



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Paradise Casino Admiral, a.s.**, se sídlem Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2015, č. j. 22835/15/4000-50711-105935,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2015, č. j. 22835/15/4000-50711-105935, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka žalobce ve věci přiznání úroku z vratitelného

přeplatku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“).

I. Vymezení věci

V případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 správce daně výzvou ze dne 16. 4. 2013, č. j. 131821/13/4030-07002-710990, zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností, na jehož základě platebním výměrem ze dne 31. 3. 2014, č. j. 73467/14/4030-07002-710990, vyměřil nadměrný odpočet ve výši 280 209 Kč.

Žalobce se podanou žádostí ze dne 1. 11. 2014 domáhal přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z vratitelného přeplatku z částky 280 209 Kč, tj. z vyměřeného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013, a to s odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, dle kterého v případech, kdy správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání (typicky např. pomocí postupu k odstranění pochybností) oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, musí si být vědom „ceny“, kterou pro něj čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to 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 ovšem správce daně prověřováním zjistí, že nárok na nadměrný odpočet je zcela nebo zčásti neoprávněný, nemá plátce za tuto část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť mu takový přeplatek nevznikl. Na základě těchto závěrů se proto žalobce za období od 1. 6. 2013 (tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období měsíce února 2013) do dne vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ve výši 280 209 Kč domáhal úroku z tohoto vratitelného přeplatku.

Sdělením ze dne 20. 1. 2015, č. j. 3884/15/4000-50711-105935, žalovaný návrhu žalobce nevyhověl s odůvodněním, že na základě účinné právní úpravy (viz daňový řád, ve znění účinném do konce roku 2014, a ustanovení § 254a téhož zákona, ve znění účinném od 1. 1. 2015, ve spojení s přechodným ustanovením obsaženým v čl. VII, bodu 6., zákona č. 267/2014 Sb.) nelze vznik úroku dovodit.

Žalobce se s uvedeným sdělením správce daně neztotožnil a podal dle § 159 daňového řádu námitku, v níž opětovně poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 4. 2015, č. j. 22835/15/4000-50711-105935, námitku žalobce zamítl. V odůvodnění rozhodnutí připomněl skutečnost, že závěry Nejvyššího správního soudu o vzniku úroku ze „zadržovaného nadměrného odpočtu“ za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu platily pro správce daně toliko u jedné konkrétní věci, které se týkal rozsudek Nejvyššího správního

soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013. Správce daně nepokládal právní názor v tomto rozsudku vyjádřený za odraz konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, kdy zároveň uvedl, že není známa existence dalších rozsudků obsahujících na vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“ obdobný právní názor. Správce daně poukázal na skutečnost, že závěry Nejvyššího správního soudu nemají obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva; obdobně jako ostatní soudy obecné soudní soustavy i Nejvyšší správní soud rozhoduje o právech a povinnostech na základě konkrétních skutkových okolností a právních souvislostí, jež se mohou v konkrétním případě lišit. Správce daně tak v duchu zásady legality nadále vycházel ze znění § 155 odst. 5 daňového řádu, který hovoří o nároku daňového subjektu na úrok v případě, kdy mu byl vrácen vratitelný přeplatek po zákonem stanovené lhůtě. Právní norma zde obsažená (a ani ostatní normy v daňovém řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014) tedy dle správce daně vůbec neupravovaly postup v případě „zadržovaného daňového odpočtu“, který není vratitelný. Vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku následného vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období únor 2013 byl přitom daňovému subjektu vrácen v souladu s platnou právní úpravou, a požadavku žalobce na vyplacení úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu proto nelze vyhovět.

II. Obsah žaloby

Žalobce s výše uvedenými závěry žalovaného nesouhlasil. V podané žalobě znovu připomněl závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34. Dle názoru žalobce se žalovaný mylí, tvrdí-li, že takto vyslovený právní názor nemá obecnou závaznost. Žalobce s odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 - 97, upozornil, že úkolem Nejvyššího správního soudu je také sjednocování judikatury. Přitom skutečnost, že ve vztahu k dané otázce judikatura sjednocena je, plyne také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, z jehož odůvodnění žalobce podrobně v podané žalobě citoval. Žalobce proto závěrem navrhl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se ve svém vyjádření k podané žalobě podrobně věnoval závaznosti rozsudku vydaného dne 25. 9. 2014 ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013. V této souvislosti mj. uvedl, že český právní řád považuje za pramen práva ve formálním smyslu pouze právní předpisy a soudní rozhodnutí jako taková pramenem práva nejsou. I soudy se přitom ve své rozhodovací činnosti musí řídit zákony a jejich smyslem, jak byl zamýšlen zákonodárcem. V případě opačného postupu se soudy ocitají mimo svá oprávnění. Žalovaný připomněl, že judikatura Nejvyššího správního soudu má kromě jiného funkci sjednocovací, kdy soudy nižšího stupně se mají judikaturou soudu vyššího řídit. Nutno však zdůraznit, že tato povinnost se vztahuje pouze na judikaturu ustálenou (konstantní), nikoli na jednotlivá rozhodnutí nemající oporu ve stálé rozhodovací praxi, k čemuž žalovaný poukázal také na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 11. 1996 ve věci sp. zn. IV. ÚS 200/96. Ustálenost

judikatury je dle žalovaného dána toliko opakovanými rozhodnutími či stanovisky Nejvyššího správního soudu a stálostí tohoto rozhodování.

Žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 stanovil lhůtu pro zadržování, resp. nevyměření nadměrného odpočtu, jakož i okamžik, od kdy daňovému subjektu náleží za toto zadržování úrok, včetně výše tohoto úroku. Nejvyšší správní soud své závěry opřel o rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), konkrétně ve věci C-47/96 *G. M.* ze dne 18. 12. 1997, ve věci C-25/07 *A. S.* ze dne 10. 7. 2008 a ve věci C-107/10 *E. M. I.* ze dne 12. 5. 2011. V těchto rozhodnutích se však SDEU nezabýval prověřováním nároku na odpočet a délkou tohoto prověřování, zda nárok na odpočet je či není oprávněný, ale přiměřenou lhůtou pro vrácení nadměrného odpočtu. Judikatura SDEU přitom nijak nerozlišuje mezi jednotlivými dílčími daňovými řízeními a směřuje pojem „odpočet“ a „nadměrný odpočet“.

Žalovaný namítal, že nárok na odpočet a nadměrný odpočet jsou však zcela odlišné právní pojmy vycházející z komunitárního práva. Nárok na odpočet vzniká dle žalovaného v čistě teoretické rovině a je právem plátce daně uplatnit daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), kterou zaplatil v hodnotě přijatých plnění, a vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Jestliže tedy daňovému subjektu vznikne nárok na odpočet, automaticky to neznamená, že mu bude přiznán, neboť zákon spojuje s existencí nároku další podmínky, kdy tyto musí být daňovým subjektem splněny. Oproti tomu nadměrný odpočet je již výsledkem početního úkonu správce daně, který odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší, a tento vzniká vyměřením. Nejvyšší správní soud přitom ve svém rozhodnutí při uchopení těchto dvou institutů zcela ignoroval odlišení nalézací části řízení (do které spadá postup k odstranění pochybností) a řízení při placení daní, kam spadá vrácení přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu. Právě rozlišení jednotlivých fází daňového řízení přitom dává odpověď na otázku, kdy vzniká nadměrný odpočet, resp. kdy dojde k jeho vyměření. Nadměrný odpočet vzniká až jeho vyměřením a tento je daňovému subjektu bez žádosti vrácen v 30 denní lhůtě od jeho vyměření. Žalovaný se proto na základě výše uvedeného domníval, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozhodnutí nerozhodoval v souladu se zákonem, neboť nerozlišil dílčí části daňového řízení, a v důsledku toho mylně uvedl, že nadměrný odpočet vznikl již k datu podání daňového přiznání (nikoli až k datu jeho vyměření).

Dle názoru žalovaného se pak Nejvyšší správní soud dopustil také nepřipustného vytváření práva, když uměle vytvořil lhůtu pro vyměření nadměrného odpočtu, která ve vnitrostátním právu není stanovena. Výklad učiněný Nejvyšším správním soudem přitom nemá žádnou oporu ani v komunitárním právu, neboť předmětné rozsudky SDEU se týkají existujícího nadměrného odpočtu a nijak se nezabývají prověřováním nároku na odpočet. SDEU nadto žádnou obdobnou lhůtu nestanovil a ani neshledal českou právní úpravu v rozporu s komunitárním právem. Žalovaný se domníval, že i pokud by postup Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 7 Aps 3/2013 byl shledán správným, pak je jeho rozsudek ve věci nyní projednávané před krajským soudem stejně nepoužitelný. Vytvořil-li totiž Nejvyšší správní soud novou právní normu zakládající nárok daňového subjektu na úrok ze zadržovaného daňového odpočtu, pak tato může z povahy věci dopadat toliko na taková

zadržení daňového odpočtu, ke kterým došlo (resp. která byla započata) až po datu vydání tohoto soudního rozhodnutí.

Žalovaný také upozornil, že nelze pominout ani tu skutečnost, že dnem 1. 1. 2015 nabyla účinnosti novela daňového řádu provedená zákonem č. 267/2014 Sb., která v ustanovení § 254a nově zakotvuje úrok z daňového odpočtu a která dopadá na problematiku předmětného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle žalovaného je tato právní úprava nepochybně reakcí zákonodárce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013, přičemž určil-li zákonodárce prostřednictvím tohoto nového ustanovení daňového řádu a přechodného ustanovení zakotveného v čl. VII, bodu 6., zákona č. 267/2014 Sb., že v případě postupů k odstranění pochybností, které byly ukončeny přede dnem 1. 1. 2005, daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu nenáleží, přímo tím překonal závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013. To dle žalovaného zákonodárce jistě učinit mohl, neboť jen jemu přísluší právní normy tvořit, kdežto soudy jsou povolány k jejich aplikaci a výkladu. Dle názoru žalovaného tak má nejenom správce daně, ale také soud nyní rozhodovat podle platných a účinných právních předpisů, jejich součástí jsou i ustanovení § 254a daňového řádu, ve spojení s přechodným ustanovením čl. VII, bodu 6., zákona č. 267/2014 Sb., a nikoli podle judikatury Nejvyššího správního soudu, která je s těmito ustanoveními nyní v rozporu. Tomu dle žalovaného nasvědčuje také argument související s diskriminací těch daňových subjektů, jejichž nárok na úrok z daňového odpočtu zakládá ustanovení § 254a daňového řádu, vůči těm daňovým subjektům, které takový nárok dovozují z normy vytvořené Nejvyšším správním soudem.

Žalovaný se dále v podaném vyjádření vypořádal také s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, z něhož žalobce dovozoval sjednocení a stálost soudní judikatury. Závěrem pak žalovaný shrnul, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 spočívá na nesprávné právní argumentaci a představuje nedovolenou soudní normotvorbu, jejíž výsledek je navíc z hlediska své temporality v projednávané věci nepoužitelný. Nadto byl překonán novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb. a nezaložil ani ustálenou judikaturu správních soudů. Ze všech těchto důvodů se proto žalovaný domníval, že uvedený rozsudek respektovat nemusel, a navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž poukázal na skutečnost, že judikatura k uvedené otázce naopak je sjednocena, jak plyne nejen z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ale také z jeho další rozhodovací činnosti (viz např. rozsudek ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2016 - 61), stejně jako z rozhodovací činnosti krajských soudů (viz např. rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2015, č. j. 22 A 10/2015 - 38, ze dne 4. 2. 2016, č. j. 22 A 65/2015 - 54, či ze dne 27. 1. 2016, č. j. 65 Af 8/2014 - 41). Žalobce připomněl podrobnou argumentaci Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 a jím přijatý výklad, dle kterého dochází k odpoutání počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku od okamžiku skutečného vyměření po provedení případného postupu k odstranění

pochybností a jeho navázání na lhůtu k podání daňového přiznání prodlouženou o tři měsíce. Jak již přitom bylo řečeno dříve, v případech, které žalovaný podrobí důkladnějšímu zkoumání (právě typicky pomocí postupu k odstranění pochybností) si musí být vědom „ceny“, kterou pro něj čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že tvrzení plátce daně odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je právě úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalovaný výslovně souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzované věci nejsou mezi účastníky řízení sporné skutkové okolnosti věci, tj. že žalobci vznikl nadměrný odpočet ve výši 280 209 Kč; sporná je mezi nimi toliko otázka právní týkající se nároku žalobce na úrok z vratitelného přeplatku požadovaný žalobcem dle § 155 daňového řádu.

Podle § 155 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně.

Podle odst. 2 tohoto ustanovení 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.

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, v opačném případě žádosti vyhová, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně

registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci (§ 155 odst. 3 daňového řádu).

Podle odst. 4 citovaného ustanovení se proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhoví-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu pak dále platí, že 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. *O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použijí obdobně.*

Nejvyšší správní soud přitom v žalovaném rozporovaném rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil závěr, dle kterého v případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si tento musí být vědom „ceny“, kterou pro něj čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je přitom úrok z vratitelného přeplatku podle ustanovení § 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 ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť mu takový přeplatek nevznikl.

Uplatní-li tedy plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží mu za období od čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za které plátce nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se v citovaném rozhodnutí provedl podrobný rozbor rozhodné vnitrostátní právní úpravy a úpravy daně z přidané hodnoty v „evropském“ právu, přičemž uzavřel, že česká vnitrostátní právní úprava má při svém doslovném výkladu nepřijatelné dopady z hledisek ústavněprávních i z hledisek práva Evropské unie. Povinností soudu přitom je (je-li to možné) vykládat právo v souladu s ústavním pořádkem a vnitrostátní právo

v souladu s právem Evropské unie. Nejvyšší správní soud uvedl, že má-li i on dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu rozhodné vnitrostátní úpravy a přiklonit se k výkladu reflektujícímu jednak smysl a účel systému výběru DPH, jednak jeho základní strukturální prvky a princip proporcionality, ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců (zde právo vlastnit majetek a právo na podnikání).

Nejvyšší správní soud v uvedené věci vycházel z toho, že správce daně má na jedné straně povinnost postupovat při vypořádání nároku na nadměrný odpočet bez zbytečných průtahů, což však na druhé straně neznamená (a nemůže znamenat), že nemá procesní možnost prověřovat, zda byly splněny podmínky pro přiznání nadměrného odpočtu. Vnitrostátní právní úprava přitom podle soudu v tehdy účinném znění nereflektovala, že může uplynout relativně dlouhá doba mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu. Podle Nejvyššího správního soudu tak má doslovně interpretovaná vnitrostátní právní úprava v některých případech diskriminační účinek a pro některé plátce může mít odklad vyplacení nadměrného odpočtu významný dopad do toku finančních prostředků v jejich hospodaření a generovat významné dodatečné náklady (např. v podobě překlenovacích úvěrů), které by nevznikly, pokud by k vyplacení nadměrného odpočtu došlo krátce po podání daňového tvrzení (daňového přiznání). Na druhé straně si ovšem soud byl vědom toho, že uplatnění nároku na daňový odpočet se v řadě případů stává terčem pokusů o daňové podvody, a stát tak musí mít možnost prověřit splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V příslušné právní úpravě obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty a v daňovém řádu však Nejvyšší správní soud v tomto ohledu shledal „*sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu*“, kdy především zdůraznil, že každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován.

Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku opíral o relevantní úpravu obsaženou v právu Evropské unie, zejména ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i o soudní judikaturu SDEU k řešení otázky, zejména o rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *E. M. I.* S odkazem na judikaturu SDEU přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*lze 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 plátcích spravedlivě požadovat, aby v poměrech v celku častých případů podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen*“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).

Výše uvedené závěry pak byly potvrzeny také nejméně v sedmi dalších rozsudcích Nejvyššího správního soudu (viz např. ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 - 27, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 - 61, ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015 - 36, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 2 Afs 80/2015 - 39, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3 Afs 72/2015 - 47, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 3 Afs 71/2015 - 44, všechny

dostupné

na www.nssoud.cz), stejně jako v řadě rozsudků krajských soudů. Následně byly fakticky potvrzeny také rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, který v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 - 50, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „*právní názor vyslovený v rozsudku sedmého senátu (pozn.: rozuměj právě rozsudek ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013) byl poté v rámci novelizace daňového řádu k 1. 1. 2015 promítnut v modifikované podobě do nového § 254a – nazvaného úrok z daňového odpočtu. Uvedené ustanovení je třeba považovat za lex specialis k obecným ustanovením, která se týkají přiznání úroku za pozdní vrácení přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) nebo úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu). Ustanovení § 254a daňového řádu má nadto i vlastní přechodná ustanovení (viz čl. VII, bod 6., zákona č. 267/2014 Sb.) a nelze při jeho aplikaci vycházet z obecných přechodných ustanovení obsažených v § 264 daňového řádu, tedy ani těch, která upravují postup při vrácení přeplatků (§ 264 odst. 10 daňového řádu)*“. Rozšířený senát zároveň doplnil, že správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena také usnesením SDEU ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber s.r.o.*, v němž Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu také to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem SDEU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).

Krajský soud se tedy neztotožňuje s hodnocením žalovaného, že by rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 nebyl na danou věc použitelný, naopak je toho názoru, že shora uvedené závěry jsou pro svou skutkovou obdobnost zcela aplikovatelné také na nyní projednávaný případ a krajský soud nemá důvod se od nich v této věci odchýlit. Krajský soud na tomto místě opětovně připomíná, že závaznost shora vyslovených závěrů fakticky potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz výše) a na rozhodnutí ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 navázala nejenom řada výše vyjmenovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ale také řada rozhodnutí krajských soudů (srovnej např. rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 A 72/2016 - 79, či rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2015, č. j. 22 A 10/2015 - 38, ze dne 4. 2. 2016, č. j. 22 A 65/2015 - 54, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 65 Af 8/2014 - 41, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Lze tedy souhlasit s názorem žalobce, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 nepředstavuje toliko ojedinělý případ soudního rozhodování, ale naopak další rozhodovací činnost správních soudů svědčí o ustálenosti judikatury k této otázce, která po vydání přelomového rozsudku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 následovala. Krajský soud na tomto místě zároveň připomíná, že z povahy a postavení Nejvyššího správního soudu (srovnej zejména ustanovení § 12 odst. 1 a § 17 odst. 1 s. ř. s.) vyplývá, že právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech (k tomu srovnej již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016 - 26, publikovaný pod č. 3501/2017 Sb. NSS). Názory vyslovené v jednotlivých rozsudcích Nejvyššího správního soudu, natož pak v jeho ustálené soudní judikatuře, tak musí být správními orgány z důvodu ochrany právní jistoty adresátů veřejné správy respektovány.

Žalovaný dále ve svém vyjádření k podané žalobě poukázal na skutečnost, že nelze pominout, že od 1. 1. 2015 nabyla účinnosti novela daňového řádu provedená zákonem č. 267/2014 Sb., která v ustanovení § 254a daňového řádu nově zakotvila úrok z daňového odpočtu. Podle ustanovení § 254a odst. 1 daňového řádu 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. Podle odst. 2 a 3 téhož ustanovení daňového řádu platí, že tento úrok náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Jeho výše pak odpovídá výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

Článek VII, bod 6., Přechodných ustanovení předmětné novely daňového řádu provedené zákonem č. 267/2014 Sb. upravuje, že *byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

Žalovaný přitom z citovaného znění přechodného ustanovení dovozoval, že nevztahuje-li se úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu na postupy k odstranění pochybností, které byly ukončeny přede dnem 1. 1. 2015, je z toho zřejmý úmysl zákonodárce vyloučit z úročení i ty případy zadržovaných nadměrných odpočtů, které právě byly dokonány přede dnem 1. 1. 2015, a tedy negovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013.

Tyto důsledky však dle krajského soudu z výše citovaného přechodného ustanovení vůbec nevyplynou. Předmětné přechodné ustanovení totiž upravuje toliko pravidlo pro řešení střetu nové a dosavadní právní úpravy, tj. v daném případě situace, kdy postup k odstranění pochybností byl zahájen před účinností novely provedené zákonem č. 267/2014 Sb. a do dne nabytí účinnosti této novely (tj. do 31. 12. 2014) nebyl ukončen. Pro takový případ dle citovaného přechodného ustanovení platí, že pro účely aplikace § 254a daňového řádu se i postup k odstranění pochybností zahájený přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona pokládá za zahájený dnem nabytí účinnosti této novely, tj. dnem 1. 1. 2015. Takto stanovené pravidlo ovšem nic nemění na závěrech, že v případě postupů k odstranění pochybností, které probíhaly nepřiměřeně dlouhou dobu (a tedy po nepřiměřeně dlouhou dobu také docházelo k zadržování výplaty nadměrných odpočtů), ovšem které byly ukončeny v době před nabytím účinnosti novely č. 267/2014 Sb. (tj. do 31. 12. 2014), se beze zbytku uplatní dosavadní právní úprava, a tedy i k ní se vztahující závěry konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (citované výše), souladné s judikaturou SDEU a touto judikaturou potvrzené. V takovém případě tedy byl namíste postup podle § 155 odst. 5 daňového řádu, což byl také případ nyní posuzované věci. Z obsahu předloženého správního spisu je totiž patrné, že postup k odstranění pochybností byl nepochybně ukončen v roce 2014 (tj. do 31. 12. 2014 před nabytím účinnosti předmětné novely), a to vydáním pravomocného platebního výměru.

Také žádost žalobce o úrok z vratitelného přeplatku byla správci daně doručena již dne 1. 11. 2014.

K žalovaným poukazované nedůvodné diskriminační nerovnosti adresátů právní normy v důsledku aplikace přechodných ustanovení krajský soud podotýká, že řešení vztahu nové právní úpravy a úpravy dřívější, včetně právních vztahů podle ní vzniklých, je právě smyslem a úkolem pravidel upravených v přechodných ustanoveních. Je přitom věcí zákonodárce, zda a jakým způsobem tento střet vyřeší, tj. zda v přechodných ustanoveních výslovně stanoví, že se na právní vztahy vzniklé přede dnem nabytí účinnosti nového právního předpisu vztahují dosavadní právní předpisy, nebo že tyto právní vztahy se dnem účinnosti nového právního předpisu budou řídit tímto novým předpisem. V posuzované věci přitom argument odvozující nerovnost daňových subjektů z výše úroku neobstojí, neboť samotné stanovení úroku v různé výši v průběhu času nepředstavuje zvýhodnění jen určité skupiny osob (zde daňových subjektů), a tedy diskriminaci a porušení principu rovnosti. Porušení zásady rovnosti se nelze dovolávat při posuzování dvou právních úprav, kdy novelizovaná právní úprava nastoluje právní situaci, která je z logiky věci odlišná od té stávající, a může tak být pro subjekty právních vztahů méně či více výhodná nebo také nevýhodná. Ani této argumentaci žalovaného proto krajský soud nepřisvědčil.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak žalovaný bude povinen v souladu s ustanovením § 155 odst. 5 daňového řádu rozhodnout o žádosti žalobce o úroku z vratitelného přeplatku. V případě, že by žalovaný k vydání rozhodnutí nepřistoupil, bude na místě, aby žalobce využil prostředků obrany, které mu dává k dispozici ustanovení § 38 daňového řádu, resp. § 79 a násl. s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech zastoupení žalobce v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé - podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování

a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku ve výši 15 342 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 28. dubna 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu