

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. K., a. s.,** se sídlem Kubánské náměstí 1391/11, Praha 10 – Vršovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2014, čj. 6823/14/5000-14306-702189, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 27. 1. 2016, čj. 65 Af 8/2014-41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, říjen a listopad 2009 a leden 2010; v každém z těchto přiznání vykázal nadměrný odpočet. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil vytýkací řízení dne 3. 8. 2009, 7. 12. 2009, 7. 1. 2010 a 18. 3. 2010, na jejichž konci vydal dne 2. 5. 2012 platební výměry (za zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009 a leden 2010), kterými žalobci vyměřil DPH.

[2] Dne 21. 1. 2013 žalobce požádal o přiznání úroku z vratitelných přeplatků za dobu od zahájení vytýkacích řízení do doby, než byly vyměřené přeplatky odepsány z účtu správce daně.

[3] Správce daně dne 6. 3. 2013 žalobci oznámil, že třicetidenní lhůta pro vrácení přeplatku (podle § 155 odst. 5 daňového řádu) začala běžet dnem vydání platebních výměrů a uplynula dne 10. 4. 2012 (zdaňovací období červen 2009), resp. 5. 6. 2012 (zdaňovací období říjen 2009, listopad 2009 a leden 2010), v níž byly přeplatky žalobci vráceny. Správce daně dospěl k závěru, že vratitelné přeplatky vrátil v zákonné lhůtě, a proto žalobci úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu nenáleží.

[4] Odvolání žalobce proti tomuto sdělení správce daně posoudil jako námitky, které rozhodnutím ze dne 31. 5. 2013 zamítl pro nepřípustnost a řízení zastavil. Žalobce se následně odvolal k žalovanému, který rozhodnutím ze dne 17. 3. 2014 označeným v záhlaví rozhodnutí správce daně ze dne 31. 5. 2013 zrušil, jeho závěry potvrdil a řízení zastavil.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013 - 47 (dále jen „rozsudek Kordárna“) a dospěl k závěru, že žalobci náleží za výše uvedená zdaňovací období od počátku čtvrtého měsíce po skončení jednotlivých zdaňovacích období, za které žalobce daňová přiznání podal, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z vratitelného přeplatku. Krajský soud proto zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II. Shrnutí kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] V úvodu rekapituluje průběh dosavadního řízení. Namítá, že sdělení o nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku není rozhodnutím, které by bylo možné napadnout odvoláním. Stěžovatel měl namísto toho podat námitky, to však neučinil. Stěžovatel je dále přesvědčen, že důvodnost kasační stížnosti zakládá už jen skutečnost, že krajský soud v posuzované věci bez dalšího přejal závěry z rozsudku Kordárna. Krajský soud z tohoto rozsudku obsáhle cituje a zcela chybí jeho jakákoliv vlastní argumentace; napadený rozsudek proto považuje za nepřezkoumatelný. Soud učinil nepřípustný závěr o absolutní délce zadržování nadměrného odpočtu a okamžiku vzniku nároku daňového subjektu na úroky za toto zadržování. Stěžovatel odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a poukazuje na desinterpretaci těchto závěrů učiněných v těchto rozhodnutích ze strany NSS. Nelze z nich totiž dovodit nárok na úroky z vratitelného přeplatku ve lhůtě 3 měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období.

[8] Ze strany NSS se jedná o nepřípustné dotváření práva, neboť tento požadavek nemá oporu ani ve vnitrostátním právu, ani v unijním právu. Stěžovatel také upozornil na to, že usnesením NSS ze dne 24. 6. 2015, čj. 1 Afs 235/2014 - 43, postoupil 1. senát otázku směřující proti závěrům rozsudku ve věci *Kordárna* k posouzení rozšířenému senátu. Krajský soud nerozlišil mezi řízeními vyměřovacími a řízeními při placení daní. Stěžovatel

pokračování

dále poukazuje na porušení principu proporcionality. Namítá, že NSS vytvořil novou kategorii úroku, který v podstatě představuje sankci. Správce daně přitom nejedná nezákonně, pokud postup při odstranění pochybností probíhá déle než tři měsíce. Výše úroku je nepřiměřená, neboť je zvýšena o 14 procentních bodů stejně jako v případě porušení povinnosti správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Současně stěžovatel upozorňuje, že délka postupu k odstranění pochybností nezáleží pouze na správci daně, ale zejména na daňovém subjektu a jeho ochotě spolupracovat. V závěru stěžovatel poukazuje na novou právní úpravu daňového řádu účinnou od 1. 1. 2015.

[9] Stěžovatel považuje s ohledem na své argumenty závěry krajského soudu za nesprávné, v rozporu se zásadami daňového řízení v České republice, včetně principů a účelu postupu k odstranění pochybností a principu proporcionality.

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že souhlasí se závěry krajského soudu a je přesvědčen, že mu vznikl nárok na požadovaný úrok. Současně poukazuje na zneužívání postupu k odstranění pochybností správními orgány, které často trvá dva až tři roky. Rozsudek Kordárna dle žalobce odpovídá účelu postupu k odstranění pochybností a odkazuje na důvodovou zprávu k § 89 a § 90 daňového řádu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[12] Na základě kasační stížnosti NSS přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti.

[13] V dalším kroku se soud zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Námitka nepřezkoumatelnosti se týká nedostatečné argumentace krajského soudu. Nejvyšší správní soud z odůvodnění napadeného rozsudku ověřil, že krajský soud nejprve přehledně shrnul skutkový stav, v návaznosti na něj citoval relevantní pasáž z rozsudku *Kordárna* (který je aplikovatelný na nyní projednávanou věc) a závěry z tohoto rozsudku použil i v nyní projednávané věci. Vzhledem k tomu, že meritem tohoto sporu je (jako ostatně již mnohokrát) primárně skutečnost, že stěžovatel odmítá respektovat závěry učiněné v rozsudku Kordárna a navazující judikatuře NSS (k tomu se ostatně krajský soud vyjádřil), nepovažuje NSS za nutné, aby se krajský soud podrobně vypořádával s každou dílčí námitkou uvedenou žalobcem v jeho žalobě. Jedná se o srozumitelné, byť velmi stručné rozhodnutí a současně je z něj zřejmé, z jakých důvodů krajský soud rozhodl. Napadený rozsudek tedy nelze považovat za nepřezkoumatelný, a to i s přihlédnutím k okolnosti, že argumentace stěžovatele v kasační stížnosti je mnohem obsáhlejší a věcně směřuje i proti obsahu rozsudku.

[14] NSS předně uvádí, že správce daně byl povinen podání žalobce vyhodnotit podle jeho skutečného obsahu, nikoliv pouze podle označení (k tomu viz § 70 odst. 2 daňového řádu; a dále též Baxa J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, a. s.,

2011, s. 374 - 375). Správce daně se s námitkami v odůvodnění rozhodnutí vypořádal, přestože výrokem podání zamítl pro nepřípustnost a řízení zastavil z důvodu, že žalobce nevyužil institut námitek. Obdobně postupoval i stěžovatel v následném řízení o odvolání. Stěžovatel se vyjádřil v tom smyslu, že ustálenou judikaturu NSS, která potvrzuje rozsudek *Kordárna*, nebude respektovat, byť okolnosti projednávané věci jeho použití odůvodňovaly (viz dále). Stěžovatel napadené rozhodnutí zrušil, přestože jeho závěry potvrdil, a řízení zastavil s tím, že daňovému subjektu žádný nárok na úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu nevznikl. Námitka stěžovatele, že v daném řízení se jednalo o pouze procesní otázku, a že krajský soud nebyl oprávněn posuzovat meritum věci, není důvodná.

[15] Stěžovatel primárně nesouhlasí se závěry soudu ohledně aplikace rozsudku Kordárna v dané věci (i obecně) a umělého vytvoření lhůty, po jejímž uplynutí náleží daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[16] NSS v rozsudku *Kordárna* dospěl k závěru, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní zásah do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, které by nevznikly, pokud by jim byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhé straně uznal, že nadměrný odpočet DPH je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody. Ve zmíněném rozsudku uvedl: „*Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení 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.*“

[17] Soud dále uvedl: „*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 plátci 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 plátci spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem,*

pokračování

jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.“

[18] Správnost citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu byla potvrzena rozhodnutím Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015 ve věci *Kovozber* (C-120/15). Čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty Soudní dvůr vyložil tak, že za opožděně vrácený řádně uplatněný nadměrný odpočet náleží daňovému subjektu úrok. Pokud jde o úroky související s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, NSS dovodil, že členské státy jsou podle judikatury Soudního dvora povinny použít úpravu, která je té chybějící svou povahou nejbližší. Za nejbližší právní úpravu NSS považoval § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud jde o okamžik, od kterého musí být poskytnut úrok, jde podle shora citovaných rozhodnutí Soudního dvora o den, kdy měl být nadměrný odpočet DPH v souladu se směrnicí obvykle vrácen. Jelikož česká vnitrostátní právní úprava byla v posuzované otázce nedokonalá, musel NSS vyjít z práva EU a vytvořit pravidla, která budou současně eurokonformní. V českém právním prostředí určil NSS lhůtu 3 měsíců.

[19] Závěry z rozsudku *Kordárna* NSS aplikoval i v dalších svých rozhodnutích (viz např. rozsudek ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 68/2013 – 46, rozsudek ze dne 9. 12. 2015, čj. 10 Afs 151/2015 – 27). Ani v nyní projednávané věci nemá NSS důvod se od ustálené judikatury, která již mnohokrát rozsudek *Kordárna* potvrdila, odchýlit. NSS proto považuje za správné i závěry přijaté krajským soudem, který z ustálené praxe Nejvyššího správního soudu vycházel.

[20] Stěžovatel považoval za nesprávné, že krajský soud převzal závěry rozsudku *Kordárna* Soud však v tomto ohledu neshledává kasační stížnosti důvodnou. Závěry krajského soudu dopadají na posuzovanou věc, nejedná se o situaci, kdy by krajský soud přejal závěry NSS bez jakékoli návaznosti na souzenou věc (viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64). Přejal pouze právní argumentaci k totožné otázce, kterou předtím NSS již vyřešil; v takovém postupu nelze spatřovat pochybení. Přestože by možná bylo vhodnější zvolit alespoň jiné slovní formulace a podrobnější odůvodnění, nic to nemění na tom, že v převzetí závěrů k otázce, na niž převzaté závěry dopadají, a se kterými se krajský soud ztotožnil, nelze považovat za vadu rozsudku, pro kterou by bylo třeba jej rušit.

[21] Jak plyne i z výše citované evropské judikatury, je nutno výše uvedené závěry vztáhnout na všechny prověřovací postupy přípustné v rámci daňového řízení, tedy včetně postupu k odstranění pochybností, ale i daňové kontroly podle českého práva. Bylo by totiž bez jakéhokoli smyslu, pokud by soudy vztáhly onu tříměsíční lhůtu pro kontrolní postupy a vůbec všechny s tím související okolnosti (nutnost placení úroků a další – viz výše) pouze na postup k odstranění pochybností. V zájmu spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům je tedy nutné uvedený postup aplikovat v rámci jakéhokoli prověřovacího postupu za účelem zjištění oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. Ostatně tyto závěry lze vyčíst i z rozhodnutí *Kovozber*, ve kterém byla posuzována daňová kontrola.

[22] K námitce stěžovatele, že 1. senát NSS postoupil rozšířenému senátu otázku směřující proti závěrům rozsudku *Kordárna*, soud konstatuje, že ve věci již bylo

rozhodnuto, a to usnesením ze dne 25. 5. 2016, čj. 1 Afs 235/2014 – 50. Rozšířený senát dovodil, že: *„[s]kutkový i právní stav věci projednávané sedmým senátem byl zjevně zcela odlišný od věci, v níž rozhoduje první senát […].“* S ohledem na tuto skutečnost tedy není nutné se výsledkem řízení před 1. senátem dále zabývat.

[23] K povaze, přiměřenosti zvolené délky lhůty, použití § 155 odst. 5 daňového řádu jakožto právní úpravy svou povahou nejbližší; k tomu, že úrok není „sankcí“, významu rozlišení jednotlivých dílčích daňových řízení; k nesouhlasu stěžovatele s aplikací evropské judikatury; a dále k námitce, že postup k odstranění pochybností závisí na řadě okolností (spolupráce daňového subjektu atd.), odkazuje Nejvyšší správní soud na závěry v rozsudku NSS ze dne 6. 10. 2016, čj. 9 Afs 225/2015-72. V nyní projednávané věci není nezbytné se s námitkami stěžovatele tohoto charakteru blíže zabývat – nijak se nevztahují ke specifickým okolnostem nyní projednávané věci, nýbrž souvisí obecně s neochotou stěžovatele aplikovat pravidla dovozená rozsudkem *Kordárna*. Námitky tohoto typu byly přitom stěžovatelem uplatněny již v jiných řízeních před NSS a velmi podrobně byly vypořádány právě v cit. rozsudku 9. senátu. Nejvyšší správní soud proto považuje za dostačující na tento rozsudek odkázat.

[24] Pro doplnění NSS pouze uvádí, že přezkoumává pravomocná rozhodnutí krajských soudů, a to v rozsahu a z důvodů, které označí stěžovatel. Pokud kasační námitky (důvody) nenapadají obsah rozhodnutí krajského soudu, pak nemá kasační soud co přezkoumat. Vztaženo na posuzovanou věc, pokud se námitky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohou teoreticky nastat, pak není předmětem kasačního řízení tyto námitky hodnotit.

[25] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud zcela správně a v souladu se svou předchozí judikaturou uvedl, že úrok z vratitelného přeplatku náleží daňovému subjektu od počátku čtvrtého měsíce po skončení výše uvedených zdaňovacích období, za které žalobce daňová přiznání podal, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z vratitelného přeplatku.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[27] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný; žalobci v průběhu řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, neboť nebyl zastoupen advokátem.

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

V Brně dne 27. září 2017

pokračování

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu