

Věc C-9/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

10. ledna 2020

Předkládající soud:

Finanzgericht Hamburg (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

10. prosince 2019

Žalobkyně:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Žalovaný:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku, Německo)

Usnesení

Ve věci

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[omissis] Hamburk

- žalobkyně-

[omissis]

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Finanční úřad Hamburk-Oberalster)

[omissis]

- žalovanému-

ve věci daně z obratu za roky 2013 -2015
záloh na daň z obratu za rok 2016

rozhodl Finanzgericht Hamburg (Finanční soud v Hamburku), [omissis] dne 10. prosince 2019

[omissis]

takto:

I. Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) předkládají následující předběžné otázky:

1. Brání článek 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž vzniká nárok na odpočet daně již v okamžiku uskutečnění plnění i tehdy, pokud daňová povinnost dodavatele zboží či poskytovatele služby vzniká podle vnitrostátního práva až přijetím platby a platba dosud nebyla učiněna?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku: Brání článek 167 směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž nelze nárok na odpočet daně uplatnit za zdaňovací období, v němž byla platba uhrazena, pokud daňová povinnost dodavatele zboží nebo poskytovatele služby vzniká až přijetím platby, plnění však bylo poskytnuto již v dřívějším zdaňovacím období a za toto dřívější daňové období již nelze nárok na odpočet daně podle vnitrostátního práva uplatnit z důvodu promlčení?

II. Řízení se přerušuje do doby rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie.

POUČENÍ O OPRAVNÝCH PROSTŘEDCÍCH

[omissis]

A. Skutkové okolnosti a předmět sporu

- 1 Účastníci řízení vedou spor o to, zda nárok příjemce plnění na odpočet daně podle ustanovení § 15 odst. 1 první věty bodu 1 německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) vzniká již při uskutečnění plnění nebo až s přijetím platby, pokud poskytovatel služby provádí výpočet daně z obratu podle přijatých plateb (takzvané „zdanění podle skutečnosti“).
- 2 Žalobkyně, společnost založená podle občanského práva, dosahovala ve sporných letech obrátů z pronájmu komerčního pozemku. Žalobkyně sama si tento pozemek najala. Žalobkyně i její pronajímatelka se účinně vzdaly osvobození takovýchto obrátů z pronájmu od daně a rozhodly se tedy stát se osobami povinnými k dani z obratu. Finanční správa oběma podle § 20 UStG povolila, aby daň počítaly

nikoliv podle sjednaných, nýbrž podle skutečně přijatých plateb. Žalobkyně měla uzavřenu nájemní smlouvu, disponovala tedy řádnou dlouhodobou fakturou.

- 3 Od roku 2004 měla žalobkyně část plateb nájemného odloženou. Ve sporných letech 2013 až 2016 proto uskutečnila platby za přenechání pozemku za roky 2009 až 2012. Jedná se o tyto konkrétní platby:

2013:	22 382,00 €	za nájem v roce 2009
	<u>16 898,00 €</u>	za nájem v roce 2010
	39 280,00 €	
2014:	14 075,98 €	za nájem v roce 2010
	<u>25 204,02 €</u>	za nájem v roce 2011
	39 280,00 €	
2015:	5 769,30 €	za nájem v roce 2011
	<u>1 370,70 €</u>	za nájem v roce 2012
	7 140,00 €	
2016:	<u>7 140,0 €</u>	za nájem v roce 2012
	7 140,0 €	

- 4 Pronajímatelka mimoto odpustila nájemkyni v roce 2016 zbývající dluh ve výši 22 462,62 euro.
- 5 Uvedené platby obsahovaly 19 % daň z obratu. Žalobkyně uplatnila svůj nárok na odpočet daně - nezávisle na období nájmu, jehož se platby týkaly - vždy za období pro podání předběžného daňového přiznání resp. v kalendářním roce, v němž byla platba provedena.
- 6 V rámci externí kontroly daně z obratu byl tento postup vytýkán. Kontrolorka byla toho názoru, že nárok na odpočet daně vznikl již s uskutečněním plnění, v projednávané věci tedy přenecháním pozemku v jednotlivých měsících, a proto musí být uplatněn v příslušném období. Následně byly dne 15. června 2017 vydány příslušné výměry daně z přidané hodnoty za roky 2011 až 2015 a příslušné výměry záloh na daň z přidané hodnoty pro rok 2016. Odpočet daně v nich nebyl stanoven na základě plateb uskutečněných v každém roce, nýbrž na základě nájemného sjednaného za každý rok. Pro sporné roky to mělo na daň tento vliv:
- 2013: nižší odpočet daně resp. nedoplatek daně ve výši 6 271,60 euro
 - 2014: nižší odpočet daně resp. nedoplatek daně ve výši 6 271,60 euro
 - 2015: nižší odpočet daně resp. nedoplatek daně ve výši 1 140,00 euro
 - 2016: nižší odpočet daně resp. nedoplatek daně ve výši 4 726,47 euro

- 7 Za roky 2011 a 2012 byla vyměřená daňová povinnost nižší o 2 759,79 euro resp. 2 665,32 euro, neboť nedoplatky na nájemném nově vzniklé v těchto letech překročily platby učiněné za předchozí roky. Výměry za roky 2011 a 2012 tedy nejsou předmětem sporu.
- 8 Výměry za roky před rokem 2011 nebyly pozměněny, protože zde již došlo, pokud jde o výměr daně, k promlčení. Tyto výměry také nejsou předmětem sporu. Výsledkem je, že daň z přidané hodnoty, která byla zahrnuta v platbách nájemného z let 2013 a 2014 za období nájmu 2009 a 2010, nebyla žalobkyni zohledněna v odpočtu daně. V letech 2009 a 2010 žalobkyně tento odpočet daně neuplatnila. Žalovaný jej za roky 2013 a 2014 neuznává, neboť nárok na odpočet vznikl již v roce 2009 resp. 2010 a měl být uplatněn již tehdy.
- 9 Proti výměrům daně z obratu resp. zálohám na daň z obratu za roky 2013 až 2016 ze dne 15. června 2017 podala žalobkyně dne 3. července 2017 odpor. Odpory byly zamítnuty dne 8. listopadu 2017. Nato podala žalobkyně dne 28. listopadu 2017 žalobu.
- 10 Žalobkyně namítá, že napadené výměry porušují směrnici 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Má za to, že názor žalovaného, že právo na odpočet daně vzniká vždy již s uskutečněním plnění, není podle této směrnice správný. Pokud poskytovatel stanoví svou daň podle přijaté platby, vzniká nárok příjemce plnění na odpočet daně naopak až tedy, kdy příjemce plnění tuto platbu učinil. Žalobkyně tedy správně uplatnila svůj nárok na odpočet daně vždy až v roce platby.

B. Příslušná právní ustanovení

I. Vnitrostátní právo

- 11 Relevantní ustanovení německého UStG zní takto:

§ 13 Vznik daňové povinnosti

(1) Daňová povinnost vzniká

1.

u dodání zboží a poskytování služeb

a)

pokud je daň stanovena na základě sjednané úplaty (§ 16 odst. 1 první věta), po uplynutí doby pro podání předběžného přiznání, během níž se plnění uskutečnilo. Totéž platí pro částečná plnění. K částečnému plnění dochází, je-li sjednána odděleně úplata za určité části rozdělitelného hospodářského plnění. Je-li úplata nebo její část zaplácena před uskutečněním plnění nebo částečného plnění, vzniká

odpovídající částečná daňová povinnost po uplynutí doby pro podání předběžného přiznání, během níž došlo k zaplacení úplaty nebo její části.

b)

pokud je daň stanovena na základě přijaté odměny (§ 20), po uplynutí doby pro podání předběžného přiznání, během níž byla zaplácena sjednaná úplata ,[...]

§ 15 – Odpočet daně na vstupu

(1) Podnikatel může odečíst tyto částky daně:

1.

ze zákona splatné daně za zboží a jiná plnění, která byla uskutečněna jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. Podmínkou odpočtu daně je, že podnikatel disponuje fakturou vystavenou podle § 14 a § 14a. [...]

§ 16 Výpočet daně, zdaňovací období a jednotlivé zdanění

(1) Daň se stanoví, neplatí-li § 20, na základě sjednaných úplat. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. [...]

(2) Od daně stanovené podle odstavce 1 se odečte daň na vstupu připadající na zdaňovací období a odečitatelná podle § 15. [...]

§ 20 Výpočet daně na základě sjednaných úplat

Finanční úřad může na žádost povolit hospodářskému subjektu,

1.

jehož celkový obrat (§ 19 odst. 3) nepřesáhl v předchozím kalendářním roce 500 000 euro, nebo

2.

který je osvobozen od povinnosti vést účetnictví a sestavovat pravidelně účetní závěrky na základě ročních příjmů podle § 148 Abgabenordnung (daňový řád), nebo

3.

který dosahuje obratu z důvodu výkonu svobodného povolání ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů),

aby nevypočítával daň na základě sjednaných úplat (§ 16 odst. 1 první věta), nýbrž na základě přijatých. úplat [...]

II. Unijní právo

- 12 Podle názoru předkládajícího soudu jsou pro projednávanou věc relevantní tato ustanovení směrnice o DPH:

Článek 63

Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby

Článek 66

Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

[...]

b) nejpozději přijetím platby;

[...]

Článek 167

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

Článek 167a

Členské státy mohou v rámci volitelného režimu stanovit, že u osoby povinné k dani, jejíž povinnost k dani vznikne výhradně podle čl. 66 písm. b), dochází k odkladu nároku na odpočet daně, dokud není daň ze zboží dodaného nebo služby poskytnuté této osobě zaplacená dodavateli zboží nebo poskytovateli služby.

[...]

Článek 179

Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za daně zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.

[...]

Článek 180

Členské státy mohou povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179.

Článek 226

Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

7a. vzniká-li daňová povinnost v okamžiku přijetí platby podle čl. 66 písm. b) a okamžikem vzniku daňové povinnosti vzniká nárok na odpočet, poznámka „hotovostní účetnictví“;

[...]

C. Odůvodnění předložených otázek

I. První předběžná otázka

- 13 Účelem první otázky je vyjasnit, zda nárok na odpočet daně podle článku 167 směrnice o DPH vzniká bez výjimky vždy až v okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost z odpočitatelné daně, nebo zda se členské státy mohou - jak je přesvědčen žalovaný - od této zásady odchýlit, pokud ve vnitrostátním právu použijí volitelný režim podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH a daňová povinnost tedy poskytovateli vzniká až okamžikem přijetí platby.

1. Právní analýza podle vnitrostátního práva

- 14 Podle vnitrostátního práva je názor žalovaného správný. Podle ustanovení § 15 odst. 1 první věty bodu 1 UStG vzniká nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy bylo dodání zboží nebo jiné plnění uskutečněno.
- 15 V této souvislosti není podstatné, kdy poskytovateli plnění vzniká daňová povinnost. Zejména není relevantní, zda poskytovatel služby účtuje daň z obratu podle § 16 odst. 1 první věty UStG podle sjednaných odměn nebo zda ji účtuje podle § 20 UStG podle přijatých odměn. V případech podle § 20 UStG (zdanění podle přijatých odměn) sice podle § 13 odst. 1 písm. b) UStG daňová povinnost vzniká poskytovateli plnění až v okamžiku, kdy poskytovatel plnění přijme platbu. Ustanovení § 20 UStG ale nemá vliv na okamžik odpočtu daně u příjemce plnění [*omissis*].
- 16 Nic jiného nevyplývá ani z toho, že se nárok na odpočet daně podle § 15 odst. 1 první věty bodu 1 UStG týká pouze „ze zákona splatné daně“. Nelze z toho dovozovat, že nárok na odpočet daně předpokládá, že již musela vzniknout daňová povinnost poskytovateli plnění. V zásadě je tak vyjasněno pravidlo, že musí existovat plnění zdanitelné podle UStG a nesprávně vykázaná daň neopravňuje k odpočtu daně [*omissis*].

- 17 Pro odpočet daně u příjemce plnění je také nepodstatné, zda on sám je zdaňován podle sjednaných nebo přijatých úplat. Německý zákonodárce nevyužil možnost stanovenou v článku 167a směrnice o DPH, kdy u osob, které účtují daň podle přijatých plateb, vzniká nárok na odpočet daně až po úhradě platby.
- 18 Podle vnitrostátního práva vzniká nárok příjemce plnění na odpočet daně již v okamžiku uskutečnění plnění také v případě, účtuje-li poskytovatel plnění daň podle přijatých plateb a platbu ještě neobdržel. Příjemce plnění pak získává nárok na odpočet daně, ačkoliv poskytovatel plnění příslušnou daň z přidané hodnoty ještě nedluží.

2. Pochybnosti týkající se výkladu unijního práva

- 19 Z článku 167 směrnice o DPH by mohl vyplývat jiný závěr. Podle tohoto článku vzniká nárok příjemce plnění na odpočet daně až okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 20 a) Podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH mohou členské státy stanovit, že v případě určitých osob povinných k dani vzniká daňová povinnost až okamžikem přijetí platby. Této možnosti vnitrostátní zákonodárce využil v § 13 odst. 1 písm. b) UStG. Také v těchto případech ale vzniká nárok na odpočet daně podle vnitrostátního práva již v okamžiku, kdy bylo uskutečněno dodání nebo poskytnuta jiná služba. V případě striktního dodržování článku 167 směrnice o DPH je tedy tento článek v rozporu s vnitrostátním právem, neboť zrušuje úzkou vazbu mezi daňovou povinností a nárokem na odpočet daně upravenou v článku 167 směrnice o DPH [*omissis*]. Soudní dvůr se k této problematice podle všeho dosud nevyjádřil (nevyjasněno v rozsudku Soudního dvora ze dne 16. května 2013, C-169/12, bod 33 a násl.).
- 21 Pro důsledné použití článku 167 směrnice o DPH by kromě jednoznačného znění tohoto ustanovení mohl hovořit také nový čl. 226 bod 7a směrnice o DPH, který byl zaveden směrnicí Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (Úř. věst. L 189, s. 1). Podle něj musí faktura obsahovat poznámku „hotovostní účetnictví“, pokud se vznik daňové povinnosti řídí ustanovením čl. 66 písm. b) směrnice o DPH a nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Tato dodatečná poznámka na faktuře informuje příjemce o tom, že poskytovatel plnění je zdaňován podle přijatých plateb, a příjemce tak může z toho odvodit potřebné důsledky ohledně odpočtu daně. V literatuře je zastáván názor, že z čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH vyplývá, že vazba mezi daňovou povinností a nárokem na odpočet daně upravená v článku 167 směrnice o DPH je nyní nezbytná [*omissis*].
- 22 Směrnice 2010/45/EU měla být do vnitrostátního práva provedena do 31. prosince 2012; německý zákonodárce však čl. 226 bod 7a směrnice o DPH neprovedl. Vzhledem k vnitrostátní právní situaci se to jeví logické; příjemce faktury podle ní

nepotřebuje informaci o tom, zda je osoba vystavující fakturu zdaňována podle přijatých plateb, neboť na odpočet daně to nemá vliv.

- 23 b) Právní stav podle vnitrostátního práva je tak slučitelný s článkem 167 směrnice o DPH, není-li článek 167 směrnice o DPH povinným ustanovením, nýbrž pouhým „vodítkem“ [omissis].
- 24 Skutečnost, že článek 167 směrnice o DPH je pouhým vodítkem, by mohla vyplývat z prohlášení Rady a Komise k čl. 17 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23)[omissis]. Článek 17 odst. 1 směrnice 77/388/EHS je ustanovením, které předcházelo článku 167 směrnice o DPH a je zcela stejného znění. Podle prohlášení se členské státy mohou odchýlit od zásady stanovené v čl. 17 odst. 1 této směrnice, pokud je dodavatel nebo poskytovatel služeb zdaňován podle svých příjmů [omissis].
- 25 Není však beze všech pochyb, zda lze toto prohlášení použít k výkladu směrnice o DPH. Prohlášení sice je v zásadě možno uplatňovat na podporu výkladu právních aktů Evropské unie (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. června 2008, C-319/06, bod 32). Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie to však neplatí, pokud obsah prohlášení nebyl převzat do znění dotčené právní úpravy (rozsudek Soudního dvora ze dne 23. února 1988, 429/85, bod 9; rozsudek ze dne 26. února 1991, C-292/89, bod 18; rozsudek ze dne 29. května 1997, C-329/95, bod 23; rozsudek ze dne 3. prosince 1998, C-368/96, bod 26).
- 26 Podle této judikatury je podstatné, zda byl obsah protokolu převzat do ustanovení směrnice o DPH. Takové omezení, které vyplývá z protokolu, znění článku 167 směrnice o DPH nestanoví. Obsah protokolu se však mohl promítnout do nového ustanovení v čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH. Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že jeho použitelnost závisí na dvou podmínkách. Zaprvé musí daňová povinnost vzniknout v okamžiku přijetí platby podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH. Zadruhé musí nárok na odpočet daně vzniknout okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Druhá podmínka tedy opakuje znění článku 167 směrnice o DPH. V případě, že by měl být článek 167 směrnice o DPH vykládán striktně a bez výjimky, pak by tato druhá podmínka byla nadbytečná. Ze souhry článku 167 směrnice o DPH a čl. 226 bodu 7a směrnice o DPH tak vyplývají systematické důvody hovořící pro to, že článek 167 směrnice o DPH není striktním ustanovením, nýbrž vodítkem, od něž se členské státy mohou odchýlit.

3. Relevantnost položené otázky pro rozhodnutí

- 27 Předběžná otázka je relevantní pro rozhodnutí. [omissis] [dále vyloženo]

II. Druhá předběžná otázka

- 28 Druhá otázka vyvstává pouze v případě, že se členské státy mohou výše popsaným způsobem od ustanovení článku 167 směrnice o DPH odchýlit. Účelem otázky je vyjasnit, zda podnikatel smí v těchto případech uplatnit nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období, v němž by nárok na odpočet daně vznikl při restriktivním dodržování článku 167 směrnice o DPH, také v případě, že uplatnění v dřívějším zdaňovacím období dotčeném podle vnitrostátního práva již není možné.

1. Právní analýza vnitrostátního práva

- 29 V případě, že podnikatel odpočet daně neprovedl, nelze podle vnitrostátního práva uplatnit tento nárok za pozdější zdaňovací období. Nelze-li odpočet daně uplatnit zpětně, jako je tomu v projednávané věci z důvodu promlčení výměru, tento nárok propadá.
- 30 Podle ustanovení § 16 odst. 2 první věty UStG musí být odpočet daně uplatněn v tom zdaňovacím období, do něhož spadá. Odpočet daně je tedy nutno provést v tom zdaňovacím období, v němž jsou splněny podmínky tohoto nároku [omissis]. V pozdějším zdaňovacím období již nelze odpočet daně uplatnit [omissis]. Neprovede-li podnikatel odpočet daně v příslušném zdaňovacím období, může tak učinit pouze za podmínky, že ještě lze změnit výměr daně pro toto zdaňovací období [omissis]. Pokud však došlo za toto období k promlčení výměru, není jeho změna již přípustná.

2. Pochybnosti týkající se výkladu unijního práva

- 31 Článek 167 směrnice o DPH by mohl vyžadovat odlišné posouzení v případech, kdy vnitrostátní právo posouvá okamžik vzniku nároku na odpočet daně na rozdíl od článku 167 směrnice o DPH do dřívějšího zdaňovacího období, nárok za toto zdaňovací období nebyl uplatněn a dodatečné uplatnění je podle vnitrostátního práva vyloučeno, jako je tomu za okolností panujících v projednávané věci.
- 32 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet daně základní zásadou společného systému daně z přidané hodnoty, která je zárukou neutrality daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. září 2016, C-516/14, bod 37 a násl.; rozsudek ze dne 21. března 2018, C- 533/16, bod 37 a násl.; rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, C-664/16, bod 37 a násl.).
- 33 V souladu s článkem 179 směrnice o DPH se nárok na odpočet daně také podle unijního práva zásadně uplatní v tom zdaňovacím období, v němž vznikl (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. května 2008, C-95/07, bod 40 a násl.). Členské státy sice mohou podle článku 180 směrnice o DPH povolit odpočet daně,

který nebyl proveden v souladu s článkem 179 směrnice o DPH; německý zákonodárce tuto možnost nepoužil.

- 34 Zásadní význam nároku na odpočet daně by však mohl odůvodňovat nezbytnost umožnit podnikateli, aby odpočet daně za okolností, jaké panují v projednávané věci, uplatnil ve zdaňovacím období vyplývajícím z článku 167 směrnice o DPH také tehdy, pokud se vnitrostátní právo od článku 167 směrnice o DPH odchyluje. V zájmu zachování neutrality systému daně z přidané hodnoty by to mohlo být každopádně nezbytné tehdy, pokud uplatnění ve zdaňovacím období platném podle vnitrostátního práva již nebylo možné. V této situaci působí totiž odchylka od článku 167 směrnice o DPH, která je ve své podstatě pro podnikatele příznivá, v jeho neprospěch.

3. Relevantnost položené otázky pro rozhodnutí

- 35 Druhá předběžná otázka je relevantní pro rozhodnutí v případě, že odpověď na první otázku bude záporná a členské státy se v případech podle čl. 66 písm. b) směrnice o DPH mohou výše popsaným způsobem odchýlovat od článku 167 směrnice o DPH. [*omissis*] [dále vyloženo]

D. Procesně právní otázky podle vnitrostátního práva

36 [*omissis*]

37 [*omissis*]

38 [*omissis*] [*omissis*]

39 [*omissis*]