

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Sylvy Šiškeové a soudců Karla Šimky a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s.r.o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2021, č. j. 9494/21/5100-41456-711233, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 1. 2024, č. j. 25 Af 25/2021-46,

t a k t o :

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

Brání zásada přiměřenosti či zásada neutrality daně takové vnitrostátní úpravě zajišťovacích opatření u daně z přidané hodnoty, která za splnění zákonných podmínek umožňuje správci daně zajistit daňovému subjektu částku (případně ji vymoci exekucí) na základě odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, která bude pravděpodobně stanovena, aniž by následně byl daňovému subjektu přiznán úrok z rozdílu mezi zajištěnou částkou a skutečně stanovenou daní, pokud samotné zajištění není shledáno nezákonným?

II. Řízení o kasační stížnosti **se přerušuje**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmět podnikání žalobkyně byl ve zdaňovacím období leden až březen 2015 velkoobchod s rudami, kovy a hutními materiály. Finanční správa České republiky zajišťovacím příkazem ze dne 19. 6. 2015 uložila žalobkyni povinnost zajistit úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za toto období složením jistoty ve výši 13 556 641 Kč. Zajišťovací příkaz byl v soudním přezkumu shledán zákonným. Na základě daňové kontroly a odvolání žalobkyně vydala finanční správa rozhodnutí, kterým ukončila

účinnost zajišťovacího příkazu v částce 6 084 162 Kč. Zajišťovací příkaz tedy zůstal účinný v částce 7 472 749 Kč. Před vydáním rozhodnutí o snížení zajištěné částky však u žalobkyně došlo k daňové exekuci a převodům z jiných daňových účtů žalobkyně. Byla vymožena částka 7 844 009,23 Kč, tedy částka vyšší, než na kterou zůstal zajišťovací příkaz účinný.

[2] Žalobkyně se po finanční správě domáhala úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a to z rozdílu mezi původně zajištěnou částkou a sníženou zajištěnou částkou, od úhrady jednotlivých částek během exekučního řízení do 4. 12. 2019. Finanční správa jí tento nárok nepřiznala. Uvedla, že pro to nejsou splněny zákonné podmínky. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále „krajský soud“). Krajský soud žalobu zamítl. Souhlasil se žalovaným, že žalobkyně nesplnila podmínky podle § 254 zákona č. 290/2009 Sb., daňový řád. Na rozdíl od názoru žalobkyně neshledal důvod analogicky aplikovat judikaturu Nejvyššího správního soudu (NSS) a Soudního dvora ve věci nadměrných odpočtů.

[4] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Tvrdila, že pokud stát zablokuje osobě povinné k dani finanční prostředky, je lhostejné, zda tak učiní zadržením nadměrného odpočtu po dobu jeho prověřování, nebo vydáním zajišťovacího příkazu do doby objasnění, zda bude dobytý daňový nedoplatek. Jakákoli blokáda finančních prostředků je diskriminací oproti těm, kteří zajišťovacím příkazem postiženi nejsou.

[5] Žalobkyně poukázala na zásadu neutrality daně jako klíčový koncept evropského práva. Daňový subjekt nemůže zásahem státu dočasně nakládat s finančními prostředky. Tato diskriminace musí být zhojena. Není důležité, že se zásada neutrality daně uplatňuje především u nadměrných odpočtů. Specifika nadměrných odpočtů nezpůsobují, že jiné formy hospodářského zvýhodnění nejsou pod ochranou zásady neutrality daně. Podle žalobkyně Soudní dvůr doposud nezodpověděl otázku, zda zajišťovací příkaz podle českého práva spadá pod hospodářská znevýhodnění, která je třeba odškodnit. Navrhla proto položení předběžné otázky.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Argumentace zásadou neutrality daně a unijním systémem je mimoběžná. Úrok lze přiznat pouze při kumulativním splnění podmínek podle § 254 daňového řádu. K tomu v této věci nedošlo, a žalobkyni tak nemohl vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

II. Použitelné právo EU a vnitrostátní právo

[7] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) upravuje společný systém daně z přidané hodnoty (čl. 1 odst. 1 směrnice o DPH).

[8] Článek 273 směrnice o DPH stanoví:

Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.

[9] Ve vnitrostátním právu je úprava zajišťovacích příkazů obsažena v § 167 až § 169 daňového řádu:

§ 167

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

- (1) *Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.*
- (2) *Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.*
- (3) *Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*
- (4) *U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.*

§ 168

- (1) *Pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*
- (2) *Proti zajišťovacímu příkazu nelze uplatnit obnovu řízení.*
- (3) *Pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního. Vznikl-li v důsledku těchto rozhodnutí vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vznik.*
- (4) *Dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.*

- (5) *Uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.*
- (6) *Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem. Toto zástavní právo trvá v rozsahu, který odpovídá výši zajištěné daně, která byla stanovena nebo která se stala splatnou, po zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodů uvedených v odstavcích 4 a 5.*

§ 169

- (1) *Pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*

[10] Pro oblast daně z přidané hodnoty pak platí speciální ustanovení § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které v některých ohledech dává správci daně při uplatnění zajišťovacích příkazů rozsáhlejší a vůči daňovému subjektu citelnější pravomoci:

§ 103

*Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň
Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.*

[11] K úrokům hrazeným finanční správou daňovým subjektům existuje úprava v § 254 a § 254a daňového řádu:

§ 254

- (1) *Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
- (2) *V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlém stav.*

pokračování

- (3) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
- (4) Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.
- (5) Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.
- (6) 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.

§ 254a

- (1) 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.
- (2) Běh doby podle odstavce 1 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání
- (3) Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.
- (4) Správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu.
- (5) Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.
- (6) 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.

[12] Z vnitrostátního práva (daňového řádu a případně zákona o dani z přidané hodnoty) plyne následující. Pokud má finanční správa odůvodněné obavy, že daň bude v době své vymahatelnosti nedobytná, či její vybrání bude značně obtížné, je oprávněna vydat zajišťovací příkaz k zajištění DPH (i jiné daně). Zajistit lze daň, která doposud není splatná. Kromě toho lze takto zajistit i daň, která ještě nebyla stanovena, ale lze předpokládat, že se tak stane. Jedná se o rozhodnutí založené na hypotetické úvaze. Naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu a založit je na konkrétních poměrech osoby povinné k dani (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS, ECLI:CZ:NSS:2014:1.As.27.2014.31). Značné obtíže pak znamenají, že výběr daně by běžně dostupnými prostředky finanční správy nemusel být dostatečně účinný, nebo by se mohl zcela zmařit. Zajištění daně je významným zásahem do majetkové sféry osoby povinné k dani, a proto k němu lze přistoupit pouze za

těchto podmínek. Peněžní částka se tedy zajistí v době, kdy daň zatím nebyla stanovena, případně ještě není splatná.

[13] Finanční správa je po vydání zajišťovacího příkazu povinna zjišťovat, zda trvají důvody zajištění. Pokud nikoli, rozhodne o ukončení zajišťovacího příkazu. V zajišťovacím příkazu musí být uvedeny i důvody pro výši zajištěné částky. Zjistí-li finanční správa, že by částka složené jistoty měla být nižší, rozhodne o změně její výše (§ 168 odst. 3 daňového řádu). Může tak docházet k situacím, kdy je vydán zajišťovací příkaz a částka je v průběhu zajištění snížena, případně je stanovena nižší daň, než jaká byla výše zajištění. Na úhradu daně může být podle § 168 odst. 5 daňového řádu převedena zajištěná částka až tehdy, uplynul-li den splatnosti dotyčné daně.

[14] Daňový řád obsahuje také úpravu úroků hrazených finanční správou. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu umožňuje přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně při kumulativním splnění dvou podmínek. První z nich je zrušení či změna rozhodnutí o stanovení daně z důvodu jeho nezákonnosti, případně prohlášení za nicotné. Druhou pak je úhrada daně provedená na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, ECLI:CZ:NSS:2014:7.Afs.94.2014.53). Pro přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu přistupuje k těmto podmínkám ještě podmínka třetí, podle níž musí k úhradě peněžní částky dojít neoprávněným vymáháním. Smyslem úroku je satisfakce osobám dotčeným nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Kompenzuje povinnost uhradit částku, kterou by daňový subjekt bez nezákonného rozhodnutí nemusel hradit. Úrok z neoprávněného jednání správce daně kompenzuje daňovému subjektu nemožnost nakládat s jeho finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí.

[15] Ačkoli může mít zajišťovací příkaz zásadní dopad do majetkové sféry osoby povinné k dani, finanční správa jeho vydáním pouze realizuje svou zákonnou pravomoc. Pokud není zajišťovací příkaz shledán nezákonným či nicotným, nenáleží podle vnitrostátní právní úpravy osobě povinné k dani žádný úrok. Podle českého práva tedy není možné přiznat osobě povinné k dani úrok za zadržení finančních prostředků v případě, že bude zajištěná částka následně snížena, nebo bude stanovena nižší daň, pokud finanční správa při rozhodnutí o zajištění nevybočila ze zákonem stanovených mezí.

III. Rozbor předběžné otázky

[16] V posuzované věci finanční správa zajišťovacím příkazem uložila žalobkyni zajistit úhradu dosud nestanovené DPH. NSS v rozsudku ze dne 11. 4. 2018, č. j. 4 Afs 347/2018-28, ECLI:CZ:NSS:2019:4.Afs.347.2018.28, shledal tento zajišťovací příkaz souladný se zákonem. Finanční správa měla totiž podezření o zapojení žalobkyně do daňového podvodu. To vycházelo z podkladů založených ve správním spise, zejména z výpisů z bankovních účtů.

[17] Žalobkyně po vydání rozhodnutí o snížení zajištěné částky požadovala úrok z rozdílu mezi původně zajištěnou částkou a sníženou zajištěnou částkou.

pokračování

[18] Zajišťovací příkaz však nebyl zrušen ani prohlášen za nicotný. Nebyla tak splněna již první podmínka podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Proto nebylo možné uvažovat ani o aplikaci odst. 2 téhož ustanovení. Daňová exekuce nebyla prohlášena za nezákonnou a nezákonný nebyl ani exekuční titul, tedy zajišťovací příkaz. Jelikož postup finanční správy nebyl shledán nezákonným, není možné při doslovném výkladu žalobkyni přiznat úrok z jejího neoprávněného jednání. Vychází však otázka, zda takový postup není v rozporu se zásadou přiměřenosti, případně zásadou neutrality daně. Soud je totiž povinen vykládat vnitrostátní právo v souladu s unijním právem a jeho cíli.

[19] Zásada daňové neutrality bývá v judikatuře Soudního dvora zmiňována mimo jiné jako neutralita spočívající v řádném uplatňování DPH ve všech jeho aspektech. To znamená dodržování pravidel stanovených směrnicí včetně jejích následných změn. Lze zmínit neutralitu daně v otázkách uplatňování osvobození od DPH (např. rozsudky ze dne 9. 2. 2017, *Euro Tyre*, C-21/16, ze dne 8. 11. 2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, nebo rozsudek ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20), v obecných podmínkách společného systému DPH (např. rozsudky ze dne 3. 5. 2012, *Lebara*, C-520/10, ze dne 7. 11. 2013, *Tulică a Plavogin*, C-249/12 a C-250/12, ze dne 21. 10. 2021, *CHEP Equipment Pooling*, C-396/20, rozsudek ze dne 20. 12. 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, nebo rozsudek ze dne 6. 10. 2021, *Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe*, C-717/19) a především neutrality daně v otázkách nadměrných odpočtů a souvisejících úroků.

[20] Při stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH mají členské státy určitou volnost. Nicméně vrácení nadměrného odpočtu DPH je jedním ze základních prvků zajišťujících aplikaci principu neutrality společného systému DPH. Proto platí, že členské státy nesmí tento princip narušovat tím, že by osobu povinnou k dani úplně nebo částečně touto daní zatížily. Platí, že členskými státy zvolená metoda vrácení nesmí pro plátce představovat žádné finanční riziko (rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 10. 2001, *Komise v. Itálie*, C-78/00, zejména body 32 až 34, a ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, bod 17). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, s poukazem na toto pravidlo vyloučil odepřít úrok osobě povinné k dani v případě právní úpravy, která se zpětnou účinností prodlužuje lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu DPH.

[21] Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 24. 10. 2013, *Rafinăria Steua Română*, C-431/12, zásada daňové neutrality brání sankci spočívající v odepření nároku na vrácení nebo na odpočet. Pokud je nadměrný odpočet DPH vrácen osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (obdobně např. rozsudek ze dne 14. 5. 2020, *AGROBET CZ*, C-446/18, předtím ve vztahu odpočtu zadržovanému po dobu daňové kontroly usnesení ze dne 21. 10. 2015, *KOVOZBER*, C-120/2015, zejména body 22 až 33). Tuto povinnost dovodil Soudní dvůr i v případě, kdy vnitrostátní právo neobsahovalo žádnou úpravu, která by takovou situaci výslovně řešila, a tuto povinnost nestanoví ani čl. 183 směrnice o DPH (rozsudek ze dne 12. 5. 2021, *INSS*, C-844/19).

[22] Z výše citovaných rozsudků lze podle NSS shrnout, že v souladu se zásadou neutrality nesmí podmínky vrácení nadměrného odpočtu zatížit osobu povinnou k dani zcela nebo částečně touto daní. Členské státy mají k dispozici nástroje, které jim umožňují prověřovat nároky osoby povinné k dani. Opatření, která stát vůči osobě povinné k dani přijme, však musí být přiměřená a nesmí zahrnovat jakékoli finanční riziko. Proto osobě povinné k dani náleží i úroky z nadměrného odpočtu zadržovaného po nepřiměřenou dobu.

[23] Podle NSS je pro předkládanou věc zásadní posouzení otázky úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu učiněné Soudním dvorem v rozsudku ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide a další*, spojené věci C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96. Rozsudkem řešená belgická právní úprava, která přiznává úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu pouze v případě, kdy nebyl plátcí vyplacen do 31. března roku následujícího po roce, v němž vratitelný nadměrný odpočet vznikl, je podle Soudního dvora neslučitelná se zásadou proporcionality. Belgická úprava u nadměrných odpočtů přitom slouží k obdobnému účelu jako zajišťovací příkaz v české právní úpravě (zejména bod 6 rozsudku). V případě daňového dluhu, který je zcela nebo zčásti jistý, konečný a splatný, což je mimo jiné případ, kdy je sporný nebo kdy byl vydán exekuční příkaz, umožňuje belgická právní úprava správnímu orgánu ponechat si odpočet až do výše nárokové daně. Toto zadržení je účinné jako preventivní zajištění až do konečného vyřešení sporu.

[24] Soudní dvůr v rozsudku *Garage Molenheide* připustil, že členské státy v zásadě mohou přijmout opatření jako zajištění vratné části DPH. Členské státy musí používat prostředky, které jim umožní účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátními předpisy, jako je například co nejúčinnější ochrana státní pokladny. Zároveň ale tyto prostředky musí co nejméně narušovat cíle a zásady stanovené unijními předpisy. Opatření přijatá členskými státy nesmí překračovat meze toho, co je pro dosažení cíle nezbytné. Rozsudek *Garage Molenheide* sice hovoří o zadrženém nadměrném odpočtu, podle NSS jsou však jeho závěry obecnější a lze je vztáhnout i na další opatření k zajištění DPH, a to včetně povinnosti úhrady úroků.

[25] NSS reflektuje smysl a účel systému výběru DPH, jeho základní strukturální prvky, zásadu přiměřenosti a neutrality daně ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců. Společný systém DPH spočívá v tom, že všechny osoby v řetězci se o něj dělí tou měrou, jakou se podílejí na postupném vytváření hodnoty, a to nejen částkou, ale i v čase. Proto je nutné, aby nedocházelo k zadržování finančních prostředků osob povinných dani po nepřiměřenou dobu. Ve vztahu mezi státem a osobou povinnou k dani však může vyvstat nejistota o výši daňové povinnosti. Členské státy proto mají k dispozici prostředky, které jim umožňují prověřit nároky osoby povinné k dani. Jak plyne z judikatury Soudního dvora týkající se nadměrných odpočtů, tyto prostředky pro osobu povinnou k dani nesmí představovat finanční riziko. Proto by měla osobě povinné k dani náležet finanční náhrada ztráty vzniklé v důsledku nemožnosti disponovat peněžní částkou, která jí byla státem zadržena nad dobu přiměřenou. Stejně jako u nadměrných odpočtů může i v případě zajištění dosud nestanovené daně dojít k zákonnému zajištění částky. Finanční správa může daňovou povinnost ověřovat bez průtahů a účelně, to však neznamená, že nedojde k zajištění vyšší částky, než bylo nutné, a že tato částka nebude zajištěna po nepřiměřeně dlouhou dobu. Vzhledem k různým okolnostem (např. potřebě

pokračování

mezinárodního dožádání) může docházet k tomu, že se zajištěná částka sníží či se stanoví nižší daňová povinnost se značným časovým odstupem od vydání zajišťovacího příkazu a samotného zajištění této částky.

[26] V případě žalobkyně došlo k zákonnému zajištění finančních prostředků. Finanční správa sledovala legitimní cíl směřující k vybrání daně, neboť měla odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, u níž se jevílo jako pravděpodobné, že bude stanovena. Ačkoli postup finanční správy byl v souladu se zákonem a nárok na vrácení nadměrně zajištěných finančních prostředků vznikl až rozhodnutím o snížení výše zajištěné částky, nelze pominout, že došlo k blokaci finančních prostředků žalobkyně. S peněžními prostředky tvořícími rozdíl mezi původně zajištěnou částkou a sníženou zajištěnou částkou totiž žalobkyně nemohla po určitý čas nakládat, neboť byly v dispozici státu. Zároveň žalobkyni nebyl s ohledem na znění vnitrostátní právní úpravy přiznán úrok z tohoto rozdílu.

[27] Vyvstává proto otázka, zda není v rozporu se zásadou přiměřenosti, případně neutrality daně, aby stát toto zajištění finančních prostředků osobě povinné k dani nekompenzoval, neboť v členském státě neexistuje právní úprava, která by při zákonném zajištění a následném snížení zajištěné částky, případně doměření nižší částky, takový postup umožňovala. Žádná z rozhodnutí Soudního dvora se nevyjadřovala k zajišťovacím opatřením či k zadržením prostředků v okamžiku, kdy tyto prostředky ještě nebyly splatnou daní. Proto je NSS bez dalšího neaplikoval. Nemohl však odhlédnout od toho, že došlo k zajištění finančních prostředků osoby povinné k dani v systému DPH v důsledku jednání finanční správy, a proto lze uvažovat o tom, že je možné závěry citovaných rozsudků Soudního dvora aplikovat i na posuzovaný případ.

IV. Závěr

[28] NSS proto pokládá Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

Brání zásada přiměřenosti či zásada neutrality daně takové vnitrostátní úpravě zajišťovacích opatření u daně z přidané hodnoty, která za splnění zákonných podmínek umožňuje správci daně zajistit daňovému subjektu částku (případně ji vymoci exekucí) na základě odůvodněné obavy z nedobytnosti daně, která bude pravděpodobně stanovena, aniž by následně byl daňovému subjektu přiznán úrok z rozdílu mezi zajištěnou částkou a skutečně stanovenou daní, pokud samotné zajištění není shledáno nezákonným?

[29] V návaznosti na položení předběžné otázky NSS dle § 48 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, přerušil řízení. Poté, co Soudní dvůr o předložené otázce rozhodne, bude v řízení pokračovat (§ 48 odst. 6 soudního řádu správního).

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

V Brně dne 16. prosince 2025

Sylva Šiškeová
předsedkyně senátu