



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **J. K., a. s.**, se sídlem v P., K. n. 1391/11, zastoupeného daňovým poradcem daňově – poradenskou kanceláří ARIADNA s. r. o., se sídlem v Praze, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, **o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2014, č. j. 6823/14/5000-14306-702189, ve věci úroku z vratitelného přeplatku na dani,**

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 3. 2014, č. j. 6823/14/5000-14306-702189, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňově – poradenské kanceláře ARIADNA, s. r. o., se sídlem v Praze, Bořivojova 21.

O d ů v o d n ě n í :

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009, říjen 2009, listopad 2009 a leden 2010, v každém z těchto přiznáních vykázal nadměrný odpočet. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ve všech těchto případech zahájil vytýkácí řízení, a to dne 3. 8. 2009, 7. 12. 2009, 7. 1. 2010 a 18. 3. 2010, neboť měl o daňových tvrzení žalobce pochybnosti. Po provedení vytýkácích řízení vydal správce daně dne 2. 5. 2012 (za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009 a leden 2010) platební výměry, jimiž žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty. V odůvodnění platebních výměrů správce daně shodně uvádí, že stanovil základ daně a daň podle tvrzení žalobce. V případě zdaňovacího období červen 2009 správce daně nejprve vydal platební výměr, jímž žalobci daň zvýšil, po provedeném odvolacím řízení však i v tomto případě byla žalobci stanovena daň podle tvrzení žalobce v daňovém přiznání.

Žalobce dne 21. 1. 2013 samostatnými žádostmi požádal o přiznání úroku z vratitelných přeplatek za dobu od zahájení vytýkácích řízení do doby, než byly vyměřené přeplatky odepsány z účtu správce daně. Své žádosti odůvodnil odkazem na směrnici 2006/112/ES a 2006/138/ES a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-107/10. Správce daně dne 6. 3. 2013 k podnětu žalobce k přiznání úroku žalobci sdělil, že podle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se za den vyměření nadměrného odpočtu považuje den vydání příslušného platebního výměru. Třicetidenní lhůta pro vrácení tohoto přeplatku stanovená ustanovením § 155 odst. 5 daňového řádu tak počala běžet dnem vydání platebních výměrů a uplynula dne 10. 4. 2012 (zdaňovací období červen 2009), resp. 5. 6. 2012 (zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009 a leden 2010), v níž byly přeplatky žalobci vráceny. Správce daně je tak toho názoru, že vratitelné přeplatky vrátil v zákonné lhůtě uvedené v ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a proto žalobci úrok dle ustanovení § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) nenáleží. Na tomto závěru dle názoru správce daně rozsudek Soudního dvora Evropské unie C-107/10 nic nemění.

Proti tomuto rozhodnutí se žalobce dne 5. 4. 2013 odvolal, když setrval na svém právním názoru, že mu náleží úrok z nadměrného odpočtu. Správce daně rozhodl o tomto odvolání tak, že jej rozhodnutím ze dne 31. 5. 2013, č. j. 1093029/13/3101-248404-807165, zamítl z důvodu nepřípustnosti odvolání proti sdělení a odvolací řízení zastavil. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí dne 1. 7. 2013 opětovně odvolal. O jeho odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 17. 3. 2014, č. j. 6823/14/5000-14306-702189. Žalovaný ve svém rozhodnutí setrval na právním názoru správce daně vyjádřeném ve sdělení ze dne 6. 3. 2013, napadené rozhodnutí správce daně zrušil a řízení ve věci zastavil.

Žalobce žalobou podanou dne 19. 5. 2014 napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2014, č. j. 6823/14/5000-14306-702189. Podstatou žaloby je odlišný názor žalobce na posouzení jeho nároku na přiznání úroku z vratitelného přeplatku. Žalobce se domnívá, že má právo na přiznání tohoto úroku podle čl. 183 Směrnice č. 2006/112/ES, doplněné směrnicí 2006/138/ES, provedené rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci C-107/10, když jednotlivá vytýkáací řízení trvala neúměrně dlouhou dobu (17 – 29 měsíců), a jejich výsledkem byla zjištění, že žalobce nadměrné odpočty uplatnil ve svých daňových přiznáních oprávněně.

Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a uvedl, že setrvává na svém názoru, že žalobci ve lhůtě stanovené ustanovením § 105 odst. 1 ZDPH, vyměřené nadměrné odpočty vrátil, a proto žalobce nemá právo na požadovaný úrok z vratitelných přeplatků dle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Krajský soud rozhodoval o věci samé bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.)

K otázce úroku z nadměrného odpočtu se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, když uvedl, že *uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 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 plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.*

Nejvyšší správní soud provedl v tomto svém rozhodnutí podrobný rozbor rozhodné vnitrostátní právní úpravy a úpravy daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie a uzavřel, že *česká vnitrostátní právní úprava má 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).*

Daňové přiznání k DPH se podává pro daňová přiznání za zdaňovací období kratší než 12 měsíců (§ 136 odst. 4 daňového řádu, viz také § 101 zákona o DPH), tedy do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Za běžný (typický) případ lze považovat, že se DPH vyměřená správcem daně nebude odchýlovat od daně přiznané plátcem. Lze tedy předpokládat, že plátcí své povinnosti vůči správci daně plní řádně a že jejich neřádné plnění lze očekávat v menšině případů. 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.

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 nevypáčeného 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.

Na druhé straně nelze přehlédnout společenskou a ekonomickou realitu. Uplatňování nadměrných odpočtů, na které nemá plátce ve skutečnosti nárok, ať již s podvodným záměrem nebo v důsledku omylu či nepřesností, se při reálném fungování společného systému DPH Evropské unie vyskytuje natolik často a v natolik významném rozsahu, že tomu je nutno přizpůsobit i aplikační praxi v jednotlivých členských státech EU, tedy i v České republice. Správce daně musí mít k dispozici určitý časový prostor k základnímu prověření oprávněnosti uplatněného nároku a rozřazení jednotlivých nároků na ty, u nichž pochybnost, která by vyžadovala provádět další šetření, nevzniká, a na ty, kde se taková pochybnost objevuje. Správce daně má být schopen si takový prvotní úsudek učinit relativně rychle, avšak nikoli v situaci silné časové tísně. Nelze ani přehlédnout, že procesní pravidla (doručování písemností, minimální lhůty pro vyjádření daňového subjektu k výzvě správce daně aj.) jsou nastavena tak, že za běžných okolností správci daně neumožňují komunikovat s plátcem rychleji než v horizontu několika dnů až týdnů.

Vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užití a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z citované judikatury Soudního dvora je níméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. Zároveň v rozhodnutí ve věci C-107/10 v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. 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.

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 k podání daňového přiznání prodlouženou o tři měsíce s ohledem na ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH, odpovídá výkladovým zásadám popsaným výše.

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 plátceova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl.

Krajský soud se s názorem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a uzavírá, že žalobci náleží za jednotlivá výše uvedená zdaňovací období od počátku čtvrtého měsíce po skončení jednotlivých zdaňovacích období, za které žalobce daňová přiznání podal, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z vratitelného přeplatku. Z tohoto důvodu krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení rozhodné právní otázky dle § 78 odst. 1 s.ř.s. a vrátil věc správnímu orgánu k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Pro úplnost soud uvádí, že s účinností od 1. 1. 2015 je úrok z daňového odpočtu řešen ustanovením § 254a daňového řádu.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- a) zaplacený soudní poplatek 3.000 Kč
- b) náklady právního zastoupení advokátem
 - α) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč bez DPH / / úkon při těchto úkonech právní služby:
 - 1) příprava a převzetí věci § 7, § 11, § 9 odst. 4 písm. d)

2) sepis žaloby	vyhl. č. 177/1996 Sb.	9.300 Kč
3) sepis repliky ze dne 24. 9. 2014		
β) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč bez DPH / / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	900 Kč
γ) DPH 21% z částek uvedených pod písm.α) – β)		2.142 Kč
<i>Celkem</i>		<i>15.342 Kč</i>

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí nebo exekuci.

V Olomouci dne 27. ledna 2016

Za správnost vyhotovení:
Ing. Petra Rýparová

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu