



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové právní věci

žalobce **EP Commodities a. s.**, IČ 03437680,
se sídlem v Praze 1, Klimentská 1216/46,
zastoupeného JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem
se sídlem advokátní kanceláře KPMG Legal s. r. o. v Praze 8 - Karlíně,
Pobřežní 648/1a

proti
žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 5.3.2019 č.j. 9245/19/5300-22442-712448

takto:

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

Odůvodnění

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 11. 2017, č. j. 181751/17/4300-12712-203242, jímž byl žalobci vyměřen úrok z daňového odpočtu v částce 242 003 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě uvedl, že předmětem sporu je výše přiznaného úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období srpen 2015. Správce daně přiznal žalobci úrok podle ustanovení § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), tedy ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o jeden procentní bod platné pro první den příslušného kalendářního pololetí za období počínající dnem následujícím po uplynutí pěti měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností a končícím dnem vrácení daňového odpočtu, tedy od 21. 3. 2016 do 20. 12. 2016. Žalobce má za to, že předmětné ustanovení na jeho případ aplikovat nelze a je třeba postupovat v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a přiznat úrok ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu, tedy od 1. 12. 2015 do 20. 12. 2016.
3. Žalobce v podané žalobě popsal skutkové okolnosti, provedl procesní shrnutí i shrnutí právní argumentace žalovaného, podle jehož názoru lze ustanovení § 254a daňového řádu aplikovat na základě analogie, neboť jde o úpravu svou povahou nejbližší. Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobce, podle kterého je vyloučeno předmětné ustanovení na daný případ aplikovat, neboť nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období byl zadržován z důvodu probíhající daňové kontroly. Žalovaný zásadně odmítl aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení č. j. 7Aps 3/2013 - 47, známého odborné i laické veřejnosti též pod názvem „Kordárna“ s tím, že v období řešeném tímto rozsudkem neexistovala úprava obdobná § 254a daňového řádu. Na rozdíl od žalobce se žalovaný domnívá, že úrok ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o jeden procentní bod a od roku 2017 o dva procentní body odpovídá tržní hodnotě peněz a vyhovuje zásadám efektivity a rovnocennosti, stejně jako počátek úročeného období považuje žalovaný za odpovídající požadavkům práva Evropské unie a jeho relevantních výkladů.
4. Žalobce v podané žalobě formuloval žalobní body, podle nichž považuje napadené rozhodnutí za nezákonné z důvodu aplikace nesprávné právní normy. Podle názoru žalobce na jeho případ nelze aplikovat ustanovení § 254a daňového řádu, neboť toto ustanovení dopadá výhradně na zadržování daňového odpočtu z důvodu probíhajícího postupu k odstranění pochybností a nikoli z důvodu probíhající daňové kontroly. Analogické použití uvedeného ustanovení na případy daňové kontroly je pak podle názoru žalobce zcela vyloučeno, neboť takto nelze uplatňovat právo v rozporu s jasně deklarovaným záměrem zákonodárce. Žalobce považuje za chybný názor žalovaného, že z ustanovení § 254a daňového řádu nelze dovodit úmysl zákonodárce neaplikovat toto ustanovení na případy daňové kontroly. Jak důvodová zpráva k novele daňového řádu, tak přechodná ustanovení k této novele, která omezují aplikovatelnost nových pravidel pouze na daňové odpočty vzniklé na základě daňových tvrzení, u kterých lhůta pro podání uplynula po účinnosti novely, zcela jasně vyjadřují záměr zákonodárce vztáhnout

ustanovení § 254a daňového řádu na případy daňové kontroly výhradně *pro futuro* a nikoliv retrospektivně. Žalovaný pochybil, když aproboval aplikaci § 254a daňového řádu na případ žalobce, ačkoli je toto v přímém rozporu s textem zákona, s účelem a smyslem daného ustanovení i se stanoviskem orgánu finanční správy.

5. Žalobce vytknul rozhodnutí žalovaného nesprávné použití principu analogie, když nebyly splněny podmínky pro aplikaci výkladové metody analogie, protože aplikace § 254a daňového řádu na případ žalobce by byla v přímém rozporu s úmyslem zákonodárce, což vylučuje možnost postupovat analogicky. Pokud žalovaný na případ žalobce ustanovení aplikoval, pochybil.
6. Žalobce rovněž v podané žalobě namítl nesoulad napadeného rozhodnutí s požadavky práva Evropské unie s tím, že stanovení úrokové sazby pro případy prověřování nadměrného odpočtu plátce daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši pouhé jedné čtrnáctiny úrokové sazby, jaká přináleží na základě vnitrostátního práva při nedoplatech plátce daně či z titulu opožděně vráceného vratitelného přeplatku, nesplňuje požadavky proporcionality, ekvivalence a efektivit, jak je pro tyto případy formuloval Soudní dvůr Evropské unie (SDEU) ve věci sp. zn. C-654/13 *Delthy Hungary* a zopakoval v kauze sp. zn. C-120/15 *Kovosber*. Proto je napadené rozhodnutí v rozporu s právem Evropské unie.
7. Žalobce rovněž namítl nesprávné posouzení přiměřenosti lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. V případě žalobce byl počátek úročeného období správcem daně stanoven na 21. 3. 2016, tedy téměř sedm měsíců po skončení příslušného zdaňovacího období. Neúročené období tak odpovídá celkem 202 dnům. Pokud Soudní dvůr Evropské unie ve věci C-25/07 označil za nepřijatelně dlouhé neúročené období v délce 180 dnů, pak ani v žalobcově případě nelze akceptovat stanovení počátku úročeného období tak, jak to učinil správce daně, a jak aproboval žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalobce má za to, že v jeho případě mělo být úročeno období od 1. 12. 2015 do 20. 12. 2016.
8. Žalobce v podané žalobě uzavřel, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vznikl žalobci nárok na úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů za období počínající prvním dnem čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, tedy od 1. 12. 2015, a končící dnem vrácení nadměrného odpočtu, tedy dnem 20. 12. 2016. Správce daně a žalovaný postupovali protiprávně, jestliže judikurní závěry Nejvyššího správního soudu ve svých rozhodnutích nerespektovali a protiprávně snížili přibližně čtrnáctinásobně výši úroku, který měl být žalobci při vrácení jeho nadměrného odpočtu přiznán, přičemž zároveň zkrátily úročené období téměř o čtyři měsíce.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě předně sdělil, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené. Žalovaný má za to, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí odůvodnil svůj právní názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu souzené věci, a protože argumenty uvedené v předmětné žalobě jsou do značné míry totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení, má žalovaný za to, že s nimi vypořádal již v rámci odvolacího řízení a proto odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný uvedl:
10. K námitce nesprávného právního posouzení aplikovatelnosti ustanovení § 254a daňového řádu žalovaný uvedl, že žalobci svědčí právo na úrok i v případě, že nadměrný odpočet mu

byl vyplacen opožděně nejen v důsledku jeho prověřování v rámci postupu k odstranění pochybností, ale i v případě jeho prověřování v rámci daňové kontroly. V situaci, kdy jak postup k odstranění pochybností byl zahájen a trval, tak daňová kontrola, do níž následně postup k odstranění pochybností přešel, byla zahájena, trvala a byla ukončena za účinnosti ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném do dne 30. 6. 2017, nelze jinak, než uzavřít, že v takovém případě je pro stanovení úroku z daňového odpočtu nejbližším právě ustanovení § 254a daňového řádu. Proto bylo na místě aplikovat toto ustanovení analogicky. Žalovaný nesouhlasí s konstrukcí žalobce, že v jeho případě analogii využít nelze, neboť by v přímém rozporu s úmyslem zákonodárce. Zavedením § 254a do daňového řádu chtěl zákonodárce odstranit konfliktní realitu v podobě absence výslovné úpravy úroku ze zadržovaného daňového odpočtu, neboť z výkladu provedeného Soudním dvorem Evropské unie vyplynulo, že daňovému subjektu nelze nepřiznat úrok žádný. Cesta *analogie legis* v podobě užití úrokové míry podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši odpovídající ročně výši reposazby stanovené ČNB a zvýšené o čtrnáct procentních bodů je nadstandardně vysoká na to, že se nejedná o úrok se sankčním charakterem.

11. K námitce nesouladu napadeného rozhodnutí s požadavky práva Evropské unie žalovaný uvedl, že zásadu daňové neutrality a proporcionality respektive rovnocennosti nelze chápat striktně tak, že úrok s nižší zákonem stanovenou úrokovou mírou je automaticky méně proporcionální (a tedy zásadu daňové neutrality porušující) než úrok, u něj zákon stanoví úrokovou míru vyšší, neboť je třeba přihlídnout, vzhledem k jakým okolnostem a k jakému účelu byl do zákona začleněn. Uvedený princip toho, kdy je správce daně povinen hradit daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, a kdy úrok z daňového odpočtu je pro všechny daňové subjekty stejný, je tedy rovnocenně stanoven pro všechny daňové subjekty nacházející se ve stejné situaci.
12. K námitce ohledně délky neúročené doby a počátku běhu lhůty úročení žalovaný uvedl, že konstrukce délky doby neúročení a počátku běhu lhůty úročení spadají do hájemství zákonodárce. Adresáti právních norem jsou povinni toto respektovat, pakliže je národní právní úprava daného institutu v souladu se zásadami práva Evropské unie. Zákonodárce zavedl kompenzaci daňových subjektů v podobě úroku ze zadržovaného odpočtu v § 254a daňového řádu, tuto právní úpravu - ve znění účinném v rozhodném období - žalovaný a správce daně aplikovali na případ žalobce jako právní úpravu nejbližší a žalovaný proto kompenzaci daňových subjektů ve smyslu evropské judikatury považuje za naprosto adekvátní. Pokud vzniknou tzv. mimokompenzační nároky (např. kdy žalobce tvrdí, že mu vzniklá škoda nebyla kompenzována dostatečně), je třeba je uplatnit v režimu nároku na náhradu škody. Úrok z daňového odpočtu neplní funkci paušalizované náhrady škody, ani není sankčním úrokem (na rozdíl od úroku z pozdě vráceného vratitelného přeplatku). Proto podle názoru žalovaného nedošlo k porušení zásad efektivity, rovnocennosti, proporcionality a daňové neutrality, jak se mylně žalobce domnívá.
13. K námitce rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že na rozdíl od žalobce právě rozsudek ve věci Kordárna a jeho závěry správní orgány v posuzované věci aplikovaly, neboť tento rozsudek obsahuje nosné pravidlo, jak kompenzovat daňové subjekty při nepřiměřeně dlouhém zadržování finančních prostředků v podobě odpočtů daně, a nikoli pravidlo, že jednou provždy a ve všech případech je dána určitá výše úrokové míry kompenzace. Pravidlem pouze v posuzované věci Kordárna a v dané době byla dovozena kompenzace úrokem z vratitelného přeplatku. V nyní posuzované věci je však situace skutkově odlišná právě s ohledem na existenci přílehavější právní úpravy. Proto

nelze dospět - při skutkové a právní situaci v nyní posuzovaném případě - ke stejným závěrům jako právě ve věci Kordárna. Žalovaný aplikoval uvedené pravidlo vyplývající z rozsudku Kordárna zcela v souladu se zásadou zákonnosti pro danou skutkovou, právní a časovou situaci, a z téhož důvodu nemůže být dospěno k jiným závěrům, než k těm, které byly uvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí. Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Průběh řízení před správními orgány

14. Ze spisového materiálu, předloženého žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, ve věci rozhodující skutečnosti:
15. Žalobce dne 25. 9. 2015 podal u správce daně přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 30 590 786 Kč. Správce daně dne 14. 10. 2015 zahájil u žalobce za předmětné zdaňovací období postup k odstranění pochybností a následně - pro přetrvávající pochybnosti a předpoklad rozsáhlejšího dokazování - dne 19. 1. 2016 i daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal platební výměr, v němž žalobci přiznal nadměrný odpočet v plné výši tak, jak byl žalobcem tvrzen v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období.
16. Dne 1. 1. 2017 požádal žalobce o vydání rozhodnutí o úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období srpen 2015. O této žádosti rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 9. 11. 2017, jímž žalobci přiznal úrok podle § 254a daňového řádu ve výši 242 003 Kč.
17. Proti předmětnému rozhodnutí o výši úroku z nadměrného odpočtu podal žalobce dne 7. 12. 2017 včasné odvolání, které doplnil podáním ze dne 22. 12. 2017. V něm namítal shodně jako v podané žalobě, že správce daně nepostupoval v souladu se žádostí žalobce a rozhodl nesprávně co výše úroku i co do okamžiku počátku běhu období, které je rozhodnutím úročeno.
18. O podaném odvolání rozhodl žalovaný odvolací správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím, jímž odvolání zamítl a napadené rozhodnutí specializovaného finančního úřadu potvrdil s odůvodněním, že rozhodnutí správce daně netrpí rozparem s ustanovením § 254a daňového řádu ani se závěry žalobcem citovaných rozsudků Soudního dvora Evropské unie. Žalovaný se dále v bodech 25 – 32 vypořádal s jednotlivými uplatněnými a odvolacími důvody, kterým podle jeho názoru nebylo možno přisvědčit. Z tohoto důvodu odvolací orgán dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí prvostupňového správce daně bylo vydáno v souladu se zákonem i související soudní judikaturou.

Řízení před soudem

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvě soudu nepožádal o nařízení ústního jednání a žalovaný správní orgán vyjádřil svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání, Městský soud v Praze postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Právní úprava

20. Podle ustanovení § 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.
21. Podle ustanovení § 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 třiceti dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2.
22. Podle ustanovení § 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.
23. Podle ustanovení § 254a odst. 1 daňového řádu účinného do dne 30. 6. 2017 v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.
24. Podle ustanovení § 254a odst. 2 daňového řádu úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí pěti měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než pět měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.
25. Podle ustanovení § 254a odst. 3 daňového řádu úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Vypořádání žalobních bodů soudem – posouzení důvodnosti žaloby

26. Předmětem tohoto řízení není otázka, zda má žalobce nárok na přiznání úroku z prodlení z nadměrného odpočtu DPH (tato otázka není mezi stranami sporná), nýbrž otázka, zda byl žalobci přiznán úrok z prodlení ve výši v souladu se zákonnou úpravou.
27. V prvním žalobním bodu žalobce zpochybňuje použitelnost ustanovení § 254a daňového řádu na danou situaci. Uvedená námitka není důvodná.
28. Před účinností novely daňového řádu provedená zákonem č. 267/2014 Sb., jímž byl do daňového řádu přijat nový institut úroku z daňového odpočtu, se na pozdní vrácení přeplatku či nadměrného odpočtu aplikovalo ustanovení § 155 daňového řádu, podle něhož byl přiznáván daňovým subjektům nárok na úrok z prodlení při pozdním vrácení přeplatku, a to ve výši 14% plus reposazba stanovená Českou národní bankou. Tento výklad vychází z četné judikatury správních soudů, zejména z již výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 34 ve věci

„Kordárna“, jenž se stal základem pro další rozhodnutí v obdobných případech. Ani zde není mezi stranami spor, že před 1. 1. 2015 docházelo k aplikaci ustanovení § 155 daňového řádu a daňovému subjektu náležel úrok v této výši.

29. Stran judikatury vztahující se k dané problematice žalobce cituje i z rozhodnutí SDEU, především z rozhodnutí sp. zn. C-120/15 *Kovozber* ze dne 21. 10. 2015, ve věci vyplácení úroků z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu prostřednictvím daňové kontroly. Jak již bylo uvedeno výše, závěr tohoto rozhodnutí (tedy že daňový subjekt má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu DPH nárok na přiznání úroku z prodlení) však mezi stranami není sporný. Z důvodu procesní ekonomie proto soud neshledal nutnost se tímto rozhodnutím – ani ostatními rozhodnutími SDEU citovanými žalobcem (C-654/13) – blíže zabývat, neboť v nich je opakovaně přiznáván žalobci nárok na přiznání úroku z prodlení, nicméně stanovení jeho výše Soudní dvůr ponechává vnitrostátním právním úpravám.
30. Před účinností zákona č. 267/2014 Sb. aplikovaly správní soudy na vrácení nadměrného odpočtu obecnou úpravu o vrácení přeplatku na dani podle ustanovení § 155 daňového řádu. S účinností od 1. 1. 2015 však byla v daňovém řádu zakotvena speciální právní úprava týkající se nadměrného odpočtu DPH, která pro jeho vrácení stanovila jiné podmínky a jinou výši úroků – právě sporné ustanovení § 254a daňového řádu. Nejednalo se tedy zde o analogii a vyplňování mezery v právu, jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, neboť nadměrný odpočet DPH je ve své podstatě přeplatkem, kdy daňový subjekt odvedl na dani z přidané hodnoty vyšší částku, která převyšuje jeho skutečnou daňovou povinnost. Tuto částku tedy daňový subjekt odvedením vyšší daně převedl do dispozice správce daně ve formě přeplatku. Zákonodárce však považoval za vhodné vytvořit nový, speciální, institut, který se vztahuje na nadměrný odpočet DPH.
31. Podle zásady *lex specialis derogat legi generali* se tak v případě nadměrného odpočtu DPH žalobce aplikuje ustanovení § 254a daňového řádu, jako speciální úprava k § 155 daňového řádu. První žalobní bod proto soud shledal nedůvodným.
32. S aplikací tohoto ustanovení podle žalobce úzce souvisí i skutečnost, zda ke stanovení nadměrného odpočtu DPH dospěl správce daně prostřednictvím postupu k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Těmto institutům se soud věnuje v následujícím žalobním bodu.
33. Ve druhém žalobním bodu žalobce poukazuje na rozdílnost mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Přestože se lze ztotožnit s tvrzením žalobce o tom, že se jedná o instituty rozdílné, nelze přehlédnout, že se současně jedná o srovnatelné postupy, které oba směřují k naplnění stejného či obdobného cíle, jímž je nepochybně přispět ke zjištění a stanovení daně ve správné výši. Oba instituty představují kontrolní nástroj správce daně vedoucí ke stanovení daně v souladu se zákonnou úpravou. Postup k odstranění pochybností slouží především k prověření konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených, a pro jeho zahájení je stanovena lhůta třiceti dnů od termínu pro podání daňového přiznání. Jedná se tedy o rychlejší nástroj k odstranění konkrétních pochybností. V případě, že se tento nástroj prokáže být nedostačujícím (tj. nepodaří se odstranit všechny pochybnosti), správce daně zahájí daňovou kontrolu ohledně zbylých neodstraněných pochybností. Správce daně však má možnost zahájit daňovou kontrolu i bez předchozího zahájení postupu k odstranění pochybností, má-li za to, že postup

k odstranění pochybností nebude dostačující. Zákon správci daně neukládá povinnost vždy zahájit řízení nejprve postupem k odstranění pochybností.

34. Žalobce se domnívá (respektive v podané žalobě naznačuje), že volba nesprávného a pro daňový subjekt více zatěžujícího postupu by měla způsobovat i odpovídající dopady na správce daně (vyšší úrok u daňové kontroly a nižší u postupu k odstranění pochybností). Zde soud podotýká, že byť daňová kontrola bývá zpravidla více zatěžující, neznamená to ještě samo o sobě, že je nesprávná. V určitých případech totiž platí, že pokud správce daně nejdříve zvolí postup k odstranění pochybností a později se ukáže, že bude nutné nařídit daňovou kontrolu, řízení může probíhat i delší dobu, než když správce daně zahájí rovnou daňovou kontrolu, neboť po přechodu z postupu pro odstranění pochybností na daňovou kontrolu je nutné ji znovu zahájit podle ustanovení § 87 a následujících daňového řádu.
35. Smysl rozlišení těchto dvou institutů spatřuje žalobce v ustanovení § 254a odst. 1 daňového řádu, v němž je uvedeno: *„V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.“* Jazykovým výkladem žalobce dovozuje, že jednoprocentní úrok z prodlení stanovený v § 254a daňového řádu se aplikuje pouze pro nadměrný odpočet zjištěný postupem pro odstranění pochybností, a nelze jej vztáhnout na daňovou kontrolu. Své tvrzení opírá žalobce o důvodovou zprávu k novele daňového řádu č. 170/2017 Sb. (neboť zákon č. 267/2014 Sb. důvodovou zprávu neobsahuje), podle níž *„časový test je vztažen toliko na postup k odstranění pochybností, nikoli tedy na daňovou kontrolu, kterou lze rovněž prověřovat správnost výše uplatněného daňového odpočtu.“* Soud však považuje tento odkaz za nepřipadný, neboť rozlišení daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností v obecné části této zprávy se týká pouze časového hlediska, nikoliv výše úroku. Zvláštní část zprávy naopak uvádí mimo jiné, že *„Není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, tj. mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou.“*, následně je dále uvedeno, že: *„Oproti současné právní úpravě, která váže vznik úroku na trvání postupu k odstranění pochybností po dobu delší než 5 měsíců, bude nově pro vznik úroku důvod zadržování odpočtu irelevantní. Po uplynutí zákonem stanovené doby bude testována pouze skutečnost, zda byl uplatněný daňový odpočet daňovému subjektu vrácen. V praxi bude důvodem pro zadržování odpočtů provádění kontrolních postupů správce daně – postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) nebo daňové kontroly (§ 85 a následující daňového řádu).“*
36. Odhlédne-li Městský soud v Praze od skutečnosti, že žalobce argumentuje důvodovou zprávou k zákonu, jehož účinnost na tento případ přímo nedopadá, z důvodové zprávy jednoznačně vyplývá, že volba mezi postupem k odstranění pochybností či daňovou kontrolou je pro stanovení úroku z prodlení pro nadměrný odpočet zcela irelevantní. Lze dodat, že důvodová zpráva je pouze určitým, nezávazným vodítkem k interpretaci zákonných ustanovení a je na obecných soudech, aby smysl jednotlivých ustanovení interpretovaly. Městský soud v Praze s přihlédnutím k již výše uvedenému dospěl k závěru, že byť je v ustanovení § 254a daňového řádu uveden slovy pouze postup pro odstranění pochybností, je třeba toto ustanovení vztáhnout na oba kontrolní mechanismy vedoucí ke zjištění a stanovení daně v souladu se zákonem, neboť stěžejním je předmět, kterého se ustanovení týká, tedy nadměrný odpočet DPH, a nikoliv slovní označení jednoho z postupů, kterým je sledován cíl daňového řízení. Ustanovení § 254a daňového řádu tedy správní orgány aplikovaly v tomto případě správně, neboť zde šlo o pozdní

vrácení nadměrného odpočtu DPH, na něž se dané ustanovení přímo vztahuje. Druhý žalobní bod je tedy též shledán nedůvodným.

37. V dalších žalobních bodech žalobce polemizuje s výší kompenzace obsaženou v ustanovení § 254a daňového řádu, tedy ve výši 1% + reposazba ČNB, a považuje ustanovení § 254a daňového řádu za neproporcionální a diskriminační.
38. V návaznosti na již výše uvedené Městský soud v Praze znovu uvádí, že předpisy Evropské unie dávají státům volnost při určení výše úroků z prodlení. Daňový řád zná několik úroků z prodlení, nikoliv jeden společný a jeho výše se odvíjí též od různých aspektů. Značnou roli zde hraje i množství a náročnost prověřování nároků na odpočet daňových subjektů ze strany správce daně, neboť tyto jsou – ne zcela výjimečně – zatíženy daňovými podvody a je tak ve veřejném zájmu, aby tato prověřování probíhala velmi důkladně. Byť ve srovnání s úrokem z prodlení u vratitelného přeplatku podle ustanovení § 155 daňového řádu se jedná o značný rozdíl, s ohledem na zájem důkladného prověření lze předpokládat delší trvání kontroly, a může tak častěji docházet k prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, než při vrácení běžného přeplatku na dani.
39. Podle názoru soudu je výše úroku (jednotky procent) v souladu se zásadami plynoucími z judikatury SDEU a odpovídá i časové náročnosti prověřování nadměrného odpočtu a veřejnému zájmu za tím stojícím. Zákonodárce ostatně i nadále považuje výši úroku za přiměřenou, neboť v průběhu mezi podáním žaloby a vydáním rozhodnutí došlo ke zvýšení úroku o pouhé jedno procento.
40. Při posuzování proporcionality mezi úrokem z prodlení zatěžujícím správce daně a daňový subjekt soud dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, který v relevantní době přiznával úrok z prodlení podle ustanovení § 254a daňového řádu ve výši 1% plus reposazba ČNB (v té době 0,05 %). Celkový úrok byl tedy 1,05% z nadměrného odpočtu. Nelze správním orgánům vytýkat postup, při němž se řídily relevantním ustanovením daňového řádu účinným v době rozhodování. Podle soudu při řešení úrokové sazby nelze klást rovnítko mezi povinnostmi správce daně a povinnostmi daňového subjektu. Splnění povinnosti daňového subjektu není navázáno na splnění zákonem stanovené povinnosti správce daně spočívající v kontrole a prověření odpočtu daňových subjektů představující značné množství jednotlivých úkonů v určitém časovém úseku, oproti úkonu daňového subjektu spočívajícím toliko v oznámení a zaplacení daně.
41. Významný aspekt zde představuje skutečnost, že výše úroku z daňového odpočtu by měla odpovídat skutečnosti, že tento úrok - na rozdíl od úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) či úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu) - nepředstavuje sankci za pochybení správce daně. Zahájí-li správce daně postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu, je tomu tak proto, aby ověřil správnost, průkaznost nebo úplnost podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Jinými slovy - koná jemu zákonem stanovenou povinnost. Pokud po skončení kontrolní činnosti dospěje k závěru, který se následně ukáže nesprávným, nastávají důsledky pozdního vrácení nadměrného odpočtu DPH. Úrok z daňového odpočtu pak představuje kompenzaci za dočasné zadržování finančních prostředků odpovídajících nároku na daňový odpočet v důsledku překročení přiměřené doby, která je správcí daně zákonem dána pro prověření tohoto nároku.

42. Stran „ceny peněz“ soud konstatuje, že tato „cena“ je reflektována v daném ustanovení úrokem z prodlení v pevné výši a též pohyblivou repo sazbou České národní banky. Právě tato pohyblivá složka totiž reflektuje skutečnou cenu peněz v daném období.
43. Závěrem se soud ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že ve finančním právu, jako odvětví práva veřejného, lze jen stěží čerpat inspiraci ohledně výše úroků z prodlení, která je zakotvena v soukromoprávních předpisech. Z již výše zmíněné důvodové zprávy rovněž vyplývá, že *„daňové subjekty lze z hlediska míry dispozice s finančními prostředky rozdělit do dvou skupin: (i) daňové subjekty, které v důsledku zadržení daňového odpočtu nedisponují jinými volnými finančními prostředky (a v případě potřeby si je musí obstarat prostřednictvím úvěrových produktů, půjček apod.) a (ii) daňové subjekty, které mají dostatek volných finančních prostředků, pročež zadržení daňového odpočtu u nich nevyvolá potřebu opatřit si finanční prostředky jinak.“* Stanovená výše úroku tak toto rozdělení respektuje. Na jedné straně se jedná o demotivaci protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším způsobem (s vyšším úrokem) u subjektů disponujících dostatkem finančních prostředků, než který nabízí finanční instituce a na straně druhé odráží standardní tržní zhodnocení peněz uložených u finančních institucí a zamezuje tak klesání hodnoty zadržovaných peněz u subjektů, které volnými finančními prostředky nedisponují. Zvýšení úroku z prodlení o jedno procento novelou č. 170/2017 Sb. tak bylo kompromisem mezi výše uvedenými skupinami subjektů. Z uvedených důvodů tento žalobní bod shledal soud rovněž nedůvodným.
44. Nedůvodným shledal soud i tvrzení žalobce, podle něhož je mu třeba přiznat úrok ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu, tedy od 1. 12. 2015 do 20. 12. 2016. Názor žalobce týkající se okamžiku počátku běhu úročeného období nemá oporu v právním řádu a i judikatura SDEU interpretuje evropskou unijní právní úpravu tak, že jakkoli smyslem zásady neutrality je, aby daňový subjekt nebyl povinen snášet zadržování daňového odpočtu v důsledku konání kontrolních postupů správce daně bez kompenzace, je věcí vnitrostátní legislativy každého členského státu, aby stanovil blíže podmínky, za kterých musí být úrok z prodlení s vyplacením daňového odpočtu uhrazen. V dané věci byl žalobci zcela v souladu s výše popsanou právní úpravou přiznán úrok z daňového odpočtu za období počínající dnem následujícím po uplynutí pěti měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností a končícím dnem vrácení daňového odpočtu, tedy od 21. 3. 2016 do 20. 12. 2016.

Závěr a náklady řízení

45. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. 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 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 nejblíže 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.

V Praze dne 20. září 2019

Mgr. Marek B e d ř i c h
předseda senátu