



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **Hewlett-Packard International Sarl**, DIČ: CZ680523179, se sídlem 150 Route du Nant d'Avril, 1217 Meyrin 2, Ženeva, Švýcarská konfederace, zastoupená Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. ledna 2016, č. j. 310444/16/2001-53521-110533, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. prosince 2016, č. j. 11 Af 13/2016 - 34,

takto:

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne ze dne 21. prosince 2016, č. j. 11 Af 13/2016 - 34, a rozhodnutí žalovaného ze dne 22. ledna 2016, č. j. 310444/16/2001-53521-110533, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **16 228 Kč** k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Radka Buršíka, advokáta, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně podala dne 20. prosince 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013. Žalovaný zaslal žalobkyni dne

15. ledna 2014 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 zákona č. 290/2008 Sb., daňový řád, se lhůtou do 20 dnů od doručení výzvy, tj. od 16. ledna 2014 do 5. února 2014. Pochybnosti žalovaného se týkaly údajů o uskutečněných osvobozených plněních – vývozu zboží. Žalobkyní vykázaná hodnota těchto plnění totiž neodpovídala hodnotě vývozu evidované v registru celní správy. Žalobkyně požádala dne 17. ledna 2014 o prodloužení lhůty pro vyjádření do 31. března 2014 z důvodu, že je zahraniční společností se sídlem ve Švýcarsku, kde se nacházejí veškeré písemnosti týkající se DPH v České republice; žalovaný této žádosti zcela vyhověl. Dne 16. dubna 2014 sdělil žalovaný žalobkyni výsledek postupu k odstranění pochybností, dle něhož žalobkyně prokázala oprávněnost nároku na osvobození od DPH při vývozu zboží v deklarované výši. Zjištěné nesrovnalosti vznikly v důsledku postupu žalobkyně, který nebyl zcela v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neměl však vliv na konečnou výši její daňové povinnosti. Dne 5. května 2014 žalovaný platebním výměrem č. j. 3247430/14/2001-25101-105063 vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za zdaňovací období listopad 2013 v plné výši, tj. 1 788 214 920 Kč, který byl žalobkyni vrácen dne 9. května 2014.

[2] Obdobný proces proběhl ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013. Dne 24. ledna 2014 podala žalobkyně daňové přiznání k DPH. Žalovaný zahájil dne 25. února 2014 postup k odstranění pochybností, které se týkaly dovozu a vývozu zboží a dodání zboží do jiného členského státu. I v tomto případě žalobkyni vyzval k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů od doručení výzvy, tj. od 26. února 2014 do 28. března 2014, a i v tomto případě požádala žalobkyně ze stejných důvodů o prodloužení lhůty k vyjádření (do 30. dubna 2014) a žalovaný žádosti opět vyhověl. Dne 15. května 2014 seznámil žalovaný žalobkyni s výsledkem postupu k odstranění pochybností, přičemž nezjistil žádné skutečnosti, které by měly za následek změnu daňové povinnosti žalobkyně (s výjimkou vývozu zboží, který žalobkyně vykážala v hodnotě o 10 589 Kč vyšší). Proto vydal žalovaný dne 22. května 2014 platební výměr č. j. 3615144/14/2001-25101-105063, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet DPH ve výši 2 184 911 207 Kč, který žalobkyni vrátil dne 23. května 2014.

[3] Žalobkyně podala dne 13. ledna 2016 námitku proti úkonu správce daně při placení daní, neboť jí nebyl připsán úrok za opožděné vrácení daňového odpočtu ve smyslu čl. 183 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) ve spojení s § 155 odst. 5 zákona daňového řádu. Z unijních právních předpisů a judikatury Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu i Soudního dvora EU žalobkyně dovodila, že nebyl-li jí vratitelný přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu DPH vrácen nejpozději ve lhůtě tří měsíců ode dne následujícího po uplynutí příslušného zdaňovacího období, náleží jí úrok z vratitelného přeplatku za dobu od uplynutí zmíněné tříměsíční lhůty do dne uhrazení nadměrného odpočtu. Žalovaný měl proto žalobkyni předepsat úrok za opožděné vrácení vratitelného přeplatku za období od 1. března 2014 do 9. května 2014 (zdaňovací období listopad 2013) a za období od 1. dubna 2014 do 23. května 2014 (zdaňovací období prosinec 2013).

[4] Žalovaný námitku žalobkyně rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl. Konstatoval, že v souladu s § 105 odst. 1 zákona o DPH byl řádným termínem pro vrácení nadměrného odpočtu 24. leden 2014 (zdaňovací období listopad 2013), respektive 26. únor

pokračování

2014 (zdaňovací období prosinec 2013). Žalovaný však pojal pochybnosti o skutečné výši daňové povinnosti žalobkyně, k jejichž odstranění ji vyzval ve lhůtě podle § 89 odst. 4 daňového řádu, tedy do 30 dnů od podání daňového přiznání. Lhůtu pro odstranění pochybností prodloužil na žádost žalobkyně. Provedenými důkazy byly pochybnosti odstraněny a nadměrné odpočty žalovaný vyměřil. Následně vystavil platební poukaz na vratitelný přeplatek, a to ve lhůtě kratší než zákonem stanovených 30 dnů. Úrok z vratitelného přeplatku tedy nemohl vzniknout. Žalovaný je primárně vázán zákonem o DPH a daňovým řádem, jejichž příslušná ustanovení Ústavní soud neprohlásil za rozporná s ústavním pořádkem. Ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu zakotvuje nárok daňového subjektu na úrok v případě, kdy mu byl vrácen vratitelný přeplatek po zákonem stanovené lhůtě. Do konce roku 2014 však žádná právní norma neupravovala postup v případě zadržování nevratného nadměrného odpočtu. Žalovaný si je vědom nového § 254a daňového řádu definujícího úrok z daňového odpočtu, případ žalobkyně je však mimo časovou působnost tohoto ustanovení.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Stejně jako v námitce dovozovala zejména z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, že lhůta tří měsíců od konce příslušného zdaňovacího období byla zcela přiměřenou pro odstranění pochybností správce daně a že po uplynutí této lhůty jí vznikl nárok na úrok z nadměrného odpočtu. Městský soud se s touto argumentací neztotožnil. Na rozdíl od žalobkyně totiž nepovažuje tříměsíční lhůtu vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. listopadu 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47 (dále jen „rozsudek Kordárna“), za obecně platnou. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že vnitrostátní právní úprava nereflektuje skutečnost, že mezi jednotlivými úkony žalovaného při správě daní mohou uplynout odlišné doby v závislosti na skutkových okolnostech konkrétního případu. Správce daně přitom musí mít přiměřený časový prostor k učinění všech úkonů potřebných pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. Nad rámec tohoto časového úseku musí daňovému subjektu náležet kompenzace v podobě úroků.

[6] Z pohledu městského soudu je třeba v daném případě rozlišit tři lhůty. První lhůta vyplývá z § 89 odst. 4 daňového řádu a omezuje období, v němž může správce daně zahájit postup k odstranění pochybností. Druhá lhůta se vztahuje k ukončení postupu k odstranění pochybností. V projednávaném případě učinil žalovaný v rámci tohoto postupu více úkonů, a to i s ohledem na výši prověřovaného nadměrného odpočtu. Přibližně tříměsíční dobu, po kterou postup k odstranění pochybností trval, proto považuje městský soud za přiměřenou. Třetí ze zmíněných lhůt vyplývá z § 105 odst. 1 zákona o DPH a stanoví, dokdy je správce daně povinen vrátit vratitelný přeplatek z nadměrného odpočtu. Tato lhůta začíná běžet dnem vyměření nadměrného odpočtu a trvá třicet dní. Také tuto lhůtu žalovaný dodržel. Z judikatury Soudního dvora EU citované žalobkyní vyplývá pouze to, že lhůta k ověřování správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání má své horní limity, ty se však různí v závislosti na skutkových okolnostech konkrétního případu. Doba, po kterou žalovaný zadržoval nadměrný odpočet žalobkyně, těmto požadavkům odpovídá. Z těchto důvodů městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, v níž navrhovala, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V prvé řadě namítala nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který nedostatečně zdůvodnil odchýlení se od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu i své vlastní. Rozsudkem Kordárna, jehož závěry se následně promítly i v jeho dalších rozhodnutích a byly nepřímou potvrzeny i Soudním dvorem EU v rozsudku ze dne 21. října 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*, vyplnil Nejvyšší správní soud nepřijatelnou mezeru v právní úpravě týkající se vyplácení nadměrného odpočtu. Doba tří měsíců, po kterou je daňový subjekt povinen snášet prověřování pravdivosti svých tvrzení „bezplatně“, byla stanovena jak s ohledem na požadavky unijního práva, tak s ohledem na vnitrostátní procesní úpravu. Z rozsudku Kordárna jednoznačně vyplývá také začátek běhu této lhůty, tedy konec příslušného zdaňovacího období. Nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu proto vzniká první den čtvrtého měsíce po konci příslušného zdaňovacího období. Městský soud se nevypořádal zejména s rozsudkem ze dne 6. října 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72 (dále jen „rozsudek HAMAGA“), v němž Nejvyšší správní soud detailně vysvětlil, proč je pro vrácení nadměrného odpočtu v českých podmínkách přiměřená právě lhůta tří měsíců běžící od konce zdaňovacího období.

[8] Pokud by z rozsudku městského soudu mělo vyplývat, že okolností mající vliv na odlišný náhled městského soudu na přípustnou délku postupu k odstraňování pochybností je výše nadměrného odpočtu, pak tento závěr nemá dle názoru stěžovatelky oporu ve spise. Nadměrné odpočty vykázané stěžovatelkou v daňových přiznáních za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 se totiž nijak nelišily od jiných zdaňovacích období, v nichž však žalovaný stěžovatelce přeplatky vrátil bez zahájení postupu k odstranění pochybností. Stěžovatelka v tomto směru zdůraznila, že je v České republice dlouhodobě registrovaným plátcem DPH s neměnným obchodním modelem, stálými dodavateli a konstantní strukturou i výší daňové povinnosti. Důvodem k zahájení postupu k odstranění pochybností tak byla především plošná kontrolní akce zaměřená na zahraniční daňové subjekty. Specifickými skutkovými okolnostmi navíc žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí neargumentoval.

[9] Městský soud se dopustil také nesprávného posouzení právní otázky. Stěžovatelka připomněla, že nárok na odpočet je základním prvkem systému DPH. Následně citovala z řady rozhodnutí Soudního dvora EU, z nichž dovozuje, že „SDEU všeobecně připouští právo správce daně prověřovat správnost a oprávněnost uplatněného nároku na nadměrný odpočet (veřejný zájem), aniž by dobu trvání tohoto prověřování jakkoliv svým výkladem omezoval, současně ovšem přiznává osobě povinné k dani nárok na adekvátní odškodnění v podobě úroku z prodlení, pokud toto prověřování (bez ohledu na jeho vnitrostátní procedurální označení či pojetí) trvá, z pohledu zásady proporcionality a principu neutrality DPH, nepřiměřeně dlouho“. V rozsudku Kordárna a navazující judikatuře potom Nejvyšší správní soud dovodil, že přiměřenou je v tomto směru právě lhůta tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období. Obecnou platnost tříměsíční lhůty Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudku ze dne 12. ledna 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 - 32. Nevytvořil přitom novou normu, stanovil pouze horní hranici, kterou nelze v duchu zásady proporcionality,

pokračování

rovnosti a efektivity bez odpovídající kompenzace daňových subjektů překročit. Městský soud však posuzoval izolovaně pouze dobu trvání postupu k odstranění pochybností, nikoli celkovou dobu, po níž byla stěžovatelka omezena v nakládání s nadměrným odpočtem. Zcela přitom pominul, že Nejvyšší správní soud prohlásil platnou právní úpravu za rozpornou s unijním právem.

[10] Tím, že městský soud nerespektoval ustálenou judikaturu, porušil rovněž zásadu rovnosti a zásadu ochrany legitimního očekávání, na něž se sám odvolával v předcházejících rozhodnutích vztahujících se k obdobným případům. Doba, o kterou žalovaný přesáhl při prověřování nadměrných odpočtů stěžovatelky lhůtu tří měsíců počítanou od konce příslušného zdaňovacího období, je navíc srovnatelná s případy, v nichž byly závěry vyslovené v rozsudku Kordárna potvrzeny.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud zohlednil specifika projednávaného případu a své závěry dostatečně odůvodnil. Skutečnost, že přitom nepřevzal obecné závěry z předcházejících rozhodnutí, nelze posoudit jako porušení zásady rovnosti a ochrany legitimního očekávání. Srovnatelné částky nadměrného odpočtu vykazované stěžovatelkou v předcházejících zdaňovacích obdobích nemají dle názoru žalovaného na posouzení nároku na úrok vliv, neboť předmětem řízení není oprávněnost postupu k odstranění pochybností. Totéž platí pro údajnou cílenou akci prověřování nadměrných odpočtů řízenou nadřízeným správcem daně. Žalovaný se proto plně ztotožňuje s posouzením věci provedeným městským soudem a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, která by sama o sobě postačovala k jeho zrušení a zejména by vyloučila věcný přezkum tohoto rozhodnutí. Stěžovatelka namítala, že městský soud své rozhodnutí nedostatečně odůvodnil, zejména co se týče odklonu od stávající judikatury vztahující se k úrokům z nadměrného odpočtu. Městský soud však uvedl, proč se v posuzované věci necítí být vázán předcházejícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, která nepovažuje, s přihlédnutím ke specifickým skutkovým okolnostem případu, za obecně závazná. To, že stěžovatelka s tímto náhledem na věc nesouhlasí, však nemůže představovat důvod pro závěr o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Za důvod nepřezkoumatelnosti nelze považovat ani to, že městský soud výslovně nereagoval na některé z žalobních tvrzení, neboť povinnost soudů řádně svá rozhodnutí odůvodňovat „nelze chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“ [nález Ústavního soudu ze dne 17. prosince 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (N 225/51 SbNU 807)]. Nejvyšší správní soud proto tento rozsudek za nepřezkoumatelný nepovažuje.

[14] Stěžovatelka svůj nárok na úrok z nadměrného odpočtu ve výši analogické úroku z vratitelného přeplatku odvozovala z § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s čl. 183 směrnice o DPH. Podle prvního z citovaných ustanovení, *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem*

pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

[15] Článek 183 směrnice o DPH v první větě stanoví, že *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.*

[16] Ucelený výklad těchto ustanovení se zohledněním relevantní judikatury Soudního dvora přinesl Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna (citován výše), jehož závěry bude vhodné si nyní ve stručnosti připomenout. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v roce 2012 (a nejinak tomu bylo i v roce 2014, v němž se odehrály okolnosti relevantní pro projednávaný případ) vnitrostátní právní úprava nijak nereflektovala okolnost, že správci daně často prověřují oprávněnost nároku na nadměrný odpočet dlouho, byť zákonně, a plátcí DPH tak nadměrný odpočet obdrží se značným časovým zpožděním po podání daňového přiznání. Vnitrostátní úprava tak při striktním výkladu diskriminuje plátce, jejichž daňové povinnosti byly předmětem prověřování ze strany správce daně. Tuto mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu je, i s ohledem na čl. 183 směrnice o DPH, vhodné vyplnit 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 určité přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zdržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zdržován.“ Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že lhůta, po jejímž uplynutí teprve vzniká plátcí daně nárok na úrok z nadměrného odpočtu, má své horní limity. Zásadám vyplývajícím z této judikatury potom odpovídá „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“. Na základě těchto úvah dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna k závěru, že „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.“

[17] Tyto úvahy byly Nejvyšším správním soudem dále rozvedeny v rozsudku HAMAGA (taktéž citován výše): „Pokud jde o okamžik, od kterého musí být poskytnut úrok,

pokračování

jde podle shora citovaných rozhodnutí Soudního dvora o den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH v souladu se směrnicí obvykle vrácen. V českém právním prostředí je takovou lhůtou lhůta 3 měsíců. [...] Za den, kdy by měl být nadměrný odpočet obvykle vrácen, považuje Nejvyšší správní soud takový den, ve kterém by v jednodušších případech došlo i k případnému odstranění pochybností správce daně v důsledku dodatečně předložených informací a důkazů daňovým subjektem. Lhůtu 3 měsíců lze proto v českém právním prostředí považovat za zcela přiměřenou. Je složena z lhůty k podání daňového tvrzení – 25 dní, lhůty k vyplacení případného nadměrného odpočtu nebo k zahájení postupu k odstranění pochybností – 30 dní, lhůty pro reakci daňového subjektu na výzvu k objasnění pochybností – 15 dní u postupu k odstranění pochybností, a další přiměřené lhůty pro prověření skutečností sdělených daňovým subjektem – zbylých přibližně 20 dní. Ve standardním případě by v této lhůtě měl správce daně být schopen přijmout daňové tvrzení, v případě pochybností zahájit příslušný prověřovací postup a rovněž ho i ukončit. Podle judikatury Soudního dvora je právě tohle okamžik, od kterého náleží daňovému subjektu úroky z již neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu. Lhůta 3 měsíců vyhovuje názorové linii publikované v rozhodnutích Soudního dvora a ani v nynější věci nemá soud důvod s ní jakkoli neshodovat.“

[18] K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud přihlásil i v dalších svých rozhodnutích (rozsudky ze dne 29. ledna 2015 č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 9. prosince 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 - 27, ze dne 15. prosince 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 - 26, ze dne 12. ledna 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 - 33, a ze dne 12. ledna 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 - 32).

[19] V usnesení ze dne 25. května 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 - 50, konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, že „správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena poté např. i nedávným usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 Kovožber s. r. o., v němž Soudní dvůr uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí i to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle článku 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem Soudní dvůr EU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury, nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).“

[20] Na závěr lze připomenout, že rozhodnutí Kordárna představuje „výklad vnitrostátního práva v souladu s principem právního státu, právem EU a judikaturou SDEU“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. ledna 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 - 32), jímž je při své činnosti žalovaný vázán (§ 5 odst. 1 daňového řádu).

[21] Z výše uvedeného je zřejmé, že názor městského soudu opíraný o existenci tří lhůt – lhůty k zahájení postupu k odstranění pochybností, lhůty k jeho dokončení (vydání platebního výměru) a lhůty k vyplacení vratitelného přeplatku – výše citované judikatuře odporuje. Na druhou stranu však nelze přisvědčit stěžovateli v tom, že měl městský soud na její případ aplikovat tříměsíční lhůtu vyplývající z rozsudku Kordárna a jiných bez dalšího.

[22] Ve stěžovatelkou citovaném rozsudku ze dne 15. prosince 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 - 26, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc.“ V později rozhodovaných případech je tedy soud povinen zvážit, zda stávající judikatura na jím projednávaný případ dopadá, a dospěje-li k závěru, že ano, je povinen ji respektovat (ledaže přesvědčivě vysvětlí, proč je daná judikatura nepoužitelná, což však městský soud neučinil). Kritériem určujícím, zda je soud povinen se již vyslovenými právními názory řídit, je však právě skutková podobnost aktuálně projednávané věci s případem, na jehož „podvozku“ byly příslušné závěry vysloveny. V případě, kdy by soud pouze mechanicky následoval judikaturu bez ohledu na konkrétní skutkové okolnosti souzené věci, by mohl porušit svoji povinnost posoudit každý případ individuálně se zřetelem na její specifika (srov. BOBEK, M., KÜHN, Z. a kol. *Judikatura a právní argumentace*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2013. s. 109 a násl.). To platí zejména v situaci, je-li soud povolán v konkrétní věci zvažovat otázku přiměřenosti zásahu do práva, zde přiměřenosti lhůty, po kterou daňovému subjektu nevzcházejí úroky z nadměrného daňového odpočtu. Úvahám o přiměřenosti je bytostně cizí stanovení absolutního kritéria uplatnitelného do budoucnosti bez ohledu na individuální okolnosti konkrétního případu; ke stanovení obecného pravidla *in abstracto* je ostatně povolán především zákonodárce, spíše než soud, který vždy rozhoduje konkrétní věc a na základě jejích individuálních skutkových okolností nalézá právo *in concreto*.

[23] V předcházejících rozhodnutích vztahujících se ke vzniku nároku na úroky z nadměrného odpočtu Nejvyšší správní soud neposuzoval situaci, kdy by délka prověřování nadměrného odpočtu nebyla zcela v dispozici správce daně, respektive kdy byla prodloužena na žádost samotného daňového subjektu, v jeho zájmu a z důvodů na jeho straně, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě (viz odstavce [1] a [2] odůvodnění tohoto rozsudku); srov. zejména body 55 a 56 odůvodnění rozsudku HAMAGA či bod 47 odůvodnění rozsudku č. j. 4 Afs 206/2016 - 32, kde Nejvyšší správní soud dokonce výslovně uvedl, že s ohledem na skutkové okolnosti případu by posuzování těchto otázek bylo čistě hypotetické, čímž připustil, že by výsledek posuzování mohl být za specifických skutkových okolností jiný. Z citované judikatury naopak vyplývá, že lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období, po jejímž uplynutí vzniká daňovému subjektu nárok na úroky z nadměrného odpočtu, dovodil Nejvyšší správní soud s ohledem na situace, kdy postup k odstranění pochybností probíhá „hladce“, obvyklým chodem, bez průtahů a za součinnosti daňového subjektu, a kdy naopak došlo k určitému pochybení ze strany správce daně (body 11 – 14 odůvodnění rozsudku ve věci Kordárna).

[24] V rozsudku HAMAGA, v němž Nejvyšší správní soud podrobněji zdůvodňoval, proč stanovil jako přiměřenou zrovna lhůtu tří měsíců od konce zdaňovacího období, započítal jako „lhůtu pro reakci daňového subjektu na výzvu k objasnění pochybností“ 15 dnů, tedy zákonem stanovenou minimální délku této lhůty (srov. § 89 odst. 3 daňového řádu). Nevzal však vůbec v úvahu, ani tak učinit vzhledem ke skutkovým okolnostem tehdejšího případu nemusel, že tato lhůta může být ve skutečnosti delší. Jednak je správce daně oprávněn tuto lhůtu daňovému subjektu hned ve výzvě k odstranění pochybností stanovit delší. Jde však o záležitost spadající čistě do sféry uvážení správce daně, a proto by na dobu, po níž je daňový subjekt povinen snášet prověřování svých daňových povinností „bezplatně“, neměla mít vliv. Opačně je však nutno posoudit situaci, kdy je lhůta

pokračování

k vyjádření prodloužena na žádost daňového subjektu (§ 36 daňového řádu), jako tomu bylo i v nyní projednávaném případě.

[25] Pro snazší orientaci se budeme nejprve zabývat okamžikem vzniku nároku na úrok z nadměrného odpočtu za zdaňovací období listopad 2013. Tříměsíční lhůta podle rozsudku Kordárna začala podle § 33 odst. 1 daňového řádu běžet dne 1. prosince 2013 a skončila 1. března 2014. Od tohoto dne by podle stávající judikatury Nejvyššího správního soudu měla stěžovatelka nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Dne 16. ledna 2014 doručil žalovaný stěžovatelce výzvu, v níž jí stanovil lhůtu k odstranění pochybností v délce 20 dnů (tedy do 5. února 2014). Stěžovatelka dne 17. ledna 2014 požádala o prodloužení lhůty do 31. března 2014 a žalovaný její žádosti vyhověl. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že lhůta k odstranění pochybností, jak ji žalovaný na žádost stěžovatelky prodloužil, skončila až 30 dnů poté, co by podle rozsudku Kordárna stěžovatelce vznikl nárok na úrok z daňového odpočtu, aniž by však měl žalovaný jakoukoli možnost během této doby daňovou povinnost stěžovatelky prověřit. Stěžovatelka sice na výzvu reagovala doplněním podkladů ještě před uplynutím prodloužené lhůty, i tak však žalovaný získal první podklady, na jejichž základě mohl oprávněnost nadměrného odpočtu uplatněného stěžovatelkou posoudit, až po uplynutí lhůty, která je dle judikatury Nejvyššího správního soudu považována za přiměřenou pro snášení prověřování uplatněného nadměrného odpočtu bez úročení. „Přiměřená lhůta pro prověření skutečností sdělených daňovým subjektem“ ve smyslu rozsudku HAMAGA, kterou Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odhadl na přibližně 20 dní, tak mohla žalovanému začít běžet nejdříve 4. března 2014, kdy obdržel od stěžovatelky první podklady, které mohl prověřovat. Po místních šetření proběhnuvších ve dnech 19. března a 2. dubna 2014 předložila stěžovatelka další dokumenty až dne 7. dubna 2014.

[26] Obdobný výsledek přinese posouzení postupu k odstranění pochybností vztahujících se ke zdaňovacímu období prosinec 2013. Žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností výzvou doručenou stěžovatelce dne 26. února 2014 a stanovil jí lhůtu k vyjádření v délce 30 dnů, tedy do 28. března 2014. Dne 3. března 2014 požádala stěžovatelka o prodloužení lhůty do 30. dubna 2014, čemuž žalovaný vyhověl. Opět, lhůta k odstranění pochybností, prodloužená na žádost stěžovatelky, končila až téměř měsíc po dni, k němuž měl stěžovatelce podle rozsudku Kordárna vzniknout nárok na úrok. První podklady stěžovatelka předložila 14. března 2014, což je den, od něhož mohl žalovaný po přiměřenou dobu prověřovat skutečnosti sdělené stěžovatelkou. Po dvou místních šetřeních (19. března a 2. dubna 2014) pak stěžovatelka doplnila další dokumenty až dne 7. dubna 2014.

[27] Nejvyšší správní soud si je vědom rozsudku Soudního dvora ze dne 24. října 2013 ve věci C-431/12 *Agentia Națională de Administrare Fiscală v. SC Rafinăria Steaua Română SA*, z něhož se podává, že „*důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.*“ Přesto je přesvědčen, že není v rozporu s tímto závěrem, když se při posuzování, zda byl daňovému subjektu přeplatek (nadměrný odpočet) vrácen v přiměřené lhůtě ve smyslu

rozsudku Soudního dvora ze dne 10. července 2008 ve věci C-25/07 *Alicja Sosnowska proti Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu*, resp. při posuzování lhůty, od které daňovému subjektu vzchází úrok z nadměrného odpočtu, v konkrétním případě zohlední jednání samotného daňového subjektu. Lhůta, po níž je daňový subjekt povinen prověřování oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet bez úročení snášet, musí být totiž přiměřená zejména jeho právům a oprávněným zájmům na straně jedné a zájmu státu na řádném výběru daní na straně druhé. Automatická aplikace lhůty dovozené v rozsudku Kordárna na nyní projednávanou věc by však mohla rovnováhu mezi těmito dvěma hodnotami vychýlit v neprospěch státu, který by byl fakticky nucen k nemožnému (k prověřování skutečností sdělených daňovým subjektem dříve, než byly státu sděleny).

[28] Vzhledem k odlišným skutkovým okolnostem nyní projednávané věci je tedy třeba závěry vyslovené v rozsudcích Kordárna a HAMAGA použít s modifikací v tom směru, že v případě, že došlo na žádost daňového subjektu z důvodů na jeho straně k prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené správcem daně, je třeba posunout den vzniku nároku daňového subjektu na úrok z nadměrného odpočtu o dobu, o kterou byla lhůta k odstranění pochybností fakticky prodloužena, tj. o dobu, kdy daňový subjekt v rámci lhůty na jeho žádost prodloužené doplňoval podklady k odstranění pochybností správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Ačkoli Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem v tom, že rozsudek Kordárna nelze mechanicky aplikovat ve všech případech týkajících se uplatňování nároku na úrok z nadměrného odpočtu, s právním posouzením případu, jak je provedl městský soud, z důvodů vylíčených výše souhlasit nemůže. Městský soud se tedy dopustil nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], a proto Nejvyšší správní soud jeho rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že zatímco se městský soud snažil judikaturu počínající rozsudkem Kordárna alespoň částečně zohlednit a vypořádat se s ní, žalovaný ji prostě ignoroval. Jeho právní posouzení, založené čistě jen na znění § 105 odst. 1 zákona o DPH a § 155 odst. 5 daňového řádu, bez zohlednění unijního práva, je chybné. V dané věci jsou proto splněny podmínky pro postup podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., podle něhož *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu*. Rozhodnutí žalovaného totiž v kontextu právního názoru vysloveného v tomto rozsudku neobstojí. Městský soud by proto v dalším řízení neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit a zavázat jej právním názorem převzatým z tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud proto v souladu se zásadou procesní ekonomie podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení bude žalovaný vázán právním názorem, podle něhož má plátce daně nárok na úrok z nadměrného odpočtu ve výši úroku z vratitelného přeplatku, který mu náleží za dobu

pokračování

od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (rozsudek Kordárna a jiné), přičemž se konec této lhůty (tedy den vzniku nároku na úrok) posune o dobu (resp. nezapočte se do ní doba), jež uplynula mezi dnem, kdy by skončila lhůta k odstranění pochybností původně stanovená správcem daně, a dnem, kdy daňový subjekt v rámci lhůty prodloužené na jeho žádost na tuto výzvu skutečně reagoval (tj. předložil podklady způsobilé odstranit pochybnosti správce daně).

[31] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (v tomto případě městským) soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[32] Stěžovatelka, která měla v řízení plný úspěch, uhradila soudní poplatek 5 000 Kč za podání kasační stížnosti (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). V řízení před městským soudem uhradila stěžovatelka 3 000 Kč za podání žaloby [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[33] Stěžovatelka byla v řízení před městským soudem a Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátem. Ze spisů vyplývá, že v řízení před městským soudem učinil právní zástupce jeden úkon právní služby – sepsal a podal žalobu [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že advokát zastupující stěžovatelku v řízení před městským soudem ji zastupoval již v daňovém řízení; v této věci tedy není na místě přiznávat odměnu za převzetí a přípravu právního zastoupení. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, a to sepsal a podal kasační stížnost [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy učinil dva úkony právní služby podle advokátního tarifu. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Ze spisu městského soudu plyne, že zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se výsledná částka zvyšuje o 21% daň z přidané hodnoty na celkových 8 228 Kč.

[34] Celková výše náhrady nákladů řízení pro stěžovatelku tedy činí 16 228 Kč. K jejímu uhrazení stanovil Nejvyšší správní soud žalovanému přiměřenou lhůtu v délce jednoho měsíce.

[35] Žalovaný ve věci neměl úspěch, náhrada nákladů řízení mu tudíž nenáleží.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. března 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu