



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **HEUREKA PRO, s. r. o.**, IČ: 251 16 401, se sídlem Praha 8, Sokolovská 351/25, zastoupen Mgr. Irenou Lazurovou, LL.M., advokátkou se sídlem Praha 4, Na dědinách 733/22, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 21. června, č. j. 7630/11-1500-106794,

t a k t o :

I . Žaloba se zamítá.

I I . Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 12. 2010, č. j. 273429/10/008513107931, o přiznání úroků z přeplatku.

V souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), kdy žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, se soud zabýval otázkou pasivní věcné legitimity žalovaného. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. S účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky zrušena dosavadní Finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž soud nadále v řízení pokračuje na místo původního žalovaného.

Žalobce v podané žalobě namítal, že byl žalobou napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech, neboť správní orgán postupoval v rozporu se zákonem, komunitárním právem a judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též „ESD“).

Žalobce zrekapituloval skutkový stav a tvrdil nesprávné právní posouzení věci s tím, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkami ohledně požadavku na spravedlivý úrok za neoprávněné zadržení nadměrného odpočtu ve vztahu k judikatuře ESD, konkrétně k případu č. C-286/94 ve věci Garage Molenheide BVBA.

Nesouhlasil s postupem žalovaného, který podle žalobce nepřezkoumal rozhodnutí správce daně co do oprávněnosti požadavku na spravedlivý úrok a poukázal pouze na aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7Afs 10/2006-57, podle kterého nadměrný odpočet nevzniká zahájením vytýkacího řízení. Žalobce namítal nevhodnost použití zmíněného judikátu na jeho věc, neboť neřeší otázku práva na spravedlivý úrok.

Žalovaný pochybil při použití čl. 183 směrnice Recast (dříve „Šestá směrnice“ – dále jen „Recast“, „směrnice“). Žalobce upozornil, že každý členský stát má obecnou povinnost zachovávat základní právní zásady Společenství, konkrétně zásadu proporcionality (přiměřenosti), zásadu ekvivalence (rovnocennosti) a zásadu efektivity (účinnosti). Pokud je některé ustanovení vnitrostátního procesního předpisu v rozporu s výše citovanými zásadami, nemá být aplikováno. Dále poukázal na rozhodnutí ESD ve věci Factortame odst. 21, spojené případy C-286/94 Garage Molenheide BVBA a rozhodnutí C-107/10 Enel Maritza Iztok 3 AD ze dne 12. 5. 2011. Z obou výše citovaných rozhodnutí ESD dovedl, že Česká republika překročila rámec svých pravomocí, jimiž na základě článku 183 Recastu disponuje, neboť při stanovení podmínek pro vrácení odpočtu nešetřila obecné právní zásady, zejména otázku proporcionality a efektivity jestliže uzákonila, že nadměrný odpočet se plátcí vrátí až vyměřením (po daňové kontrole, či vytýkacím řízením), přičemž úrok z prodlení se počítá nikoli od data, k němuž se nadměrný odpočet za běžných okolností vyplácí, ale právě až od data vyměření. Žalobce je přesvědčen, že by příslušná ustanovení zákona o správě daní a poplatků proto pro rozpor s komunitárním právem neměla být aplikována a žalobci by měl být přiznán úrok od data, kdy mělo dojít k vrácení nadměrných odpočtů za běžných okolností.

Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu I. stupně, zrušil a věc vrátil správnímu orgánu I. stupně k novému projednání.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uváděl obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Popsal skutkový stav a dále uvedl, že dne 27. 10. 2010 byla správci daně doručena žádost žalobce o přiznání úroků z přeplatků na DPH zaviněného předchozím správcem daně za období, po které byly nadměrné odpočty zadržovány. Žalovaný nesouhlasil s odůvodněním žádosti, neboť výzvy byly vydávány v souladu s právními předpisy, byly v nich vždy uvedeny skutkové důvody, zakládající pochybnosti správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Vydáním výzev bylo v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní zahájeno vytýkací řízení u přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období. Žalovaný upozornil, že záleží pouze na správci daně, zda v určených případech bude probíhat vytýkací řízení či nikoli. Pokud správce daně zahájí vytýkací řízení podle § 43 zákona o správě daní, vyloučí tak možnost aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu. K vyměření daňových povinností ve všech výše uvedených případech došlo vydáním platebního výměru. Tento den je dnem vyměření a dnem vzniku vratitelného přeplatku.

V souladu s ustanovením § 105 odst. 4 zákona o DPH se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den vyměření. Dle § 105 odst. 1 zákona o DPH vznikne-li vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30-ti dnů ode dne vyměření nadměrného odpočtu. Správce daně postupoval v souladu s citovanými zákonnými ustanoveními a vyměřil žalobci nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2006 dne 8. 11. 2006 a žalobci jej vrátil dne 15. 11. 2006 (tj. sedmý den po vyměření). Nadměrný odpočet za III. čtvrtletí roku 2006 byl vyměřen dne 8. 6. 2007 a žalobci byl vrácen dne 15. 6. 2007 (tj. sedmý den po vyměření), nadměrné odpočty za IV. čtvrtletí roku 2006 a leden roku 2007 byly vyměřeny dne 11. 6. 2007 a žalobci vráceny dne 18. 6. 2007 (sedmý den po vyměření) a nadměrný odpočet za duben roku 2007 byl vyměřen dne 10. 10. 2007 a žalobci vrácen dne 15. 10. 2007 (tj. pátý den po vyměření). Veškeré nadměrné odpočty tak byly žalobci vráceny ve lhůtě stanovené ustanovením § 105 odst. 1 zákona o DPH.

Žalovaný odmítl výtky žalobce, že výše uvedený postup správních orgánů je v rozporu se směrnicí, zejména s obecnými zásadami proporcionality a se zásadou ekvivalence. Zdůraznil, že smyslem a účelem Šesté směrnice a Recastu, které upravují právo daní z obratu členských států EU, bylo především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být dosaženo společného trhu umožňující poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz. čtvrtý odstavec odůvodnění Šesté směrnice). Konkrétně článek 18 odst. 4 Recastu nyní článek 183 stanovil, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu překročí výše splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které si členské státy sami stanoví. Česká republika si podmínky pro vrácení nadměrného odpočtu stanovila zejména v § 105 zák. č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen „zákon o DPH“), které tak bylo koncipováno v základních rysech kompatibilně se Šestou směrnicí. Tímto jsou popřeny námitky žalobce, že správce daně měl svým konáním zásadním způsobem narušit práva žalobce, která mu vyplývají z komunitárního práva Evropského společenství.

Rozsudek C-286/94 *Garage Molenheide* se týká daňové záležitosti v případě zrušení zadrženého odpočtu, ale v tomto konkrétním případě nedošlo ke zrušení nadměrného odpočtu, nýbrž k vyměření po ukončení oprávněně zahájených vytýkajících řízení. Stejně tak žalobcem citovaný rozsudek C-107/10 ze dne 12. 5. 2011 ve věci bulharské společnosti *Enel Maritza Iztok 3 AD* proti rozhodnutí správního soudu v Sofii nelze aplikovat na české daňové právo. Rozhodnutí dopadá na podmínky, které si členský stát Bulharsko stanovilo pro vrácení daně z přidané hodnoty v případě probíhající daňové kontroly.

Správce daně správně aplikoval právní větu z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7Afs 10/2006-57, že zahájením vytýkacího řízení nedochází k vyměření daně a tudíž nevzniká ani nadměrný odpočet a tím ani přeplatek na dani, a to do doby než je zjištěno, resp. rozhodnuto, že si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně.

Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V replice ze dne 31.1.2012 žalobce poukázal na stanovisko daňové poradkyně Olgy Holubové, v němž jsou zopakovány důvody a právní úvahy podané žaloby.

Soud o věci jednal bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového

a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:

Dle ust. § 43 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a přepлатků v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní“) vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Podle ust. § 46 odst. 1, 4, 5 téhož zákona podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána. (4) O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně. (5) Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá, nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Dle § 64 odst. 1, 2, 6 téhož zákona částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem. (2) Přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. K požadavku se připojí vykonatelný výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud bude požadavek uplatněn prostřednictvím propojených automatizovaných daňových informačních systémů, stačí předložit vykonatelný výkaz nedoplatků dodatečně, do deseti dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatku. Požadavku nelze vyhovět, neexistuje-li v době jeho uplatnění vratitelný přeplatek. Úhrada daňových nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován i daňový přeplatek, má přednost. O převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně se daňový dlužník vyrozumí. Za den úhrady tohoto nedoplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku. (6) Zavínil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok

z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhrady skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

Dle § 100 odst. 1 zákona o DPH v rozhodném znění plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání, a jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani, aby sestavil souhrnné hlášení.

Dle § 105 odst. 1 věta první, odst. 3 téhož zákona vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcovi bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle zvláštního právního předpisu. (3) Za dne vzniku vratitelného přeplatku se považuje den vyměření a vratitelný přeplatek se vrátí, pokud činí více než 100 Kč.

Dle článku 183 směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Recast), 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 sami stanoví. Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

Soud o věci uvažil takto:

Podstatou sporu je posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí a důvodnosti tvrzení žalobce, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil s ohledem na vnitrostátní právní předpisy, komunitární právo Evropské unie a judikaturu Evropského soudního dvora.

K tomu z obsahu spisového materiálu, odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a písemného vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že žalobce podal celkem pět daňových přiznání k DPH.

1) Dne 24. 7. 2006 podal žalobce k Finančnímu úřadu pro Prahu 4 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2006. V daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 422.515,-Kč. Jelikož se jednalo o první daňové přiznání od data registrace žalobce k DPH a správce daně shledal v daňovém přiznání určité pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání, výzvou ze dne 6. 9. 2006 č. j. 252585/06/004516/8565 ze dne 10. 8. 2006 zahájil správce daně vytykáací řízení a vyzval žalobce dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků k odstranění zjištěných pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti a úplnosti údajů o plněních vykázaných v daňovém přiznání. A k předložení daňových a účetních podkladů-evidence pro daňové

účely. Následně kontrolou daňových dokladů dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty správce daně nezjistil v daňovém přiznání nedostatky, které by ovlivnily základ daně a daňovou povinnost. Správce daně vyměřil žalobci nadměrný odpočet v souladu s jím uplatněným nadměrným odpočtem v řádném daňovém přiznání platebním výměrem č. j. 317083/06/001513/5138 ze dne 8. 11. 2006. Nadměrný odpočet ve výši 422.515,-Kč byl žalobci vrácen dne 15. 11. 2006, tj. sedmý den od data vyměření.

2) Dne 26. 10. 2006 podal k Finančnímu úřadu pro Prahu 1 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2006. V daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 3,907.862,-Kč. Správce daně opět zahájil vytýkáci řízení dle § 43 zákona o správě daní k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání (výzva č. j. 317015/06/001513/5138 ze dne 8. 11. 2006). A vyzval jej k předložení daňových a účetních podkladů-evidence pro daňové účely. Správce daně na základě kontroly vybraných daňových dokladů v návaznosti na evidenci pro daňové účely, nezjistil v daňovém přiznání nedostatky, proto vyměřil žalobci nadměrný odpočet v souladu s jím uvedeným v řádném daňovém přiznání, platebním výměrem č. j. 191888/07/001513/5138 ze dne 8. 6. 2007. Nadměrný odpočet 3,907.862,-Kč byl žalobci vrácen dne 15. 6. 2007 (tj. sedmý den od data vyměření).

3) Dne 30. 1. 2007 podal Finančnímu úřadu pro Prahu 1 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2006. V daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 4,678.176,-Kč. Správce daně dle § 43 zákona o správě daní zahájil vytýkáci řízení k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání (výzva č. j. 40380/07/001513/5138 ze dne 7. 2. 2007). A k předložení daňových a účetních podkladů-evidence pro daňové účely. Správce daně kontrolou vybraných daňových dokladů v návaznosti na evidenci pro daňové účely. Nezjistil v přiznání nedostatky, které by ovlivnily základ daně a daňovou povinnost. Žalobci byl vyměřen nadměrný odpočet v souladu s jím uvedeným nadměrným odpočtem v řádném daňovém přiznání platebním výměrem č. j. 192729/07/001513/5138 ze dne 11. 6. 2007. Nadměrný odpočet ve výši 4,678.176,-Kč byl žalobci vrácen dne 18. 6. 2007 (tj. sedmý den od data vyměření).

4) Dne 28. 2. 2007 podal Finančnímu úřadu pro Prahu 1 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období ledna roku 2007. V daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 764.048,-Kč. Správce daně dle § 43 zákona o správě daní zahájil vytýkáci řízení k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání (výzva č. j. 85644/07/001513/5138 ze dne 16. 3. 2007). A vyzval jej k předložení daňových a účetních podkladů-evidence pro daňové účely. Kontrolou vybraných daňových dokladů správce daně nezjistil nedostatky, které by ovlivnily základ daně a daňovou povinnost žalobce, proto byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet dle daňového přiznání formou platebního výměru č. j. 192724/07/001513/5138 ze dne 11. 6. 2007. Nadměrný odpočet ve výši 764.048,-Kč byl žalobci vrácen dne 18. 6. 2007 (tj. sedmý den od data vyměření).

5) Dne 28. 5. 2007 podal Finančnímu úřadu pro Prahu 1 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2007. V daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 299.993,-Kč. Správce daně postupem dle § 43 zákona o správě daní zahájil vytýkáci řízení k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání žalobcem (výzva č. j. 188207/07/001513/5138 ze dne 5. 6. 2007). A vyzval jej k předložení daňových a účetních podkladů-evidence pro daňové účely. Správce daně kontrolou vybraných dokladů nezjistil nedostatky, které by ovlivňovaly základ daně a daňovou povinnost žalobce. Žalobci byl vyměřen nadměrný odpočet platebním výměrem č. j. 302831/07/001513/5138 ze dne 10. 10. 2007. Z nadměrného odpočtu vyměřeného ve výši 299.993,-Kč byla částka ve výši 123.300,-Kč převedena v souladu s § 64 odst. 2 zákona o správě daní na úhradu nedoplatku vykázaného na dani s příjmu právnických osob a zbývající část nadměrného odpočtu ve výši 176.693,-Kč byla odvolateli vrácena dne 15. 10. 2007 (tj. pátý den od data vyměření).

Dne 27. 10. 2010 žalobce zaslal správci daně žádost o přiznání úroků z přeplatků na DPH zaviněného předchozím správcem daně (Finančním úřadem pro Prahu 1) za období, po které byly nadměrné odpočty zadržovány. Žádost odůvodnil tím, že správce daně vydával výzvy dle § 43 zákona o správě daní zcela nedůvodně. Ani v jednom z dotčených případů totiž po předložení všech požadovaných dokumentů a dokladů správce daně nezpochybnil výpočet nadměrných odpočtů žalobce. Tímto jednáním správce daně bezdůvodně zadržoval finanční prostředky a způsobil utlumení vývozní činnosti žalobce. Žalobce požadoval úhradu úroků z přeplatku v souladu s judikaturou Evropského společenství za období, po které byly nadměrné odpočty zadržovány.

Správce daně rozhodnutím ze dne 1. 12. 2010, č. j. 273429/10/008513107931 žádosti žalobce o přiznání úroků z přeplatku na dani z přidané hodnoty nevyhověl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že postupoval v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a zahájil řádně vytykácí řízení u přiznání k DPH za citovaná zdaňovací období. Nadměrné odpočty tak vznikly až dnem jejich vyměření. Proto nemohly vzniknout ani přeplatky na dani, a to až do doby než bylo zjištěno, resp. rozhodnuto, že si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně. Správce daně ověřil oprávněnost uplatněných nároků žalobce na nadměrný odpočet kontrolou vybraných daňových dokladů v návaznosti na evidenci pro daňové účely, vedenou v rozsahu podle § 100 zákona o DPH, a přiznání, a následně dožádáním, které je běžným způsobem prověřování uskutečnění zdanitelného plnění. V průběhu vytykácích řízení správce daně nezjistil nedostatky, které by ovlivnily základ daně a daňovou povinnost a vytykácí řízení ukončil, přičemž o stanoveném základu daně a vyměřené dani za jednotlivá zdaňovací období vyrozuměl žalobce platebními výměry a vyměřenou daň současně podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní předepsal. Až vydání platebního výměru je rozhodnou skutečností pro vlastní vyměření daně a pro vznik nadměrného odpočtu. Poukázal na ust. § 105 odst. 1, 4 zákona o DPH s tím, že žalobci vrátil nadměrné odpočty ve lhůtě stanovené v § 105 odst. 1 citovaného zákona. Poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007 č. j. 7Afs 10/2006-57, kde je řešena obdobná věc.

O odvolání, ve kterém žalobce argumentoval obdobně jako v podané žalobě (odvolání ze dne 31. 12. 2010 v doplněném znění ze dne 1. 2. 2011), rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. Zdůraznil, že v každé z výzev vydaných správcem daně dle § 43 zákona o správě daní a poplatků byly uvedeny konkrétní důvody vzniku pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Odmítl námitku žalobce, že výzvy správce daně byly vydávány v rozporu s právními předpisy. Upozornil, že skutečnost, zdali bude probíhat vytykácí řízení či nikoli, záleží pouze na uvážení správce daně dle konkrétních okolností případu. Pokud správce daně zahájil vytykácí řízení podle § 43 zákona o správě daní, absolutně tímto úkonem vyloučil možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Až okamžikem vydání platebního výměru bylo skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu. K vyměření daňových povinností došlo vydáním platebního výměru a tento den je dnem vyměření a vzniku vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek byl správcem daně vrácen vždy v zákonem stanovených lhůtách (§ 105 odst. 1, 4 zákona o DPH). K námitce žalobce spočívající v opominutí přímého účinku komunitárního práva s odkazem na směrnici rady 2006/112/Es ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Recast) uvedl, že článek 183 Recastu stanoví, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které si samy stanoví. Podmínkami vrácení nadměrného odpočtu, které si Česká republika stanovila, je zejména ustanovení § 105 zákona o DPH, které je koncipováno tak, aby bylo v základních rysech kompatibilní s danou směrnicí. Odmítl výtky žalobce, že správce daně svým konáním zásadním způsobem narušil práva žalobce, která pro něj vyplývají

z komunitárního práva Evropského společenství. Připustil, že odkaz správního orgánu I. stupně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007 č. j. 7Afs 10/2006-57 nebyl správný, neboť Nejvyšší správní soud v daném případě řešil případ, kdy nárok na odpočet daně nebyl správcem daně uznán.

Soud vyhodnotil žalobní námitky jako nedůvodné.

Předně žalobce v obecné rovině uváděl, že se žalovaný nevypořádal s jím uplatněnými odvolacími námitkami stran oprávněnosti jeho požadavku na spravedlivý úrok. Soud proto rovněž pouze obecně poukazuje na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, jakým způsobem a na základě jakých konkrétních zákonných ustanovení žalovaný zaujal jiný právní názor a kde žalovaný jednoznačně vyložil, z jakého důvodu neaplikoval žalobcem namítané rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a článek 183 Recastu.

Pokud žalobce dále tvrdil nezákonnost postupu správce daně při vydávání jednotlivých výzev ve vytýkacích řízeních, pak soud ve shodě se správními orgány obou stupňů uvádí, že je zcela na uvážení správního orgánu, aby v případě, kdy shledá nedostatky daňového přiznání, které by mohly mít vliv na základ daně a daňovou povinnost, postupoval v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a zahájil vytýkací řízení.

V dané věci podal žalobce postupně u správce daně celkem 5 daňových přiznání k DPH. Správce daně poté vždy postupoval v souladu s § 43 zákona o správě daní, když shora citovanými výzvami zahájil vytýkací řízení za účelem odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období na DPH. Poté, kdy byly pochybnosti správce daně odstraněny, měl správce daně za prokázané, že žalobcem uvedené údaje v jednotlivých daňových přiznáních odpovídají skutečnosti. Po tuto dobu, tj. po dobu kdy správce daně odstraňoval nedostatky jednotlivých daňových přiznání, nebyl nadměrný odpočet žalobci vyměřen a 30 denní lhůta pro vrácení přeplatku nezapočala běžet. Postup správce daně směřující k odstranění pochybností trval v dané věci od tří do sedmi měsíců. Taková doba je podle stanoviska soudu přiměřená rozsahu zjišťování skutečného stavu věci a odstraňování domnělých nedostatků u celkem pěti daňových přiznání žalobce, a to tím spíše, že v jednom případě se jednalo o nadměrný odpočet ve výši 3,907.862,-Kč a ve druhém případě ve výši 4,678.176,-Kč.

Soud v této souvislosti poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Aps 3/2013-34, podle kterého je legitimním zájmem státu, aby si daňové subjekty plnily své povinnosti podle zákona. Stát musí mít adekvátní prostředky, aby mohl účinně tento zájem prosazovat. Nelze připustit, aby byl striktně vázán nepřekročitelnými lhůtami pro prověření daných nároků a vystaven časové tísní, která by mohla vést k tomu, že nárok nebude v potřebné míře prověřen. Uvedené platí za podmínky, že jde o zásah nepřekračující spravedlivou míru, tedy o zásah, u něhož lze po každém spravedlivě požadovat, aby jej bez dalšího strpěl. Lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora.

Uvedené platí i v projednávané věci, neboť je v souladu s touto zásadou, aby plátce daně bez kompenzace v podobě úroku strpěl prověřování svého nároku na nadměrný odpočet a spolu s tím strpěl zadržení výplaty takového odpočtu. Lhůty pro odstranění pochybností ze strany správce daně nebyly překročeny nad spravedlivou míru, přestože nebyla dodržena Nejvyšší správní soudem výše předestřená tříměsíční lhůta. Je tomu tak proto, že je třeba hodnotit všechny souvislosti věci a sice, že žalobce podával daňová přiznání a vykazoval opakovaně vysoké částky nadměrného odpočtu v poměrně krátkých časových intervalech aniž

by doložil doklady, nezbytné pro řádné posouzení věci správcem daně. Tyto okolnosti právem vedly správce daně k zahájení vytýkacích a ovlivnily délku jejich trvání.

Soud nesdílí ani námitku žalobce na nesprávný odkaz správních orgánů na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp.zn. 7 Afs 10/2006-57. Naopak soud považuje za přiléhavé použití stanoviska NSS v tom rozsahu, že i ve věci žalobce platí ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně, resp., jak NSS uvádí: „*V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dnes § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 sb., o dani z přidané hodnoty.*“

Žalobce dále tvrdil, že právní posouzení správních orgánů je v rozporu s článkem 183 Recastu, neboť je patrné, že Česká republika překročila rámec svých pravomocí, kterými na základě citovaného článku Recastu disponuje. Při stanovení podmínek pro vrácení odpočtu nešetřila obecné právní zásady, zejména zásadu proporcionality a efektivity, jestliže uzákonila, že nadměrný odpočet se plátcí vrátí až vyměření, tj. po daňové kontrole, či vytýkacím řízení, přičemž úrok z prodlení se počítá nikoli od data, k němuž se nadměrný odpočet za běžných okolností vyplácí, ale právě až od data vyměření. Proto by neměla být dotčená zákonná ustanovení aplikována v rozsahu, v němž jsou v rozporu s komunitárním právem. K tomu poukázal na rozhodnutí soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. C-286/94 *Garage Molenheide BVBA* a rozhodnutí C-107/10 *Enel Maritza Iztok 3AD* ze dne 12. 5. 2011.

Podle stanoviska soudu správní orgány svým postupem neporušily práva daňového subjektu, nedošlo z jejich strany vůči žalobci ke zneužití práva či k porušení základních zásad daňového řízení a to včetně zásad, týkajících se institutu vrácení nadměrného odpočtu na DPH. Podle české právní úpravy (ust. § 105 zákona o DPH) zahájením postupu k odstranění pochybností nedochází ani k vyměření daně, nevzniká nadměrný odpočet, ani přeplatek na dani, to vše až do doby, než je zjištěno, zda si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně či nikoliv. Nárok na úrok z přeplatku žalobci v daném případě nevznikl, neboť nadměrný odpočet byl vrácen v zákonem stanovené 30 denní lhůtě ode dne vyměření a nejedná se tak o jeho zadržení ve smyslu rozhodnutí soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. C-286/94 *Garage Molenheide BVBA*. Až v žalobě žalobce poukázal na rozhodnutí soudního dvora Evropské unie č. C-107/10 *Enel Maritza Iztok 3 AD*. Tímto rozhodnutí však byla řešena vnitrostátní bulharská právní úprava, která dopadá na bulharské daňové poplatníky a nelze ji tak aplikovat v českém právním řádu, disponující právní úpravou odlišnou. Ze znění článku 183 směrnice Recast jasně, určitě a srozumitelně vyplývá, že konkrétní podmínky pro případy, když za určité zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, jsou členské státy oprávněny stanovit samostatně. Směrnice odkazuje na možnosti jako převedení nadměrného odpočtu daně do následujícího období, či vrácení daně v souladu s podmínkami, které si členské státy sami stanoví. Rozpor mezi použitými zákonnými ustanoveními správcem daně v projednávané věci a článkem 183 směrnice Recast tak soud neshledal.

Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, judikaturou správních soudů a komunitárním právem, proto soud podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce ve věci samé úspěšný nebyl a úspěšnému žalovanému žádné prokazatelné náklady řízení nad rámec

běžných činností správního orgánu nevznikly. Z tohoto důvodu soud rozhodl tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení podle jeho výsledku.

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 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 15. října 2014

JUDr. Ivanka Havlíková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková