahovou žalobou se zde nelze domáhat vyslovení

nezákonné nečinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2020, č. j. 5 As 138/2020 – 80). Proto je důležité správně formulovat žalobní petit v intencích závěrů zrušujícího rozsudku č. j. 1 Afs 22/2020 – 34, aby o něm mohl krajský soud rozhodnout. Tak ostatně postupoval podle pokynu kasačního soudu Městský soud v Praze, který v citované věci v dalším řízení rozhodl rozsudkem ze dne 29. 7. 2020, č. j. 15 A 67/2019 – 123, v němž výrokem určil, že zadržování nesporné části nadměrného odpočtu (nikoliv nezákonná nečinnost) po konkrétně vymezenou dobu a ve vztahu ke konkrétním zdanitelným plněním bylo nezákonným zásahem.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud pro výše uvedené shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v něm citovaných rozhodnutí Ústavního soudu, Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.

[45] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu