



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **ERAMENT Trading s.r.o.**, IČO 24147435
sídlem Olšanská 55/5, 130 00 Praha 3
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2019, č. j. 16009/19/5300-21445-712211,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, ze dne 1. 8. 2018, č. j. 6394247/18/2005-53524-107384 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byl žalobkyni přiznán úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 ve výši 57 711 Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že dle ust. § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Z hlediska časového období, za něž vzniká nárok na úrok, je třeba zohlednit konkrétní okolnosti případu. V daném případě se jedná o zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, které skončilo dne 30. 9. 2012. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „rozsudek Kordárna“) správce daně stanovil, že odvolateli náleží úrok ve smyslu ust. § 155 odst. 5 daňového řádu od počátku čtvrtého měsíce následujícího od skončení zdaňovacího období, tedy ode dne 1. 1. 2013 do dne uhrazení tohoto nadměrného odpočtu odvolateli, tj. do dne 25. 10. 2013.
3. K námitce vztahující se k prohlášení postupu k odstranění pochybnosti vedeného správcem daně v případě odvolatele za nezákonný zásah (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2015, č. j. 5 A 118/2013) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že postup k odstranění pochybností byl zahájen v souladu s právními předpisy. Za nezákonný byl označen postup správce daně až ode dne 29. 11. 2012, a to z důvodu, že správce daně si od ústního jednání konaného tohoto dne, musel být vědom nutnosti rozsáhlého dokazování, a přesto nepřешel z postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly. Nezákonným nebylo vést kontrolní postup a prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Za nezákonný zásah soud shledal v daném případě volbu kontrolního postupu s ohledem na rozsáhlost budoucího dokazování. Nadto smyslem úroku ze zadrženého nadměrného rozpočtu je finanční kompenzace daňovému subjektu za nevrácení daňového odpočtu, který si oprávněně nárokoval, ve stanovené době. Nepředstavuje tedy sankci pro správce daně či náhradu škody pro daňový subjekt.
4. Proti tomuto rozhodnutí směřuje podaná žaloba.
5. Žalobkyně namítá, že daňové orgány postupovaly nelegálně a svá šetření zatížily nezákonností v podobě protiprávnosti postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně má proto právo na úrok, když po tuto dobu nemohla disponovat s nadměrným odpočtem ve výši 530 103 Kč. Z tohoto důvodu po správci daně žádala přiznání odpovídajícího úroku i za období ode dne 29. 11. 2012 do dne 31. 12. 2012. Žalobkyně zdůraznila, že se domáhá úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť se jednalo o situaci, kdy správce daně zadržoval nadměrný odpočet protiprávně, nikoliv úroku podle § 254 daňového řádu, neboť nedošlo ke zrušení či změně rozhodnutí o stanovení daně.
6. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil zejména, že období pro přiznání úroku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 bylo stanoveno v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Za období od 29. 11. 2012 do 31. 12. 2012 žalobkyni úrok nenáleží, neboť soudem nebyla prohlášena nezákonnost vedení samotného kontrolního postupu, ale pouze volba způsobu tohoto kontrolního postupu. Žalobkyně se domáhala úroku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoliv odškodnění za tvrzený nezákonný postup, který nemá z hlediska vzniku nároku na úrok podle výše zmíněného ustanovení relevanci. Náhrada škody způsobená nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem je upravena v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

7. U jednání, které se konalo dne 27. října 2020, žalobkyně setrvala na důvodech vyjádřených v žalobě. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s poukazem na napadené rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě.
8. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
10. Podle ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) *vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.*
11. Podle ust. § 155 odst. 2 daňového řádu *správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.*
12. Podle ust. § 155 odst. 3 daňového řádu *pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2 (...)*
13. Podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
14. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 26. 10. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 530 103 Kč. Správce daně platebním výměrem ze dne 15. 10. 2013, č. j. 5047873/13/2005-24905-107384 žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet přiznal v téže výši. Dne 30. 11. 2015 žalobkyně podala žádost o přiznání úroku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 29. 11. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu ve výši 530 103 Kč z bankovního účtu správce daně. Rozhodnutím správce daně ze dne 16. 12. 2015 nebyl žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku a toto rozhodnutí bylo potvrzeno žalovaným dne 8. 8. 2016. Rozhodnutí odvolacího orgánu i rozhodnutí prvostupňového orgánu bylo následně zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2018, č. j. 9 Af 62/2016-55, v němž soud vyslovil právní názor závazný pro správní orgány v dalším řízení. Rozhodnutím správce daně byl dne 1. 8. 2018 žalobkyni přiznán úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za období ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 ve výši 57 711 Kč a toto rozhodnutí bylo napadeným rozhodnutím potvrzeno.

15. Žalobkyně v žalobě namítá, že má nárok na přiznání odpovídajícího úroku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu i za období ode dne 29. 11. 2012 do dne 31. 12. 2012. S tímto názorem se soud neztotožňuje.
16. Žalobkyně se domáhá úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, podle kterého jí byl úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu také přiznán. Smyslem úroku z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet je poskytnutí finanční kompenzace daňovému subjektu za nevrácení daňového odpočtu ve stanovené lhůtě. Žalobkyně se mylně domnívá, že se jedná o sankci pro správce daně za nezákonný postup a dovozuje počátek běhu doby, od které jí úrok náleží, od deklarace nezákonnosti postupu správce daně, a to ode dne 29. 11. 2012. Na takovou situaci (nezákonný postup či rozhodnutí) se vztahuje ust. § 254 daňového řádu, nikoliv ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu. Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobenou nezákonným rozhodnutím.
17. K otázce úroku ve smyslu ust. § 155 odst. 5 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna tak, že *„Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcí za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část.“* K vydání rozhodnutí, které by bylo následně zrušeno či prohlášeno nicotným však v daném případě nedošlo. K datu 29. 11. 2012, od něhož žalobkyně požaduje úrok, nebylo ani ověřeno, zda si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně a k tomuto datu ještě neuplynula lhůta uvedená v rozsudku Kordárna jako doba přiměřená pro prověřování nadměrných odpočtů (viz dále).
18. Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna dospěl k závěru, že po uplynutí třicetidenní lhůty podle § 105 odst. 1 zákona o DPH by zásadně neměl být důvod plátcí daně odpírat nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Přesto je třeba lhůtu modifikovat s ohledem na společenské a ekonomické faktory. Při uplatňování nadměrných odpočtů totiž velmi často dochází ve významném rozsahu k omylům a nepřesnostem, potažmo přímo k podvodným jednáním. Je tak nezbytné, aby správce daně měl dostatek prostoru k prověření oprávněnosti těchto nároků. Byť má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů, nelze jej zavázat nepřekročitelnými lhůtami či jej uvalovat do časové tísně, neboť by pak v konečném důsledku mohlo docházet k nedostatečnému prověření nároku a k následnému ohrožení zájmu státu spočívajícím v řádném plnění povinností daňových subjektů. Zajisté však nelze po daňových subjektech požadovat, aby prověřování nároku na nadměrný odpočet snášeli bezplatně. Při posouzení střetu legitimních zájmů jednotlivých stran (státu na řádném plnění daňové povinnosti a daňových subjektů na nakládání se svým majetkem a na právu podnikat) tak Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna konstatoval, že vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by analogicky mohlo překlenout mezeru právní úpravy ve stanovení časové meze, po jejímž uplynutí by plátcí daně vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, a takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z relevantní judikatury Soudního dvora,

kteří se Nejvyšší správní soud podrobně věnoval v části III. c) rozsudku Kordárna a z níž i rozsáhle citoval (zejména rozsudky ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07, *Alicja Sosnowska*, ECLI:EU:C:2008:395, a ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, ECLI:EU:C:2011:298, ale i dalších (např. ze dne 18. 12. 1997, ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, *Garage Molenheide BVBA a jiní*, ECLI:EU:C:1997:623), je zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity (180 dní). V tomto bodě NSS dále uvedl: „z uvedeného lze tedy usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání 7 Aps 3/2013 - 40 pokračování v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zdržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.“ (podtržení doplnil zdejší soud). Nejvyšší správní soud dále v tomto rozsudku uvedl: „V případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcovy tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl.“

19. Soud shledává vhodným odkázat i na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2018, č. j. 9 Af 62/2016-55, kterým soud v této věci již dříve rozhodoval a zrušil původní rozhodnutí žalovaného: „Vzhledem k tomu lze uzavřít, že nadměrný odpočet byl u správce daně zdržován déle, než shledal NSS ve věci Kordárna za přípustné, a správce daně je proto povinen nahradit žalobkyni omezení její ekonomické činnosti formou úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. „Cenou“ za toto omezení je v souladu se závěry NSS v tolik citovaném rozsudku Kordárna úrok počítaný od prvního dne následujícího po uplynutí lhůty tří měsíců počínající běžet prvním dnem následujícím po konci příslušného zdaňovacího období, do doby, kdy byl nadměrný odpočet žalobkyni poukázán.“ Tímto právním názorem byl správce daně i žalovaný vázán, nelze jim tak nyní vytýkat, že rozhodli v souladu s ním.
20. Zdaňovací období skončilo dne 30. 9. 2012. V souladu s rozsudkem Kordárna (a závazným názorem Městského soudu v Praze vysloveným dříve v této věci) tak žalovaný stanovil, že žalobkyni náleží úrok ve smyslu ust. § 155 odst. 5 daňového řádu od počátku čtvrtého měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, tj. ode dne 1. 1. 2013 do dne uhrazení nadměrného odpočtu žalobci správcem daně, tj. do 25. 10. 2013. Vzhledem k tomu, že námitky žalobkyně směřovaly pouze ke stanovení počátku běhu doby, za kterou jí náleží předmětný úrok, nikoliv do částky vyměřené žalovaným za období od 1. 1. 2013 do 25. 10. 2013, neposuzoval již Městský soud v Praze správnost výpočtu výše úroku za toto období.

21. S ohledem na výše uvedené tak Městský soud v Praze konstatuje, že žaloba není důvodná, neboť správní orgány v souladu s judikaturou správních soudů správně určily počátek doby, od které žalobkyni náleží úrok ve smyslu ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, a proto ji dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. října 2020

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu