



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **EP ENERGY TRADING, a. s.**, se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, zastoupen JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2019, č. j. 12550/19/5300-22442-712448, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2019, č. j. 11 Af 22/2019 – 44,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 11. 2019, č. j. 11 Af 22/2019 - 44, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2019, č. j. 12550/19/5300-22442-712448, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.
- IV. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka, na náhradě nákladů řízení 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal v zákonné lhůtě daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2015, v nichž uplatňoval nadměrné odpočty daně, a to v souhrnné výši 126.154.105 Kč. Specializovaný finanční úřad (dále jen

„správce daně“) postupně zahájil u žalobce za všechna čtyři zdaňovací období před vyměřením daně daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal platební výměry, v nichž žalobci přiznal nadměrné odpočty v plné výši tak, jak byly žalobcem tvrzeny v daňových přiznáních. Žalobce poté požádal o vydání rozhodnutí o úroku ze zadržených nadměrných odpočtů.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 15. 11. 2017 přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu dle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) ve výši 1,05 % ročně za období po uplynutí 5 měsíců od zahájení příslušné daňové kontroly do dne vyplacení nadměrných odpočtů, tedy v celkové výši 848.736 Kč. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítal, že § 254a daňového řádu se dle jeho výslovného znění i úmyslu zákonodárce uplatní pouze v případě, že je zahájen postup k odstranění pochybností. Pokud dochází k prodlení s výplatou nadměrného odpočtu v důsledku probíhající daňové kontroly, náleží daňovému subjektu nadále úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu po uplynutí tří měsíců od konce lhůty k podání daňového přiznání ve výši 14 % + repo sazba České národní banky (dále jen „ČNB“), ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (dále jen „rozsudek Kordárna“). Ustanovení § 254a daňového řádu dle žalobce taktéž odporuje požadavkům práva EU, konkrétně čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Úrok je dle žalobce nepřiměřeně nízký, počátek úročení se nepřipustně odvíjí od zahájení kontrolního postupu a nikoliv od objektivně stanoveného okamžiku a dané ustanovení daňového řádu nepřipustně rozlišuje mezi jednotlivými kontrolními postupy.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že není sporné, že daňový subjekt má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu DPH nárok na přiznání úroku z prodlení, což vyplývá i z žalobcem citované evropské judikatury. Touto judikaturou nicméně není třeba se blíže zabývat, neboť stanovení výše úroku Soudní dvůr ponechal vnitrostátním právním úpravám. Žalovaný dle městského soudu správně pro stanovení úroku použil § 254a daňového řádu, neboť postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou přes dílčí rozdíly srovnatelné postupy, které oba směřují ke zjištění a stanovení daně ve správné výši. Důvodová zpráva k novele daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. (neboť zákon č. 267/2014 Sb., kterým byl § 254a do daňového řádu vložen, důvodovou zprávu neobsahuje), rozlišuje mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností pouze z časového hlediska, nikoliv z hlediska výše úroku. Důvodová zpráva je nadto pouze určitým nezávazným vodítkem k interpretaci zákonných ustanovení. Rozhodujícím je dle městského soudu předmět, kterého se ustanovení týká, tedy nadměrný odpočet DPH, a nikoliv slovní označení jednoho z postupů, kterým je sledován cíl daňového řízení.

[5] K výši úroků z prodlení městský soud nejprve zopakoval, že předpisy Evropské unie dávají členským státům v této oblasti volnost. Byť ve srovnání s úrokem z prodlení u vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu je výše úroku dle § 254a daňového řádu

značně rozdílná, s ohledem na zájem důkladného prověření nároků na odpočet daně, které bývají často zatíženy daňovými podvody, lze předpokládat delší trvání kontroly a prodlení než při vracení běžného přeplatku na dani.

[6] Podle městského soudu je výše úroku (jednotky procent) v souladu se zásadami plynoucími z judikatury Soudního dvora a odpovídá i časové náročnosti a veřejnému zájmu na prověřování nadměrného odpočtu. Zákonodárce ostatně po podání žaloby zvýšil úrok o pouhé jedno procento a považuje jej nadále za přiměřený.

[7] Výše úroku z daňového odpočtu by měla dle městského soudu odpovídat skutečnosti, že tento úrok, na rozdíl od úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) či úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), nepředstavuje sankci za pochybení správce daně. Úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci za dočasné zadržování finančních prostředků odpovídajících nároku na daňový odpočet v důsledku překročení přiměřené doby, která je správcí daně zákonem dána pro prověření tohoto nároku. Právě pohyblivá složka repo sazby ČNB reflektuje skutečnou cenu peněz v daném období. Stanovená výše úroku taktéž nemotivuje daňové subjekty k protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším než běžným způsobem (s vyšším úrokem), přičemž zároveň odráží standardní tržní zhodnocení peněz uložených u finančních institucí a zamezuje klesání hodnoty zadržovaných peněz.

[8] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobci měl být přiznán úrok od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období do dne vyplacení nadměrného odpočtu. Právní názor žalobce nemá oporu v právním řádu a také judikatura Soudního dvora interpretuje unijní úpravu tak, že je věcí vnitrostátní legislativy každého členského státu, aby stanovil blíže podmínky, za kterých musí být úrok z prodlení s vyplacením daňového odpočtu uhrazen.

II. Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítá, že použití § 254a daňového řádu je v případě zahájení daňové kontroly vyloučeno, neboť odporuje jazykovému znění zákona i zjevnému úmyslu zákonodárce. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení mlčí, neboť se do zákona dostalo až prostřednictvím pozměňovacího návrhu, nicméně jak stěžovatel upozorňoval již v žalobě, v odůvodnění tohoto pozměňovacího návrhu se uvádí: *„Nejeví se proto žádoucí, aby se stejné pravidlo jako pro postup pro odstranění pochybností aplikovalo i pro daňovou kontrolu.“* Stejný závěr vyplývá i z vyjádření zástupců finanční správy (Zápis ze zasedání Sekce správy daní a poplatků ze dne 21. listopadu 2014, Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností č. j. 65447/14/7100-40124-011654, vydaná Generálním finančním ředitelstvím dne 8. 1. 2015). Také v důvodové zprávě k zákonu č. 170/2017 Sb. si byl zákonodárce vědom, že § 254a daňového řádu se ve stávajícím znění uplatní pouze pro postup k odstranění pochybností. Úvaha městského soudu, že toto rozlišení se vztahuje pouze k časovému hledisku, nikoli k výši úroků, je nelogická. Pokud není časové hledisko trvání postupu k odstranění pochybností naplněno, nepřipadá aplikace § 254a daňového řádu vůbec do úvahy.

[10] Dle stěžovatele je rozhodné znění § 254a daňového řádu v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH i judikaturou Soudního dvora. Městský soud pochybil tím, že se odmítl odkazovanou judikaturou zabývat s odůvodněním, že výše úroků je věcí vnitrostátního práva. Skutečnost, že podmínky pro stanovení úroku z nadměrného odpočtu jsou v gesci jednotlivých členských států, neznamená, že členské státy mají v této otázce neomezenou pravomoc. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera BV* vyplývá, že pravomoc členských států upravit podmínky pro úrok z nadměrného odpočtu je omezená zásadami rovnocennosti, efektivity a daňové neutrality a podléhá kontrole z hlediska unijního práva.

[11] Toho si byl zřejmě vědom i zákonodárce při novelizaci v roce 2017. V důvodové zprávě s odkazem na judikaturu Soudního dvora (usnesení ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*, rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*, nebo rozsudek ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 *Rafinăria Steaua Română*) správně dovodil, že zpoždění při vrácení odpočtu trvající déle než přiměřenou dobu zakládá daňovému subjektu právo na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku, přičemž není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy a počátek „přiměřené doby“ nesmí být závislý na zahájení kontrolního postupu, ale na objektivně daném okamžiku.

[12] Ke konkrétní výši úroků se Soudní dvůr nevyjádřil, nicméně stanovil její mantinely. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary* dle stěžovatele vyplývá, že pro účely stanovení výše úroků nesmí být rozdíl mezi situacemi, kdy správce daně postupuje v souladu s vnitrostátním právem (po delší dobu legitimními prostředky prověřuje nárok daňového subjektu na odpočet daně) a kdy toto právo porušuje (např. nedodrží zákonnou lhůtu pro vyplacení vratitelného přeplatku daňovému subjektu). V již citovaném rozsudku *Nidera BV* Soudní dvůr uzavřel, že „z pohledu osoby povinné k dani 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 odpočtu protiprávně vyloučily a následně byly po vydání rozhodnutí Soudního dvora zrušeny“. Úroky z prodlení dle § 252 daňového řádu, úroky z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu i úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu činí repo sazbu ČNB zvýšenou o 14% bodů. Úrok z odpočtu přitom stejně jako uvedené úroky není sankcí pro správce daně, ale vyjadřuje cenu finančních prostředků v čase. Není proto důvodu, aby jeho výše byla čtrnáctinásobně nižší. Také Nejvyšší správní soud již v roce 2014 označil za přiměřenou úrokovou sazbu ve výši vícero jednotek procent ročně, která odpovídá obvyklé ceně peněz. Pro úvahy o přiměřené výši úroků je dle stěžovatele vhodné srovnat úrokové sazby, za které nabízejí banky flexibilní úvěry podnikatelským subjektům (např. povolené přečerpání, tzv. kontokorentní úvěr). Toho, že úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 % není přiměřenou kompenzací ekonomického znevýhodnění daňového subjektu, si je patrně vědom i zákonodárce. V roce 2017 byla tato sazba zdvojnásobena a do budoucna se počítá dle návrhu novely daňového řádu s jejím zvýšením na 8 % plus repo sazba ČNB.

[13] Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora, jejichž závěry přebíral Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna*, je zároveň zřejmé, že počátek běhu lhůty pro účely úročení zadržovaného odpočtu nelze stanovit na den zahájení kontrolního postupu. V důsledku

této nezákonnosti neúročené období v případě stěžovatele ve všech zdaňovacích obdobích odpovídá přibližně sedmi měsícům. Stěžovatel dále shrnuje judikaturu stran povinnosti eurokonformního výkladu vnitrostátního práva. Pokud Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhé neúročené období v délce 180 dnů (tj. 6 měsíců), pak ani v tomto ohledu nelze akceptovat, jak stanovil počátek úročeného období správce daně, potažmo žalovaný a městský soud.

[14] Jelikož se městský soud nevypořádal s detailním rozбором judikatury Soudního dvora obsaženým v žalobě, je napadený rozsudek také nepřezkoumatelný. Napadený rozsudek je v některých pasážích rovněž vnitřně rozporný. Na jednu stranu odmítá argumentaci stěžovatele důvodovou zprávou s tím, že se jedná o „určité nezávazné vodítko k interpretaci zákonných ustanovení“, na druhé však důvodovou zprávou odůvodňuje své závěry.

[15] Městský soud dále pochybil tím, že vůbec nezohlednil repliku stěžovatele k vyjádření žalovaného a v některých pasážích napadeného rozsudku uvádí faktické nesprávnosti.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že správce daně správně aplikoval § 254a daňového řádu a těžkopádná právní ekvilibristika žalobce je pouze účelová. Uvedené ustanovení sice hovoří pouze o postupu k odstranění pochybností, nicméně ve vztahu k daňové kontrole je ustanovením nejbližším, a proto je třeba mu dát analogicky přednost před obecným § 155 odst. 5 daňového řádu. Důvodová zpráva není pro soudy závazná a teleologickému výkladu uvedeného ustanovení je třeba dát přednost před výkladem historickým, jak dokládá nynější soudní praxe městského soudu.

[17] Na výši úroku ze zadržovaného odpočtu nejsou kladeny Soudním dvorem žádné nároky s výjimkou pouze v případě takových úrokových sazeb, jež by byly extrémně nepřiměřeně nízké, nikoliv tedy pouze nízké. Výše úroků dle § 254a daňového řádu je proto dle žalovaného v souladu s evropským právem. To potvrzuje i skutečnost, že různé členské státy mají výši úrokové sazby (blíže neupravenou v čl. 183 směrnice o DPH) nastavenou různě – např. ve Švédsku je to 0,5 % ročně a na Slovensku 1,5 % ročně. O excesivně nízký úrok by se tak jednalo např. až v případě úroků nižších než 0,5 % ročně.

[18] Cílem zákonodárce dle žalovaného bylo, aby zadržené peněžní prostředky byly kompenzovány tržním zhodnocením, což potvrzuje i důvodová zpráva. V případě vyšší škody či ušlého zisku je možné vznést nárok v režimu zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Ostatní úroky (typicky úroky z prodlení) mají zjevný sankční charakter. Smysl a účel § 254a daňového řádu spočívá v kompenzaci zadržení finančních prostředků, avšak zároveň v motivaci správce daně k tomu, aby jeho procesní postup byl prostý průtahů. Žalovaný z těchto důvodů navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

[19] Pokud by se Nejvyšší správní soud domníval, že § 254a daňového řádu je v rozporu se směrnicí o DPH, pokládá žalovaný za nezbytné položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, neboť výklad práva EU není v pravomoci Nejvyššího správního soudu.

[20] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku. Kromě opakování předešlé argumentace upozorňuje, že si žalovaný protičeří, neboť poukazuje na rozchod historického a teleologického výkladu v souvislosti s odůvodněním pozměňovacího návrhu, nicméně důvodovou zprávou posléze argumentuje. Důvodové zprávy k danému ustanovení pak dnes jistě nepředstavují historický dokument. Pokud žalovaný odkazuje na soudní praxi, jedná se o dva rozsudky městského soudu, které byly oba napadeny kasační stížností. Žalovaný správně akcentuje kompenzační charakter úroků, což ovšem mají ze své podstaty všechny úroky z prodlení. Jak uvádí Ministerstvo financí ve svém aktuálním stanovisku k novele daňového řádu, „z podstaty ceny peněz vyplývá, že tato musí být identická bez ohledu na to, kdo ji hradí (v případě správy daní bez ohledu na to, zda ji hradí daňový subjekt nebo správce daně)... cena peněz se omezuje pouze na časový aspekt toho, že jedna strana (dlužník) neoprávněně disponovala prostředky, které měly náležet straně druhé (věřitel). Stejně tak tomu má být i v případě, kdy je správce daně v pozici dlužníka a daňový subjekt v pozici věřitele.“

[21] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem žalovaného, že zákonodárce stanovil výši úroku z daňového odpočtu tak, aby odradil určitou skupinu daňových subjektů od obstrukčního jednání, které by mohlo mít za následek protahování kontrolních postupů s vědomím, že výnos z tohoto úroku převyší běžné zhodnocení peněz. Tento důvod neobstojí ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 3/2017 - 39, podle něhož v případě, že prověřování nároku na odpočet DPH je zaviněno daňovým subjektem, je nutno o dobu tohoto zavinění zkrátit dobu úročení. Navíc výše úroků je pro dosažení tohoto cíle naprosto nevhodný nástroj, neboť dopadá i na subjekty, které se žádných obstrukcí nedopouští. Stěžovatel si je vědom možnosti nárokovat škodu v režimu speciálního zákona, na nesouladu zákonné úpravy s evropským právem to však nic nemění.

[22] K požadavku žalovaného na položení předběžné otázky stěžovatel uvádí, že dle existující judikatury Soudního dvora je zjevné, že stanovení úrokové sazby pro případy prověřování nadměrného odpočtu plátce DPH ve výši pouhé jedné čtrnáctiny úrokové sazby, jaká přináleží na základě vnitrostátního práva při nedoplatcích plátce daně či z titulu opožděně vráceného vratitelného přeplatku, nesplňuje požadavky proporcionality, ekvivalence a efektivity, jak je formuloval Soudní dvůr. Obdobně lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu v délce 180 dnů označil Soudní dvůr za nepřijatelně dlouhou. Tyto otázky tudíž představují tzv. *acte éclairé* a předběžnou otázku není třeba pokládat.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost

kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[24] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a tuto námitku důvodnou neshledal. Městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku všemi základními žalobními námitkami stěžovatele zabýval a v dostatečném rozsahu je vypořádal. Soudy obecně nemají povinnost vyvracet obsáhlou dílčí argumentaci stejně obsáhlým odůvodněním. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Kasačnímu soudu jsou nosné důvody, na nichž napadený rozsudek stojí, jasně patrný. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud se zabýval také odkazovanou evropskou judikaturou. Závěry, které z ní dovozuje, jsou srozumitelné, otázka jejich správnosti je již věcí meritorního posouzení. Soud není povinen provádět detailní rozbor každého jednotlivého rozhodnutí, na které účastník řízení pro podporu své argumentace odkáže. Obdobně lze reagovat na kasační námitku, že se městský soud opomněl podrobně vypořádat s replikou stěžovatele k vyjádření žalovaného.

[26] Předmětem sporu je v nynější věci výhradně právní otázka. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nedostatek skutkových důvodů. Zjištěný skutkový stav považuje kasační soud za nesporný. Dílčí nepřesnosti, na které stěžovatel upozorňuje, nemají na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv. Závěr městského soudu, že důvodová zpráva představuje pouze „určité nezávazné vodítko k interpretaci zákonných ustanovení“ hodnotí Nejvyšší správní soud jako správný (argumentace obsahem důvodové zprávy je však pouze jednou z výkladových metod právních norem, umožňující hledat původní, historický, úmysl zákonodárce). Tato skutečnost soudu obecně nebrání, aby své závěry opřel mimo jiné i o argumenty uvedené v důvodové zprávě, pokud je vyhodnotí jako přesvědčivé, avšak stejně tak dobře nemusí k textu důvodové zprávy přihlížet, pokud dle jeho přesvědčení lze smysl právní normy dovodit pomocí jiných výkladových metod (například pomocí výkladu teleologického). Zda je soudem dosažený výklad právní normy správný, pak není otázkou nepřezkoumatelnosti, ale nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. S ohledem na uvedené se proto Nejvyšší správní soud mohl zabývat kasačními námitkami směřujícími do věcného posouzení městského soudu.

[27] Nejprve je třeba poznamenat, že nárok na úrok z odpočtu vznikl po 1. 1. 2015 a nadměrné odpočty byly stěžovateli za všechna zdaňovací období v plné výši vyplaceny do konce roku 2016. V daném případě je tak nutné vycházet výhradně z právní úpravy účinné od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39). Podle § 254a daňového řádu v tomto rozhodném znění

- 1) V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.

- 2) *Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*
- 3) *Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.*

[28] První spornou otázkou je, zda lze citované ustanovení použít i na případy zahájení daňové kontroly před vyměřením daně, a to proti jeho výslovnému znění i úmyslu zákonodárce vyjádřenému v odůvodnění pozměňovacího poslaneckého návrhu, kterým byla tato úprava přijata. Podle Nejvyššího správního soudu takové interpretaci obecně nic nebrání. K tomuto závěru jej vedly následující důvody.

[29] Předně je třeba uvést, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena za účelem provedení kontrolních postupů, pokud prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k jejich řádnému provedení (rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera BV*). Důvod prodlení s vrácením finančních prostředků je v zásadě irelevantní (za předpokladu, že se jedná o důvody výhradně na straně veřejné moci). Není rozhodné, zda k tomuto prodlení došlo v důsledku administrativního pochybení, vydání rozhodnutí, které bylo následně shledáno nezákonným, porušením vnitrostátního či unijního práva nebo prováděním jinak zákonného kontrolního postupu po delší dobu. Tím méně je v takové situaci na místě rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, které jsou spojeny se stejnými důsledky.

[30] Jak uvádí rovněž žalovaný, postup k odstranění pochybností i daňová kontrola zahájená před vyměřením daně jsou kontrolní postupy směřující k naplnění cíle správy daní, tj. ke správnému zjištění a stanovení daně. Přes celou řadu dílčích odlišností je důsledkem jejich zahájení před vyměřením daně to, že nedochází ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání a daň je stanovena (minimálně v rozsahu, ve kterém jsou deklarovaná plnění prověřována) až po jejich ukončení. Z pohledu nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu proto není rozdíl mezi situací, při níž k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu dochází v důsledku zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením daně.

[31] Důvodová zpráva (resp. i jinak formálně zachycený úmysl zákonodárce) jistě může být cenným vodítkem pro interpretaci jednotlivých zákonných ustanovení. V daném případě však nelze přehlédnout, že zákonodárce byl ve svých úvahách veden úmyslem omezit nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu jen na případy, kdy je zahájen postup k odstranění pochybností a v případě prodlení vzniklého v důsledku zahájené daňové kontroly úrok nepřiznat vůbec. Takové odůvodnění je v rozporu se

základními zásadami společného systému DPH (zejména se zásadou efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku prodlení s výplatou částky nadměrného odpočtu, která jí dle hmotného práva náleží). Zároveň nemůže obstát takové odůvodnění přijaté právní úpravy, podle něhož nárok na úrok vzniká v případě méně invazivního a zpravidla rychlejšího postupu k odstranění pochybností, zatímco pokud správce daně provádí (třeba i po dlouhou dobu) daňovou kontrolu, nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu nevznikne vůbec.

[32] Není tedy pochybením správce daně, že právní úpravu vztahující se k postupu k odstranění pochybností použil analogicky i na případ, kdy k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu došlo v důsledku provádění daňové kontroly před vyměřením daně. Ostatně, ani argumentace stěžovatele není v tomto směru zcela konzistentní. Na jednu stranu totiž namítá, že daňová kontrola je oproti postupu k odstranění pochybností rozdílným institutem a § 254a daňového řádu proto nelze použít. Dále však argumentuje, že pro účely nároku na úrok z odpočtu není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, což naopak svědčí ve prospěch analogické aplikace uvedeného ustanovení.

[33] Nejvyšší správní soud se poté zabýval námitkou rozporu § 254a daňového řádu s evropským právem a tuto námitku shledal důvodnou.

[34] Podle čl. 183 směrnice o DPH *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*. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy nepochybně mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o DPH vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*, nebo ze dne 6. 7. 2017 ve věci C-254/16 *Glencore Agriculture Hungary*). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členským státům zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-591/10 *Littlewoods Retail a další*, nebo ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 *Rafinăria Steauna Română*).

[35] Jedním z principů společného systému DPH je zásada neutrality, která se v procesní rovině projevuje zejména tím, že plátce daně má možnost odečíst si od daně na výstupu daň zaplacenou dodavateli na vstupu. Pokud výše daně na vstupu překročí výši daně na výstupu, vzniká plátcovi daně nadměrný odpočet. Členské státy v takovém případě musí umožnit, aby plátce daně za vhodných podmínek dosáhl splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu, tj. vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a přijatý způsob

vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07 *Sosnowska*).

[36] Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Podmínky úhrady úroků z prodlení, zejména sazbu a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad vnitrostátní právní řád členského státu (rozsudek ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387-16 *Nidera BV*).

[37] Ustanovení § 254a daňového řádu upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně ve dvou rovinách. Stanoví dobu, po kterou úroky daňovému subjektu náleží, a stanoví taktéž výši úroku.

[38] Co se týče doby úročení, Soudní dvůr vychází z následujících úvah. Výpočet dlužných úroků, který jako počátek běhu lhůty nestanoví den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH (tj. objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku), je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice. Osoba povinná k dani totiž v takovém případě nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje dodatečnou zátěž (rozsudek ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 *Garage Molenheide a další*, nebo ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*). Počátek přiměřené doby se proto musí odvíjet od objektivně daného a předvídatelného okamžiku, čehož si v současné době již je vědom i tuzemský zákonodárce (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl § 254a novelizován).

[39] Podle ustanovení aplikovaného žalovaným v nynější věci úrok *náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu.*

[40] V případě konkludentního vyměření daně dochází k jejímu vyměření posledním dnem lhůty pro podání daňového tvrzení, pokud bylo podáno včas (§ 140 daňového řádu). Vratitelný přeplatek vzniklý z důvodu vyměření nadměrného odpočtu vrátí správce daně do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu (§ 105 odst. 1 zákona o DPH). K vyplacení nadměrného odpočtu tedy obvykle dochází ve lhůtě 55 dnů od konce příslušného zdaňovacího období.

[41] Konkludentní vyměření daně je vyloučeno v případě zahájení postupu k odstranění pochybností, případně daňové kontroly před vyměření daně. V případě, že daňový subjekt nárokuje odpočet daně, správce daně má dle zákona postup k odstranění pochybností zahájit do 30 dnů od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení (§ 89 odst. 4 daňového řádu). Důsledkem této konstrukce v kombinaci s § 254a daňového řádu je nicméně skutečnost, že obvyklé vrácení odpočtu se v případě zahájení kontrolního postupu zdrží o dobu 3 – 5 měsíců, za níž daňovému subjektu

nenáleží příslušný úrok. Konkrétní délka tohoto zdržení je přitom v dispozici správce daně a nelze vyloučit, že v některých případech překročí i 5 měsíců, neboť lhůta k zahájení kontrolního postupu je toliko lhůtou pořádkovou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 – 68, nebo ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 – 36).

[42] Z uvedeného je zřejmé, že doba, za níž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, není v § 254a daňového řádu určena objektivně v návaznosti na konec zdaňovacího období nebo okamžik, v němž by měl být nadměrný odpočet obvykle uhrazen. Právní úprava je proto v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH tak, jak jej vykládá judikatura Soudního dvora.

[43] Soudní dvůr se v nedávné době výslovně zabýval také otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivity a neutrality, a to v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*. Soudní dvůr připomněl, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Posuzoval přitom maďarskou právní úpravu, podle níž se na úroky z odpočtu uplatní sazba ve výši odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky pro hlavní refinanční operace (která ve své podstatě odpovídá repo sazbě ČNB). Dle Soudního dvora je zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím.

[44] Soudní dvůr proto dospěl k závěru, že „unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce“ (bod 51 rozsudku). Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.

[45] Podle § 254a daňového řádu odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod. Již na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.

[46] K těmto závěrům kasační soud dospěl na základě jednoznačně formulovaných úvah, které Soudní dvůr vyslovil k předběžným otázkám soudů jiných členských států. V tomto ohledu se tedy jedná o tzv. *acte éclairé* a Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru, jak žalovaný požadoval.

[47] Nejvyšší správní soud si je vědom úskalí, na něž upozorňuje žalovaný, a které spočívá v tom, že některé daňové subjekty by mohly úmyslně protahovat kontrolní postupy s cílem zhodnotit volné finanční prostředky jejich zúročením. Tyto negativní důsledky však lze eliminovat jak legislativně, tak v konkrétních případech v aplikační praxi správce daně. Výše úroku z odpočtu však nemůže být paušálně nastavena tak, aby jejím cílem bylo především zamezit zneužívajícímu jednání některých daňových subjektů, které žalovaný *a priori* předpokládá. Ostatně v nynějším případě ani žalovaný netvrdí, že by se stěžovatel v průběhu daňové kontroly dopustil jakýchkoliv obstrukcí.

[48] Vnitrostátní soudy jsou povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary*, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*). Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.

[49] Zákonodárce si byl patrně problémů spojených s aplikací uvedeného ustanovení vědom, neboť je v mezidobí opakovaně novelizoval. S účinností od 1. 7. 2017 odstranil výslovné omezení jen na postup k odstranění pochybností, upravil odlišně počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2% body. Od 1. 1. 2021 by výše úroku z daňového odpočtu měla odpovídat polovině úroku z prodlení dle daňového řádu. Uvedená pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie.

[50] Z naposledy odkazované judikatury Soudního dvora vyplývá, že soudy členských států jsou v rámci své pravomoci pověřeny uplatňovat ustanovení unijního práva, která mají přímý účinek, a zabezpečit, aby byly shora nastíněné zásady neutrality, rovnocennosti a efektivity dodržovány. Má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy, případně vyplnit mezery spočívající v tom, že vnitrostátní právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu, a nestanoví ani jeho výši, resp. příslušná ustanovení vnitrostátního práva nelze pro rozpor s unijním právem použít.

[51] Základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše za této situace vytyčil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku Kordárna. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle tohoto rozhodnutí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání a do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými rozsudky ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 – 26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016 – 43). Ani nyní neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit. S ohledem na shora uvedené proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6.

2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna.

V. Závěr a náklady řízení

[52] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[53] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[54] Stěžovatel byl v řízení zastoupen advokátem, pro určení výše nákladů na zastoupení se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelův zástupce učinil celkem pět úkonů právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného k žalobě, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Soud tedy přiznal stěžovatelově zástupci odměnu za pět úkonů právní služby ve výši 5 x 3.100 a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 5 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 17.000 Kč. Jelikož společnost, jejímž prostřednictvím vykonává zástupce stěžovatele advokacii, je registrovaným plátcem DPH, zvýšil soud odměnu o částku 3.570 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Náklady zastoupení tedy činí celkem 20.570 Kč.

[55] Náklady řízení celkem činí 28.570 Kč. Žalovaný je povinen náhradu nákladů řízení zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. července 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu

