



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **PCV Computers, s.r.o.**, se sídlem v Praze 1, Klimentská 1216/46, IČO: 260 84 121, zastoupen daňově poradenskou kanceláří Ariadna, s.r.o. se sídlem v Praze 2, Bořivojova 21, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 2161/12-1500-106794 ze dne 15. 2. 2012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 2161/12-1500-106794 ze dne 15. 2. 2012 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.800 Kč, a to do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce podal dne 8. 3. 2010 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2010, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 503.234 Kč. Výzvou č. j. 106883/10/077910305493 ze dne 6. 4. 2010 zahájil Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) vytýkáci řízení a vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání. S výsledky vytýkáciho řízení seznámil správce daně žalobce dne 12. 5. 2011 protokolem č. j. 270616/11/077930305031. Na základě shromážděného důkazního materiálu unesl žalobce důkazní břemeno ohledně dodání zboží do jiného členského státu a

správce daně uznal jeho nárok na ř. 20 daňového přiznání. Nadměrný odpočet byl vyměřen v souladu s daňovým přiznáním platebním výměrem č. j. 338133/11/009514109697 ze dne 2. 6. 2011. Dne 1. 8. 2011 požádal žalobce o přiznání úroků z přeplatku na DPH za období od 25. 4. 2010 do 2. 6. 2011, které vznikly na základě nesprávného postupu správce daně, jenž vedl vytýkácí řízení po dobu 422 dnů a nakonec vyměřil vratitelný přeplatek ve shodě s podaným daňovým přiznáním. Správce daně tuto žádost zamítl s odůvodněním, že vytýkácí řízení bylo oprávněné a nadměrný odpočet byl vrácen v zákonné lhůtě po jeho skončení, a to použitím na úhradu nedoplatků.

K žalobcovu odvolání Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“) potvrdilo závěr správce daně, že žalobce nemá nárok na úrok z vratitelného přeplatku na DPH za období předcházející vyměření nadměrného odpočtu, konkrétně od 25. 4. 2010 do 2. 6. 2011, jehož se s poukazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-107/10 domáhal. Toto rozhodnutí dle názoru žalovaného nelze na české daňové právo aplikovat, jelikož dopadá na podmínky, které si Bulharsko stanovilo pro vrácení daně z přidané hodnoty v případě probíhající daňové kontroly, a navíc při zpětné účinnosti právních úprav při vrácení nadměrného odpočtu; kromě toho se judikát zabývá možností vrácení nadměrného odpočtu prostřednictvím započtení, avšak tato problematika není předmětem odvolacích námitek. Právní úprava obsažená v § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, byla koncipována tak, aby byla alespoň v základních rysech kompatibilní se Šestou směrnicí; správce daně proto postupoval správně, když v souladu s tímto ustanovením naznal, že nadměrný odpočet vznikne až po svém vyměření.

Žalovaný zamítl taktéž žalobcovy námitky ohledně délky vytýkácího řízení (později postupu k odstranění pochybností), neboť dle jeho názoru odpovídala velkému počtu dožádaných úkonů, zejména ohledně prověření nákupů zboží od tuzemských dodavatelů a jejich dalšího prodeje do zahraničí. Tyto úkony vyžadovaly značný časový prostor, který odpovídal i vzhledem k přechodu místní příslušnosti na Finanční úřad pro Prahu 9 době trvání v délce cca 14 měsíců. Žalovaný dodal, že i kdyby se aplikoval původně platný pokyn Ministerstva financí ČR D-144 účinný do 31. 12. 2010, jež se žalobce dovolával, objektivní lhůta 12 měsíců jako nejdelší možná délka vytýkácího řízení by nebyla v žádném případě naplněna, a také tříměsíční lhůta pro jeho ukončení by nebyla překročena vzhledem k úkonům dožádání a soustřeďování důkazů, které stavěly běh lhůty. Žalovaný nicméně uznal, že se správce daně ve svém rozhodnutí nezabýval všemi důvody uvedenými v žalobcově žádosti, a stejně tak byl nesprávný jeho odkaz na § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jenž dopadá na odlišné situace; v tomto případě se nejednalo o úhradu daňové povinnosti, ale o určení oprávněnosti požadovaného odpočtu. Tato dílčí pochybení však dle názoru žalovaného nepředstavovala důvod pro zrušení rozhodnutí, neboť je v odůvodnění svého rozhodnutí napravil.

Žalobce v podané žalobě namítl rozpor právní úpravy úroku z vratitelného přeplatku s čl. 183 Směrnice 2006/112, přičemž se odvolal na závěry Soudního dvora vyjádřené ve věci C-107/10. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr shledal rozpor se směrnicí u bulharské právní úpravy, dle níž k vrácení přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu běžně docházelo v zákonem stanovené lhůtě, a povinnost platit úroky z nevrácené částky vznikala po uplynutí této lhůty (tato lhůta samotná unijnímu právu neodporovala);

v případě zahájení daňové kontroly však tento nárok vznikl až ode dne jejího ukončení. Soudní dvůr naznal, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu může být v zásadě prodloužena pro účely provedení daňové kontroly, avšak ekonomické znevýhodnění plátce daně, jenž po předem těžko odhadnutelnou dobu nemůže disponovat svými prostředky, by mělo být kompenzováno úhradou úroku, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. Směrnici tak odporuje taková vnitrostátní úprava, jež v případě zahájení daňové kontroly (či vytýkácího řízení resp. postupu k odstranění pochybností) prodlužuje lhůtu pro vrácení přeplatku, pokud nárok na úroky z prodlení vzniká až po uplynutí této lhůty. Obdobná situace je v České republice, kde lhůta pro vrácení přeplatku (a tedy i úroky z prodlení) taktéž počíná běžet až po skončení případného postupu k odstranění pochybností. Žalobce odstranil pochybnosti správce daně již úplným vyhověním jeho výzvě a předložením příslušných dokladů, a ne teprve tehdy, když správce daně na základě dožadání zjistil, že předložené doklady jsou řádnými doklady. Jestliže tedy správce daně nevydal platební výměr bez zbytečného prodlení po úplném vyhovění výzvě, postupoval v rozporu s právními předpisy a žalobce měl nárok na uhrazení úroku.

Žalobce dále zpochybnil závěr správce daně, že v průběhu vytýkácího řízení (později postupu k odstranění pochybností) nedošlo k neoprávněnému jednání dle § 254 daňového řádu v délce ani průběhu vytýkácího řízení. Lhůta pro uzavření vytýkácího řízení nesměla dle Pokynu MF D-144 přesáhnout 12 měsíců, a ač byl tento pokyn ke dni nabytí účinnosti daňového řádu zrušen, na této povinnosti se nic nezměnilo, neboť uvedený pokyn založil správní praxi, od níž se nelze v jednotlivém případě bez porušení zákazu libovůle odchýlit. Argumenty žalovaného ohledně běhu této lhůty označil žalobce za liché. Vytýkájí řízení je dle pokynu třeba uzavřít do tří měsíců ode dne, kdy daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně, běh lhůty se sice za určitých podmínek (např. při dožadání) staví, a ve složitých a odůvodněných případech může být prodloužena až na dvojnásobek, avšak ani tak nesmí její celková délka přesáhnout 12 měsíců. Ve zcela mimořádných případech je možné i další prodloužení, o takovém postupu však žalobce nebyl informován. Důvodem pro překročení lhůty pak nemohla být ani změna místní příslušnosti správce daně. Z napadeného rozhodnutí nadto nelze dovodit konkrétní důvody, které správci daně bránily rozhodnout o odvolání v přiměřené lhůtě; odůvodnění zvláštní povahou obchodovaných komodit, hodnotou ověřovaných transakcí a počtem dodavatelů či odběratelů zboží je nanejvýš obecné, nedostatečné a nepřezkoumatelné. Správce daně se zejména nezabýval povahou prováděných úkonů v materiálním smyslu, tedy ve smyslu jejich účelnosti pro objasnění věci. Jelikož vytýkácí řízení trvalo 422 dnů, správce daně měl žalobci uplatněný nárok přiznat, a žalovaný měl jeho rozhodnutí změnit v žalobcův prospěch.

Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu do svého vyjádření zkopírovalo veškerou právní argumentaci z žalobou napadeného rozhodnutí, aniž by k ní cokoli dodalo.

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud v Praze nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně soud vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], při čemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

K osobě žalovaného je třeba uvést, že v době vydání žalobou napadených rozhodnutí přezkoumávala rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení Finanční ředitelství [§ 9 písm. c) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech]. Podle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž byl zákon č. 531/1990 Sb. ke dni 1. 1. 2013 zrušen, vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, a tedy i rozhoduje o podaných odvoláních, Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Působnost k rozhodování o odvolání v posuzované věci tak v průběhu řízení o žalobě přešla z Finančního ředitelství v Praze na Odvolací finanční ředitelství, na které tak přešlo rovněž postavení žalovaného.

Žádný z účastníků řízení na výzvu soudu výslovně nepožádal o nařízení ústního jednání, soud proto rozhodl dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

Soud uvážil o věci následovně.

Spornou otázkou mezi účastníky řízení je, zda žalobci vznikl nárok na úrok z prodlení až od konce lhůty pro vrácení přeplatku, počítané od vyměření daňového odpočtu, jak se domnívá žalovaný, anebo již od 31. dne následujícího po konci lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, jak tvrdí žalobce, resp. od jakého data žalobci tento nárok náleží.

Dle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Dle § 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.

Dle § 105 odst. 1 zákona o DPH vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Dle § 155 odst. 5 daňového řádu je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek 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.

Dle čl. 183 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“) pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Dle odst. 2 téhož článku členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná. Obdobnou úpravu znala i dřívější Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (77/388/EHS) ve svém čl. 18 odst. 4.

Vytýkácí řízení bylo zahájeno výzvou ze dne 6. 4. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní, ukončeno však bylo již za účinnosti daňového řádu, dle jehož přechodných ustanovení řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší (§ 264 odst. 1).

Z citovaných ustanovení vyplývá, že vnitrostátní úprava ke dni rozhodování správce daně předpokládala, že nárok na úrok z přeplatku náleží daňovému subjektu až od konce lhůty pro vrácení přeplatku, počítané od vyměření nadměrného odpočtu, a že v případě zahájení vytýkácího řízení (postupu k odstranění pochybností) nemůže být nárok přiznán za období před skončením tohoto postupu. Obdobným případem – jakož i otázkou souladu této úpravy s unijním právem – se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013 ze dne 25. 9. 2014. V tomto rozhodnutí podrobně a přesvědčivě analyzoval platnou právní úpravu i aktuální judikaturu, přičemž dospěl k následujícím zjištěním.

„(23) [...] Úrok z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet náleží plátcovi teprve ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu), a to do dne jeho poukázání plátcovi. Vnitrostátní právní úprava tedy nereflektuje, že mezi okamžikem uplatnění nároku a okamžikem vzniku exekučně vymožitelného (a případným úrokem z vratitelného přeplatku doplněného) nároku na vyplacení nadměrného odpočtu mohou s ohledem na povahu věci, rychlost postupu správce daně i jiné rozhodné okolnosti uplynout diametrálně odlišné doby. Od necelých dvou měsíců např. při zjednodušeném vyměření podle ust. § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu, nebyl-li zahájen postup k odstranění pochybností, až po dobu mnoha měsíců, příp. i několik let, např. při dlouhotrvajícím postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontrole. V takovémto pojetí není žádným způsobem vnitrostátní právní úpravou reflektována okolnost, že správce daně proěřoval oprávněnost nároku na nadměrný odpočet, a často jistě zcela zákonně, tj. na základě skutkově opodstatněných pochybností, bez průtahů, účelně, nicméně vzhledem k okolnostem (např. kvůli mezinárodnímu dožádání) dlouho, takže plátce obdrží nadměrný odpočet se značným časovým odstupem od podání svého daňového přiznání. Se stěžovatelkou je proto

nutno souhlasit v tom, že takto doslovně vyložená vnitrostátní právní úprava má v určitých ohledech diskriminační účinek. V určitých případech tak jeden plátce obdrží nadměrný odpočet krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco v jiných, třebaže v ničem nemusel pochybit, až po delším prověřování, které pouze potvrdí, že jím původně uplatněný nárok na nadměrný odpočet je oprávněný.

(24) Je zřejmé, že takový efekt vnitrostátní procesní úpravy nadměrného odpočtu má významné hmotněprávní dopady, neboť v některých případech znamená faktické oddálení výplaty nadměrného odpočtu o velmi dlouhou dobu, což může znamenat pro některé plátce velmi zásadní zásah do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, např. na překlenovací úvěrování či v podobě ušlých obchodních příležitostí, které by jim nevznikly, pokud by jim nadměrný odpočet byl vyplacen krátce po podání příslušného daňového tvrzení.

(25) Na druhé straně je však všeobecně známo, že nadměrný odpočet je institutem daně z přidané hodnoty, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody. V některých případech je právo na nadměrný odpočet i zneužíváno. Vést daňové subjekty k tomu, aby plnily své povinnosti podle zákona, je legitimním zájmem státu, k jehož dosažení musí mít stát adekvátní prostředky. Nelze proto připustit, aby byl striktně vázán nepřekročitelnými lhůtami pro prověření oprávněnosti takového nároku a vystaven časové tísní, která by mohla vést k tomu, že nárok nebude v potřebné míře prověřen, takže bude možno docílit inkasa nadměrného odpočtu DPH i v případě, že půjde ve skutečnosti o podvod na DPH. Naopak, je třeba, aby správce daně měl přiměřený časový prostor potřebný k uskutečnění všech účelných a bez průtahů učiněných kroků k prověření nároku na nadměrný odpočet. Takové prověřování může být podle okolností velmi časově variabilní a zcela legitimně se může „táhnout“ v některých výjimečných případech i po dobu několika let.“

„(27) Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Lze předpokládat, že pokud by jimi plátce disponovat mohl, za obvyklého běhu věcí by z nich získal výnos pohybující se zhruba na úrovni průměrné výnosnosti běžných investic v rozhodné době, tedy v podmínkách České republiky v současné době zhruba ve výši vícero jednotek procent ročně.“

Nejvyšší správní soud k tomu citoval z judikatury Soudního dvora: „V rozsudku ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska, řízení o předběžné otázce) pak Soudní dvůr uvedl: [...] 17 Co se týče této poslední uvedené možnosti [převedení nadměrného odpočtu do následujícího období – pozn. městského soudu], které se týká věc dotčená v původním řízení, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu

neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 32 až 34). [...] 27 Stejně tak se dotčená vnitrostátní ustanovení nejeví být v souladu s podmínkou stanovenou judikaturou, připomenutou v bodě 17 tohoto rozsudku, podle které vrácení nadměrného odpočtu DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě. Jak je totiž uvedeno v předkládacím rozhodnutí, lhůta pro vrácení v délce 180 dnů stanovená pro nové osoby povinné k dani je jednak šestkrát delší než jednoměsíční účetní období pro DPH, a jednak třikrát delší než lhůta používaná pro další osoby povinné k dani, přičemž polské orgány nepředložily poznatky, které by byly schopny vysvětlit nezbytnost zavedení rozdílného zacházení v takovém rozsahu pro boj proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.“

Na podkladě uvedeného pak Nejvyšší správní soud dospěl k těmto závěrům: „(34) Česká vnitrostátní právní úprava má, jak bylo výše uvedeno, při svém doslovném výkladu nepřijatelné dopady z hledisek ústavněprávních i z hledisek práva Evropské unie. Povinností soudu je, je-li to možné, vykládat právo v souladu s ústavním pořádkem a vnitrostátní právo v souladu s právem Evropské unie. Má-li Nejvyšší správní soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu rozhodné vnitrostátní úpravy a přiklonit se k výkladu reflektujícímu smysl a účel systému výběru DPH, jeho základní strukturální prvky a princip proporcionality ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců (zde právo vlastnit majetek a právo podnikat).

(35) [...] Proto lze za typický případ považovat situaci, že uplatňuje-li plátce v daňovém přiznání nadměrný odpočet, bude mu v uplatněné výši také přiznán, a to postupem podle ust. § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu, tj. zjednodušeným vyměřením. V takovém případě platí, že za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

(36) Z výše uvedeného vyplývá, že lhůta k podání daňového přiznání (do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období) bude nejen v hmotněprávní, ale i v procesní rovině centrálním bodem, od něhož je nutno odvíjet úrok z nadměrného odpočtu nevyplaceného státem. Uplynutím této lhůty, resp. pozdějším okamžikem podání daňového přiznání v případě, kdy bylo podáno opožděně, je postaveno na jisto, že plátce podal daňové přiznání, v němž nárokuje nadměrný odpočet. Za obvyklého běhu věcí tedy dojde k vyměření nadměrného odpočtu neprodleně (v horizontu několika dnů, resp. dvou až tří týdnů) po tomto okamžiku, a to zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, popř. ke dni opožděně podaného daňového přiznání. Dnem po něm následujícím také začne běžet třicetidenní lhůta k vyplacení nadměrného odpočtu podle ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH. Po jejím uplynutí by tedy zásadně neměl být důvod plátcí odpírat nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu.“

„(38) [...] 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 v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.“

„(40) 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 plátcova 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 příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) 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.“

Žalovaný v posuzované věci tímto způsobem nepostupoval, proto je třeba jeho rozhodnutí zrušit pro nezákonnost. V této souvislosti se soud musí zabývat tím, jakým právním názorem vzhledem k dalšímu procesnímu postupu má žalovaného zavázat. Zákonodárce totiž reagoval na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu novelizací daňového řádu, jenž s účinností od 1. 1. 2015 obsahuje nový § 254a, nazvaný úrok z daňového odpočtu, jenž byl zamýšlen jako *lex specialis* k obecné úpravě obsažené v § 155.

Dle této nové úpravy tak 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 (odst. 1). Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží 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 (odst. 2). 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 (odst. 3). Dle přechodných ustanovení novelizačního zákona č. 267/2014 přitom platí, že byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a daňového řádu za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (čl. VII odst. 6).

Městský soud dospěl k závěru, že ani tato úprava není s unijním právem v souladu, neboť vykračuje z mezí jím vytyčených, jak jsou popsány v judikatuře Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

Problematikou nároku na úrok z vratitelného přeplatku z hlediska požadavků kladených směrnicí se Soudní dvůr zabýval mimo jiné v rozsudku C-107/10. Pokud jde o jeho použitelnost pro nyní posuzovanou věc, žalovanému lze přisvědčit v tom, že předmětem posouzení byl u první předkládané otázky zpětný účinek úpravy podmínek pro vrácení přeplatku, k němuž v nyní posuzované věci nedošlo, Soudní dvůr se však zabýval i řadou dalších otázek, a tyto jeho závěry v nynějším případě použitelné jsou (z hlediska kompenzační funkce úroku z přeplatku nezáleží na tom, zda k jeho pozdnímu vrácení dojde v důsledku postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly). Soudní dvůr v uvedeném rozsudku shledal rozpor s unijním právem u bulharské vnitrostátní úpravy, jež kombinovala nahrazení nadměrného odpočtu převodem do tří následujících měsíčních zdaňovacích období s jeho vrácením ve lhůtě 45 dnů. Potud byla citovaná úprava se směrnicí v souladu, avšak kromě toho předpokládala, že v případě zahájení daňové kontroly, jež mohla být zahájena kdykoli před uplynutím uvedené lhůty a mohla trvat až čtyři měsíce, vznikne nárok na úrok z přeplatku až po skončení tohoto řízení. Za nepřijatelný označil Soudní dvůr jednak prvek nevyzpytatelnosti, jelikož daňový subjekt nemohl vědět, zda daňová kontrola bude zahájena a jak dlouho bude přesně trvat, jednak dobu, po kterou daňový subjekt nemůže se svými prostředky disponovat, aniž by za to obdržel kompenzaci ve formě úroku; tato doba činila v případě bulharské úpravy přibližně osm měsíců (bod 55). Obdobně Soudní dvůr shledal nesoulad se směrnicí u polské úpravy, dle níž byla lhůta pro vrácení přeplatku (180 dnů) šestkrát delší než jednoměsíční zdaňovací období (rozsudek ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07, bod 14).

Soudní dvůr ve věci C-107/10 dovodil, že *„lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality“* (bod 53).

Daňový subjekt se tak i dle úpravy účinné od 1. 1. 2015 ocitá v určité (byť ne tak výrazné jako u bulharské vnitrostátní úpravy) nejistotě, neboť vznik úroku z vratitelného přeplatku není vázán na konkrétní předvídatelný moment (např. lhůtu pro podání daňového přiznání), nýbrž na zahájení postupu k odstranění pochybností, o němž daňový subjekt předem neví, zda nastane; zároveň daňový subjekt v případě zahájení tohoto postupu nemůže po značnou dobu disponovat částkou odpovídající výši odpočtu (postup k odstranění pochybností lze stejně jako dříve vytýkáci řízení zahájit do 30 dnů od konce lhůty pro podání daňového tvrzení). Obě tyto okolnosti jsou v zásadě přípustné, kompenzací za tuto újmu vzniklou plátcí daně však musí být úrok z přeplatku, s výjimkou relativně krátké doby, kterou lze správci daně spravedlivě poskytnout k základnímu vyhodnocení všech okolností a učinění úsudku, zda je třeba zahájit postup k odstranění pochybností. Horní mez takto přijatelné lhůty stanovil Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k judikatuře Soudního dvora na tři měsíce od konce zdaňovacího období, zatímco dle nyní účinné úpravy dosahuje v závislosti na míře činorodosti správce daně pěti až šesti měsíců.

Nyní účinná úprava nadto zavádí diskriminaci mezi plátcí, vůči nimž bude uplatněn postup k odstranění pochybností, třebaže v ničem nepochybili, a plátcí, vůči nimž zahájen nebude, a to hned ve dvou rovinách. Prvá z nich spočívá v tom, že v určitých případech jeden plátců obdrží přeplatek poměrně krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco druhý plátců až po prověřování trvajícím třeba řadu měsíců, ačkoli v ničem nemusel pochybit. Druhá rovina pak spočívá v tom, že plátců, proti němuž nebude uplatněn postup k odstraňování pochybností, obdrží v případě pozdního vrácení přeplatku úrok odvíjející se od repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů (§ 155 odst. 5 daňového řádu), zatímco plátců, proti němuž tento postup uplatněný bude, třebaže v ničem nepochybil, obdrží úrok odvíjející se od repo sazby ČNB zvýšený o pouhý 1 procentní bod (§ 254a odst. 3 daňového řádu). Principiálně shodnou diskriminaci u právní úpravy účinné do 31. 12. 2014 přitom shledal Nejvyšší správní nepřijatelnou (rozsudek sp. zn. 7 Aps 3/2013, body 23 a 24).

Novelizace daňového řádu zákonem č. 267/2014 Sb. přinesla jisté změny ve prospěch daňových subjektů, avšak nová úprava nadále odporuje zásadě daňové neutrality, proto je třeba odchýlit od jejího doslovného výkladu a přiklonit se k výkladu reflektujícímu smysl a účel systému výběru DPH a zejména princip proporcionality ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců. Nelze tudíž než setrvat na výkladu příslušných ustanovení daňového řádu provedeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 7 Aps 3/2013: *„Výše uvedený výklad, tedy 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 tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) s ohledem na ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH odpovídá výkladovým zásadám popsaným výše.“* (Bod 39.) Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k tomuto stanovisku v usnesení č. j. 1 Afs 235/2014 - 50 ze dne 25. 6. 2016 dodal, že *„správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena poté např. i nedávným usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 Kozzber s. r. o., v němž Soudní dvůr uvedl, že plátců, 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 i to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle článku 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem Soudní dvůr EU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat)“.*

V posuzovaném případě to znamená, že žalobci náleží úrok z přeplatku za období od skončení tříměsíční lhůty počítané od konce příslušného zdaňovacího období, resp. od podání daňového tvrzení za toto období, bylo-li podáno opožděně.

Žalobní námitkou rozporující argumentaci žalovaného ohledně běhu lhůty pro skončení vytýkácího řízení (postupu k odstranění pochybností) se soud podrobněji nezabýval. Jelikož soud dospěl k závěru, že nárok na úrok z vratitelného přeplatku vzniká nezávisle na okamžiku zahájení či průběhu postupu k odstranění pochybností, bylo by vypořádání této námitky z hlediska předmětu sporu nadbytečné. Stejně tak by tomu bylo i v případě, že by soud na věc aplikoval § 254a daňového řádu, neboť dle tohoto ustanovení

se vznik nároku odvíjí od pětiměsíční lhůty běžící od zahájení postupu k odstranění pochybností, bez ohledu na jeho další průběh.

Vzhledem k uvedenému soud shledal žalobu důvodnou, napadené rozhodnutí zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm žalovaný opětovně posoudí žalobcovu žádost, a to ve shora popsanych intencích, neboť bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z nákladů zastoupení daňově poradenskou kanceláří (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, tak, že jsou tvořeny dle § 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 odměnou za dva úkony právní služby uvedené v § 11 odst. 1 písm. a), d) [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby] ve výši 2.100 Kč za každý tento úkon a dle § 13 odst. 3 související náhradou hotových výdajů za každý tento úkon ve výši 300 Kč. Náhradu nákladů v celkové výši 7.800 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

P o u č e n í

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 v Brně, Moravské náměstí 6. 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 soudního řádu správního 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 9. září 2016

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková