



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **KORDÁRNA, a. s., v likvidaci**, se sídlem Velká nad Veličkou č. 890, Velká nad Veličkou, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2013, č. j. 31 A 51/2012 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2013, č. j. 31 A 51/2012 - 44, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozhodnutí krajského soudu

[1] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 17. 4. 2013, č. j. 31 A 51/2012 - 44, zamítl žalobu, kterou se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala, aby krajský soud uložil speciálnímu finančnímu úřadu povinnost vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou, když jím vydaný platební výměr ze dne 26. 4. 2011, č. j. 43182/11/311921703527 byl změněn rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 4. 2012, č. j. 5858/12-1303-700978, eventuálně aby uložil speciálnímu finančnímu úřadu povinnost zaevidovat na osobní daňový účet stěžovatelky úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 27. 10. 2010 do 2. 5. 2012.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud v první řadě dovodil, že nemůže jít o žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (dále „nečinnostní žaloba“), neboť tou se lze domáhat pouze ochrany před nezákonnou nečinností spočívající v nevydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To podle krajského soudu v daném případě nepřichází v úvahu, protože nedošlo k zahájení řízení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a také proto, že ohledně úroku podle ust. § 254 d. ř. lze vydat pouze rozhodnutí o přiznání úroku.

[3] Krajský soud proto žalobu projednal jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (dále „zásahová žaloba“) a dospěl k závěru, že není naplněna jedna z podmínek podle ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád“), a sice uhrazení částky daně na základě rozhodnutí o stanovení daně. V dané věci je třeba uplatnit ust. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Teprve po marném uplynutí této doby by náležel stěžovateli úrok podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Argumentace komunitární judikaturou z oboru práva DPH není podle krajského soudu relevantní, neboť právní úprava procesních postupů v oblasti DPH je ponechána na vnitrostátním právu členských států.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[4] V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka v první řadě namítala, že závěr krajského soudu, že její žaloba nemůže být nečinnostní žalobou, ale žalobou zásahovou, není správný. Stěžovatelka má za to, že úrok podle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu má být daňovému subjektu předepsán na jeho osobní daňový účet ze zákona. Jde o hmotné právo, o němž je nutno rozhodnout, ať již vyhovujícím anebo zamítavým rozhodnutím. Závěr krajského soudu, že o úroku lze vydávat pouze „pozitivní“ rozhodnutí, není podle stěžovatelky správný. Proto měla být žaloba posuzována jako nečinnostní.

[5] K závěru krajského soudu o eventuelní použitelnosti ust. § 155 odst. 5 daňového řádu stěžovatelka uvedla, že v jejím případě to nepřipadalo v úvahu, neboť přeplatek na DPH (resp. obě jeho části, druhá z nich po rozhodnutí odvolacího orgánu) jí byl vrácen ve lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku.

[6] Dále stěžovatelka zopakovala svou argumentaci ze žaloby, proč je v jejím případě na místě aplikovat ust. § 254 d. ř. Plyne to podle jejího názoru z podstaty a systému fungování DPH. Tu plátce hradí jako součást ceny za přijatá zdanitelná plnění (daň na vstupu) a obdrží jako součást ceny za uskutečněná zdanitelná plnění (daň na výstupu). Rozdíl mezi oběma veličinami může být buď daňová povinnost (převyšuje-li daň na výstupu výši daně na vstupu), anebo nadměrný odpočet (je-li daň na vstupu vyšší než daň na výstupu). I v případě nadměrného odpočtu tedy dochází k úhradám daně, ne však přímo správci daně, ale dodavateli plátce v podobě daně na vstupu. Stěžovatelka poukázala i na to,

pokračování

že podle ust. § 2 odst. 4 daňového řádu pojem „daň“ zahrnuje i nadměrný odpočet, přičemž podle ust. § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH je nadměrným odpočtem daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Podle přesvědčení stěžovatelky vycházejícího z důvodové zprávy k ust. § 254 odst. 6 daňového řádu se i na nadměrné odpočty má použít úrok podle ust. § 254 daňového řádu, neboť i zde je zájem paušalizací v podobě úroku předcházet komplikovaným sporům o náhradu škody.

[7] Stěžovatelka označila za nesprávný i závěr krajského soudu o nepoužitelnosti komunitárního práva, zejména judikatury Soudního dvora, na rozhodnou právní otázku. V dané věci jde o hmotněprávní lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu, kterou podle rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-107/10 z 12. 5. 2011 nesmí členské státy prodlužovat o dobu prověřování daňové povinnosti. V opačném případě by podle stěžovatelky daňové subjekty, u nichž je kontrola prováděna, byly diskriminovány oproti těm, u nichž kontrola prováděna není. Proto úrok z neoprávněného jednání správce daně nemá být vypočten od data vydání platebního výměru, nýbrž od podání přiznání k dani z přidané hodnoty.

[8] Proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Speciální finanční úřad ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje kasační stížnost za nedůvodnou, plně se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

III. a) Rozhodné skutkové okolnosti

[11] Stěžovatelka podala dne 29. 9. 2010 přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2010, v němž uplatnila nadměrný odpočet DPH ve výši 676.433 Kč. Výzvou ze dne 27. 10. 2010 zahájil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou (dále jen „finanční úřad“) vytykácí řízení podle ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V průběhu vytykácího řízení stěžovatelka s finančním úřadem komunikovala (do dubna 2011), kdy vysvětlovala oprávněnost svého nároku na nadměrný odpočet. Finanční úřad nicméně dopěl k závěru, že pochybnosti o oprávněnosti nároku nebyly odstraněny a dne 26. 4. 2011 vydal platební výměr č. j. 43182/11/311921703527, v němž z uplatněné částky nadměrného odpočtu ve výši 676.433 Kč přiznal stěžovateli částku 187.433 Kč.

[12] Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání a Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 17. 4. 2012, č. j. 5858/12-1303-700978, změnilo napadený platební výměr tak, že přiznalo stěžovateli nadměrný odpočet v původně uplatněné výši, tedy v částce 676.433 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že finanční úřad pochybil v posouzení rozhodné právní otázky, zda poskytnutí poradenských služeb souvisejících s insolvenčním řízením je zdanitelným plněním, které bylo použito v rámci ekonomické činnosti stěžovatele. Finanční úřad to neměl za prokázané, zatímco finanční ředitelství dospělo k opačnému závěru, a proto platební výměr změnilo tak, že stěžovatele plně vyhovělo. Rozhodnutí finančního ředitelství nabylo právní moci 17. 4. 2012. Dne 30. 4. 2012 byl na základě toho stěžovatele poukázána zbývající částka nadměrného odpočtu, tj. 489.000 Kč.

[13] Rozhodnutím Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 21. 5. 2012, č. j. 52870/12/311921703527, byl stěžovatelce podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu přiznán úrok z vratitelného přeplatku z částky 489.000 Kč za období od 27. 5. 2011, (tj. od prvního dne právní moci té části platebního výměru finančního úřadu, která nebyla napadena odvoláním stěžovatelky, tj. části, již se přiznává z uplatněné částky nadměrného odpočtu ve výši 676.433 Kč částka 187.433 Kč) do 30. 4. 2012 (kdy byla stěžovatelce na nadměrném odpočtu poukázána zbývající částka 489.000 Kč). V odůvodnění rozhodnutí bylo odkázáno na ust. § 105 odst. 1 a 4 zákona o DPH. Stěžovatelce tak byl za uvedené období přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 67.188 Kč, tj. úrok v sazbě 14,75 % ročně z částky 489.000 Kč za celkem 340 dnů.

[14] Dne 7. 5. 2012 podala stěžovatelka Finančnímu ředitelství v Brně (jeho působnost přešla od 1. 1. 2013 specializovaný finanční úřad) podnět k odstranění nečinnosti. Tímto podnětem se domáhala, aby finanční ředitelstvíuložilo finančnímu úřadu předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 27. 10. 2010 (ode dne zahájení vytykácího řízení) do 2. 5. 2012 (do dne připsání finančním úřadem poukázané částky 489.000 Kč na stěžovatelčin účet). Finanční ředitelství podnět odložilo, což sdělilo stěžovatelce přípisem ze dne 22. 5. 2012, č. j. 7877/12-1506-703692. Podle názoru finančního ředitelství není důvod k připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 daňového řádu, protože stěžovatelka neuhradila částku daně na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno, nebo prohlášeno nicotným. Na úrok za část nadměrného odpočtu ve výši 489.000 Kč, který byl vrácen dne 30. 4. 2012 se vztahuje ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoli ust. § 254 daňového řádu.

III. b) Rozhodná vnitrostátní právní úprava

[15] Podle ust. § 2 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem správy daní daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“). Podle odst. 3 písm. a) citovaného ustanovení se pro účely tohoto zákona daní rozumí mj. peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Podle odst. 4 citovaného ustanovení daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

pokračování

[16] Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování mj. zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 2 písm. a) citovaného ustanovení se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Podle odst. 3 citovaného ustanovení vzniká plátcí nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.

[17] Podle ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Podle odst. 3 citovaného ustanovení pokud vznikne v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu daně daňový nedoplatek, podléhá tento úroku z prodlení podle daňového řádu od počátku běhu lhůty podle odstavce 1. Úrok z prodlení se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu.

[18] Podle ust. § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti. Podle odst. 5, je-li poukázován 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 použije obdobně.

[19] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle odst. 3 citovaného ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.

[20] Z výše citovaných ustanovení vyplývá při jejich doslovném výkladu následující. Nárok na odpočet vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost

tuto daň přiznat (§ 72 odst. 3 zákona o DPH). Nadměrným odpočtem se pro účely zákona o DPH ve smyslu jeho ust. § 4 odst. 1 písm. e) rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně. Nárok na nadměrný odpočet k tomu, aby se přeměnil v peněžitou částku, na jejíž vyplacení má plátce nárok vůči správci daně, musí být uplatněn. Uplatnění je zároveň signálem pro správce daně, že podle plátce takový nárok existuje. Před uplatněním nároku, resp. bez uplatnění, nelze po správci daně spravedlivě požadovat, a z toho vychází i rozhodná právní úprava, aby se otázkou existence odpočtu zabýval. Velmi specifickou výjimkou může být za určitých okolností např. stanovení DPH podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 – 33). Na druhé straně uplatnění nároku musí být za běžných okolností (tj. není-li důvodu k domněnce, že nárok je uplatňován podvodně, zcela nedůvodně, bez jakéhokoli opory ve skutkových důvodech apod.) považováno za okolnost, která významně ovlivňuje hospodaření plátce a dotýká se jeho legitimních zájmů. Nárok na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, je přitom majetkový nárok vůči státu vyplývající přímo ze základních strukturálních principů DPH, na nichž je tato daň postavena. Je to negativní daňová povinnost, která vzniká jako logický důsledek toho, že v určitých časových intervalech je u určitého plátce jeho daň na vstupu vyšší než daň na výstupu. Pracuje-li konstrukce DPH s relativně krátkými zdaňovacími obdobími, je jen logické, že nadměrný odpočet bude u řady plátců vcelku často se opakující jev.

[21] Správce daně je povinen (§ 7 odst. 1 daňového řádu) při vypořádání uplatněného nároku postupovat bez zbytečných průtahů. To však neznamená, že nemá k dispozici nástroje k prověřování správnosti plátcem uplatněného nároku (zejména postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu), pokud jsou pro jejich použití splněny zákonem stanovené podmínky. Vnitrostátní právní úprava vrácení nadměrného odpočtu nestanovuje striktní časové omezení pro takové prověřování. Navíc podle doslovného výkladu vnitrostátního práva nárok na výplatu nadměrného odpočtu vzniká až uplynutím třicetidenní lhůty, která začne běžet od vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 5 zákona o DPH).

[22] Vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí (autoritativně určuje, že plátcí vznikl nárok na nadměrný odpočet v určité výši). Konstitutivní charakter má vyměření jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymožitelný na státu. V tomto smyslu lze tedy vyměření nadměrného odpočtu velmi dobře srovnávat např. s rozsudkem ukládajícím povinnost zaplatit peněžité plnění na základě smlouvy, jíž se dlužník zavázal k určitému datu peněžité plnění zaplatit. Takový rozsudek autoritativně stanoví, že povinnost k plnění existuje (a existovala i před jeho vydáním) a „mění“ ji po uplynutí lhůty k dobrovolnému plnění v povinnost exekučně vymožitelnou. Právní úprava soukromoprávních úroků z prodlení (zejm. § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku) tomu odpovídá. Úroky z prodlení náleží zásadně „zpětně“, tedy od okamžiku prodlení dlužníka.

[23] Právní úprava nadměrného odpočtu nicméně volí úpravu odlišnou. Úrok z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet náleží plátcí teprve ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5

pokračování

daňového řádu), a to do dne jeho poukázání plátcí. Vnitrostátní právní úprava tedy nereflexuje, 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 prověřoval 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.

[26] Při řešení střetu výše uvedených protichůdných legitimních zájmů je zřejmé, že ani jeden z nich nemůže být *a priori* pominut či upozaděn. Zájem na tom, aby nikdo nenesl závažné, a přitom ve své podstatě náhodné a jeho vlastním jednáním jen menší měrou ovlivnitelné důsledky toho, že v některých případech bude nárok na nadměrný odpočet dlouhou dobu prověřován, je zřejmý. Negativní majetkové dopady dlouhého čekání na nadměrný odpočet by pro některé plátce DPH představovaly velmi závažný zásah do jejich

práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, přičemž rdousící efekt takového čekání by mohl dosahovat až protiústavní intenzity, a tedy ústavně problematizovat systém výběru DPH jako takový. Je nepochybné, že stejnou měrou může být u plátců dotčeno jejich právo na podnikání podle čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Stejně tak je na druhé straně zřejmé, že stát k tomu, aby mohl plnit své funkce, musí být schopen v přiměřené míře předcházet daňovým podvodům a kontrolovat plnění daňových povinností. Nelze-li ani jeden ze střetávajících se zájmů upřednostnit, je nezbytné najít jejich co možná nejharmoničtější koexistenci.

[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 vyplacení 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 plátci 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.

[28] Výše uvedený závěr se opírá o zásady vztahu státu a jednotlivce při veřejnoprávních zásazích do práv jednotlivce, jak byly vyjádřeny např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009 – 120, publ. pod č. 1910/2010 Sb. NSS a dostupné na www.nssoud.cz (viz zejména body 47 až 50). Podle nich je ten, komu je zasahováno do jeho práv, takový zásah povinen strpět bez poskytnutí kompenzace, jde-li o zásah sledující legitimní zákonem stanovený cíl a respektující princip subsidiarity a minimalizace zásahu, ovšem jen za podmínky, že jde o zásah nepřesahující spravedlivou míru, tedy o zásah, u něhož lze po každém spravedlivě požadovat, aby jej bez dalšího strpěl. Oproti tomu však každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován. V souladu s touto zásadou tedy je, aby plátce bez kompenzace v podobě úroku strpěl prověřování svého nároku na nadměrný odpočet a spolu s tím strpěl zadržení výplaty takového odpočtu po dobu jednotek či nanejvýš málo desítek dní, avšak nelze po něm již spravedlivě požadovat, aby bez patřičné kompenzace v podobě úroku strpěl zadržení nadměrného odpočtu po dobu uvedený časový rámec přesahující.

III. c) Úprava daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie

[29] Výše uvedenému výkladu opřenému o ústavní principy vnitrostátního práva odpovídá i výklad ve světle práva Evropské unie.

[30] Podle 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. Podle odst. 2 citovaného 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 - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS); viz její čl. 18 odst. 4. K uvedené právní úpravě existuje několik rozhodnutí Soudního dvora.

[31] Např. v rozsudku ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (Garage Molenheide aj., řízení o předběžné otázce) se Soudní dvůr zabýval kromě jiného i otázkou úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu po dobu zadržování v případě, že belgické vnitrostátní právo úrok přiznávalo (kromě dalších omezujících podmínek jako např. dosažení stanovené minimální výše vratitelného nadměrného odpočtu) pouze v případě, že nadměrný odpočet nebyl plátcí vyplacen do 31. března roku následujícího po roce, v němž vratitelný nadměrný odpočet vznikl. Takovou vnitrostátní právní úpravu shledal neslučitelnou se zásadou proporcionality (viz zejména bod 62 rozsudku).

[32] V rozsudku ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska, řízení o předběžné otázce) pak Soudní dvůr uvedl:

14 (...) právo osob povinných k dani, zaručené v článku 17 šesté směrnice o DPH, odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, tu DPH, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu, podle ustálené judikatury představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Recueil, s. I-7281, bod 47, jakož i ze dne 25. října 2001, Komise v. Itálie, C-78/00, Recueil, s. I-8195, bod 28).

15 Jak Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, vyplývá z toho, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, jakož i ze dne 18. prosince 2007, Cedilac, C-368/06, Sb. rozh. s. I-12327, bod 31).

16 Mimoto je třeba uvést, že pokud za zdaňovací období výše odečitatelné daně překročí výši splatné daně, a jestliže proto osoba povinná k dani nemůže provést odpočet daně odečtením podle čl. 18 odst. 2 šesté směrnice o DPH, stanoví odstavec 4 téhož ustanovení, že členské státy mohou vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

17 Co se týče této posledně uvedené možnosti, 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).

(...)

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak již Soudní dvůr měl příležitost uvést, že členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů a že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním je cíl uznávaný a podporovaný šestou směrnicí o DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 47; rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 71, jakož i rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 54).

23 Nicméně, jak připomíná generální advokát v bodě 20 svého stanoviska, členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout takového cíle, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH (viz výše uvedený rozsudek Molenheide a další, body 46 a 47, rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, body 52 a 53, jakož i rozsudek ze dne 21. února 2008, Netto Supermarket, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, body 19 a 20).

24 V této otázce přitom z judikatury vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy stanovící podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH, které jsou nákladnější pro jednu kategorii osob povinných k dani z důvodu předpokládaného rizika daňových úniků, aniž by osoba povinná k dani mohla za účelem využití méně omezujících pravidel prokázat, že se daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nedopustila, nepředstavují prostředek přiměřený cíli boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a nadměrně se dotýkají cílů a zásad šesté směrnice o DPH (viz obdobně, v oblasti vyloučení odpočtu daně, rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 62, jakož i, v oblasti preventivního zabezpečení, výše uvedený rozsudek Molenheide a další, bod 51).

25 Jak bylo konstatováno v bodě 20 tohoto rozsudku, právě o takový případ jde, co se týče právních předpisů dotčených v původním řízení.

26 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že se čl. 97 odst. 5 a 7 zákona o DPH použije obecně a preventivně na nové osoby povinné k dani, aniž by tyto osoby mohly prokázat neexistenci rizika daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

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.“

[33] Konečně v rozsudku Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD, řízení o předběžné otázce) byla mimo jiné řešena otázka souladnosti vnitrostátní bulharské právní úpravy, podle které zahájená daňová kontrola na tři, resp. v případě prodloužení až na čtyři, měsíce přerušovala běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. Soudní dvůr k této otázce uvedl:

pokračování

„33 Pokud jde o možnost, upravenou v článku 183 směrnice o DPH, stanovit, aby byl nadměrný odpočet DPH převeden do následujícího zdaňovacího období nebo byl vrácen, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Takové podmínky musejí osobě povinné k dani především umožnit za vhodných podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být skutečně provedeno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo rovnocenným způsobem, a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, body 32 až 34, a Sosnowska, bod 17).

(...)

42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 183 směrnice o DPH, posuzovaný z hlediska zásady daňové neutrality, vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem původního řízení, která sice upravuje obecnou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu DPH v délce 45 dnů, po jejímž uplynutí vzniká povinnost bradit úroky z prodlení z částky, jež musí být vrácena, avšak stanoví, že se tato lhůta prodlužuje v případě zahájení daňové kontroly, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po skončení této daňové kontroly.

43 K odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout zvláštnosti vnitrostátní právní úpravy, která je dotčená ve věci v původním řízení.

44 Nejprve je nutno zmínit, že tato právní úprava výslovně předvídá zaplacení úroků z prodlení z nevráceného nadměrného odpočtu DPH. Soudní dvůr se tedy musí vyslovit pouze k otázce, od kterého okamžiku na tyto úroky vzniká nárok na základě článku 183 směrnice o DPH posuzovaného z hlediska zásady daňové neutrality.

45 Dále je třeba rovněž konstatovat, že možnost, kterou přiznává článek 183 druhý pododstavec směrnice o DPH, a to odmítnutí vrátit nadměrný odpočet daně nebo jej převést, pokud je přeplatek zanedbatelný, jež se použije a fortiori na úroky, není ve věci v původním řízení sporná.

46 Konečně je nezbytné zdůraznit, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanoví vrácení nadměrného odpočtu DPH pouze v případě, že nemohl být započten proti částce daní splatných v průběhu tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpočtu došlo, což znamená, že tato právní úprava kombinuje dva způsoby náhrady nadměrného odpočtu DPH upravené v článku 183 prvním pododstavci směrnice o DPH, a to vrácení a převod.

47 Co se týče v první řadě takové kombinace převodu a vrácení nadměrného odpočtu DPH, je třeba poznamenat, že předkládající soud ani účastníci řízení, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, správně nezpochybnili možnost, že by členský stát stanovil, že tento nadměrný odpočet bude nahrazen převodem a poté vrácením. Článek 183 směrnice o DPH totiž nelze vykládat v tom smyslu, že se vrácení a převod vzájemně vylučují. Jinak by členský stát, který zvolil jako způsob náhrady nadměrného odpočtu DPH jeho převod, nemohl, v rozporu se zásadami připomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku, tento nadměrný odpočet vrátit, jestliže ve zdaňovacím období, v němž byl převeden, nepostačuje částka splatné daně k tomu, aby bylo možné uvedený nadměrný odpočet započíst.

48 Pokud jde zadruhé o převod nadměrného odpočtu DPH do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k tomuto nadměrnému odpočtu došlo, je nutno

konstatovat, že podle článku 183 prvního pododstavce směrnice o DPH mohou členské státy zajisté nechat nadměrný odpočet převést do „následujícího období“.

49 Z tohoto znění však nelze vyvodit, že takový převod, jaký je předmětem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, je s tímto ustanovením neslučitelný. V této souvislosti je nutno zohlednit skutečnost, kterou připomněla bulharská vláda, že tato právní úprava stanovila zdaňovací období, které může v souladu s článkem 252 druhým a třetím pododstavcem směrnice o DPH činit jeden měsíc až jeden rok, na jeden měsíc. Za těchto podmínek nemá převod do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k dotčenému nadměrnému odpočtu došlo, sám o sobě vliv na zásady připomenuté v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku. Takový převod, který znamená, že k náhradě dojde v průběhu tří měsíců, se totiž pohybuje v rámci rozhodovacího prostoru přiznaného členským státům pro stanovení podmínek nahrazení nadměrného odpočtu DPH.

50 Zatřetí je nutno zdůraznit, že vrácení uvedeného nadměrného odpočtu se podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení obvykle uskutečňuje ve lhůtě 45 dnů, což je lhůta, která je sama o sobě v souladu s článkem 183 směrnice o DPH, a že povinnost hradit úroky z prodlení z nevrácené částky vzniká po uplynutí této lhůty. V případě, že daňové orgány zahájí daňovou kontrolu, vzniká na tyto úroky nicméně nárok až ode dne, kdy bylo toto řízení skončeno.

51 Ohledně takové právní úpravy, která podmiňuje povinnost bulharského daňového orgánu zaplatit úroky ukončením řízení o daňové kontrole, je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora je výpočet úroků dlužných ze strany státu, který jako počátek běhu lhůty nepřevzal den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Molenheide a další, body 63 a 64).

52 V této souvislosti je nutno poznamenat, že běžné fungování společného systému DPH předpokládá správný výběr daně. Každý členský stát je totiž povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a v tomto ohledu mají členské státy povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a další relevantní dokumenty a vypočíst a vybrat splatnou daň (rozsudek ze dne 29. července 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 21).

53 Z toho vyplývá, 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.

54 Vzhledem k tomu, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení kombinuje jakožto způsoby nahrazení nadměrného odpočtu DPH převod a vrácení, je nutno začtvrté posoudit, zda je se zásadami připomenutými v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku slučitelné odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení, až do doby, než bude skončeno řízení o daňové kontrole, ačkoli nadměrný odpočet byl již převeden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo.

55 V této souvislosti je nutno v první řadě připomenout, že použití právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení má za následek nejen to, že osoba povinná k dani bude během značné

pokračování

doby, a to přibližně osmi měsíci, zbavena finančních prostředků, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, ale také, že osoba povinná k dani bude vyloučena z nároku na úroky, který jí obvykle vzniká na základě této právní úpravy.

56 Dále je třeba uvést, že uvedená právní úprava ponechává daňovým orgánům možnost zahájit daňovou kontrolu kdykoli, dokonce i k datu, které se blíží uskutečnění vrácení nadměrného odpočtu DPH, čímž umožňuje značné prodloužení lhůty pro jeho uskutečnění, a zároveň odložit datum, od kterého vzniká nárok na úroky z prodlení z nevrácené částky.

57 Osoba povinná k dani je tedy nejen vystavena finančním nevýhodám, ale rovněž nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje další zátěž.

58 Za těchto podmínek je zjevné, že podmínky stanovené ve vnitrostátní právní úpravě dotčené ve věci v původním řízení neumožňují v rozporu se zásadami připomenutými v bodě 33 tohoto rozsudku osobě povinné k dani dosáhnout za vhodných podmínek uspokojení celé pohledávky vyplývající z nadměrného odpočtu DPH bez jakéhokoli finančního rizika.“

III. d) Výkladové důsledky pro procesní úpravu výplaty nadměrného odpočtu a dopad na projednávanou věc

[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] 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 plátcé 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 plátcé 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.

[37] 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.

[38] 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 nicméně 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.

[39] 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.

[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 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.

[41] Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcí za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.

[42] V daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovatelce podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč. Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Dnem úhrady částky 489.000 Kč je den, kdy se uvedená částka dostala do sféry stěžovatelky, tj. den, kdy jí byla připsána na její bankovní účet, příp. den, kdy jí sice připsána nebyla, nicméně stalo se tak z důvodu na straně stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Ze všech výše uvedených důvodů je napadený rozsudek nezákonný pro nesprávné posouzení rozhodné právní otázky krajským soudem. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 části věty před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[44] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

O P R A V N Ě U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Eliškou Cihlářovou v právní věci žalobkyně: **KORDÁRNA, a. s., - v likvidaci**, se sídlem Velká nad Veličkou č. 890, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2013, č. j. 31 A 51/2012 - 44,

t a k t o :

I. **Bod 39 odůvodnění rozsudku zní:**

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.

II. **Bod 40 odůvodnění rozsudku zní:**

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.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 rozhodl Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti žalobce.

Podáním ze dne 4. 11. 2014 upozornil zástupce stěžovatele na zjevné chyby v odůvodnění písemného vyhotovení rozsudku, konkrétně, že v bodech 39 a 40 není promítnut právní závěr soudu vyslovený a odůvodněný zejména v bodě 38 rozsudku a na konkrétní věc aplikovaný v bodě 42.

V daném případě došlo ke zřejmé nesprávnosti v odůvodnění písemného vyhotovení rozsudku tím, že v bodech 39 a 40 byla nedopatřením ponechána část argumentace z předchozí pracovní verze rozsudku.

Podle ust. § 54 odst. 4 věty první s. ř. s. opraví předseda senátu v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zřejmé nesprávnosti.

V souladu s citovaným ustanovením ve spojení s § 120 s. ř. s. předsedkyně senátu na návrh opravila zřejmou nesprávnost v chybném znění bodů 39 a 40 odůvodnění.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu