ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **QANTO s. r. o.**, se sídlem Bubenská 8a/943, Praha 7, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2014, čj. 2788/14/5000-14503-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2017, čj. 3 Af 14/2014-36,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 6. 2017, čj. 3 Af 14/2014-36 **se ruší**.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 2. 2014, čj. 2788/14/5000-14503-710158, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady soudního řízení ve výši **24 456 Kč** ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 3. 7. 2013, čj. 2846839/13/2007-24801-109435, přiznal správce daně podle ustanovení § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a v souladu s § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 663 114 Kč, neboť tento přeplatek vrátil žalobkyni po stanovené lhůtě.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobkyni přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 374 127 Kč; nesouhlasil se správcem daně v tom, že by celé daňové řízení bylo od počátku neoprávněně, a proto by měl být žalobkyni přiznán úrok již od 27. 1. 2012. Odkázal přitom na rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 3. 2013, čj. 8630/13/7001-21001-010212, z nějž vyplynulo, že pochybnosti vzniklé správci daně měly důvodný podklad a postup správce daně ve směru k přezkoumání

oprávněnosti nároku na odpočet byl proto oprávněný. Žalovaný z tohoto závěru dovodil, že vytýkací řízení bylo vedeno oprávněně a platební výměr ze dne 18. 4. 2005, čj. 28148/05/263912/6158 měl namísto daňové povinnosti vyměřit nadměrný odpočet. Vratitelný přeplatek podle žalovaného vznikl ke dni 18. 4. 2005 a měl být žalobkyni vrácen do 18. 5. 2005; úrok proto žalobkyni náležel ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení (od 19. 5. 2005).

[3] Žalobu proti tomuto rozhodnutí Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl. Městský soud posuzoval nejprve otázku toho, kdy vznikla správci daně povinnost vrátit žalobkyni vratitelný přeplatek; konstatoval, že stěžejním pro posouzení této otázky je, zda bylo vytýkací řízení vedeno oprávněně, resp. důvodně. Městský soud dospěl na základě údajů vyplývajících ze správního spisu k závěru, že správci daně vznikla důvodně pochybnost o pravdivosti údajů uvedených v daňovém přiznání a byly splněny podmínky pro zahájení vytýkacího řízení. Uzavřel, že vratitelný přeplatek vznikl až dne 18. 4. 2005 (dnem vydání platebních výměrů). Městský soud nesouhlasil ani s tím, že by zákonná úprava byla v rozporu se směrnicí Rady č. 2006/11/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty; nesdílel ani názor, podle nějž měl žalovaný postupovat v případě žalobkyně podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu.

II.
Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost co do obsahu opřela o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka namítala, že argumentace Generálního finančního ředitelství týkající se oprávněných pochybností správce daně byla ryze účelová a neměla oporu ve skutečném stavu. Pochybnosti správce daně byly dle ní nedůvodné a jejich nedůvodnost byla prokázána nejen ve vytýkacím řízení, ale též v řízení soudním.

[6] Konstatovala, že názor žalovaného, podle nějž vznikl vratitelný přeplatek ke dni 18. 4. 2005 a měl být stěžovatelce vrácen do 18. 5. 2005, je nesprávný a rozporný nejen s právem unijním, ale také v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků, s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, ve věci „Kordárna“. Uvedla, že v době podání žaloby nebyl tento rozsudek ještě vydán, avšak v době vydání napadeného rozsudku městského soudu byl již právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v tomto rozsudku pro městský soud závazný. Uvedla, že není podstatné, zda správce daně zahájil vytýkací řízení oprávněně či nikoliv; zásadní podle ní je, že platební výměry byly následně změněny a že výše daně (nadměrného odpočtu) byla vyměřena ve výši přiznané v daňovém přiznání.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že s ohledem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se stanovení přiměřené lhůty pro prověřování nadměrného odpočtu a také s ohledem na skutečnost, že postup podle § 124 s. ř. s. za současného použití ustanovení § 62 s. ř. není v řízení před Nejvyšším správním soudem možný, ponechává kasační stížnost k věcnému projednání Nejvyššímu správnímu soudu.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a v rámci kasační

stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.].

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti.

[11] Dne 27. 12. 2001 podala stěžovatelka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2001, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 3 601 920 Kč. Výzvou ze dne 14. 1. 2002, čj. 2448/02/263912/6158, zahájil správce daně vytýkací řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

[12] Dne 25. 1. 2002 podala stěžovatelka daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2001, v němž vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 2 711 319 Kč. Výzvou ze dne 13. 2. 2002, čj. 9006/02/263912/6158, zahájil správce daně vytýkací řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

[13] Správce daně dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že se v předmětné věci jedná o předem zorganizovaný řetězový obchod se zbožím mezi osobami spojenými za účelem neoprávněného uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť tento případ podle něj nesl všechny typické znaky modelu obdobných podvodů. Správce daně vydal proto platební výměry ze dne 18. 4. 2005, čj. 28148/05/263912/6158, za zdaňovací období listopad 2001, a čj. 28168/05/263912/6158, za zdaňovací období prosinec 2001. Za zdaňovací období listopad 2001 stanovil správce daně vlastní daňovou povinnost ve výši 829 229 Kč a za období prosinec 2001 vlastní daňovou povinnost ve výši 7 037 399 Kč. Proti platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání.

[14] Finanční ředitelství v Hradci Králové podaná odvolání za uvedená zdaňovací období stěžovatelky zamítlo a rozhodnutí správce daně potvrdilo rozhodnutím ze dne 25. 7. 2006, čj. 3682/130/2006-Vo.

[15] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 11. 2007, čj. 31 Ca 190/2006, rozhodl tak, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[16] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 6. 2008, čj. 1 Afs 83/2008-60, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[17] Po opětovném rozhodnutí Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 18. 12. 2009, čj. 31 Ca 127/2008, rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval při hodnocení důkazních prostředků dle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu (neposuzoval každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti). Podle krajského soudu provedené důkazy nezohlednily vše, co vyšlo v daňovém řízení najevo v celkovém kontextu.

[18] Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 10. 6. 2010, čj. 3905/10-1300-608554, oba shora uvedené platební výměry zrušilo.

[19] Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 19. 8. 2010, čj. 49/88606/2010-491, nařídilo podle § 55b zákona o správě daní a poplatků přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (čj. 3905/10-1300-608554). V rozhodnutí uvedlo, že odvolací orgán může zrušit v odvolacím řízení rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti za konkrétní

zdaňovací období pouze v případě, že daň neměla být vůbec stanovena nebo uběhla lhůta pro vyměření daně a daň po lhůtě již vyměřit nelze.

[20] Rozhodnutím ze dne 1. 4. 2011, čj. 2085/11-1300-608554, změnilo Finanční ředitelství v Hradci Králové předchozí rozhodnutí čj. 3905/10-1300-608554, tak, že podaná odvolání zamítlo a napadená rozhodnutí potvrdilo.

[21] Stěžovatelka se proti rozhodnutí čj. 2085/11-1300-608554, odvolala. Generální finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 12. 3. 2013, čj. 8630/13/7001-21001-010212, změnilo odvoláním napadené rozhodnutí tak, že nově změnilo údaje rozpisu stanovení základu daně a vyměřené daně v daňových výměrech vydaných správcem daně a zde citovaných v odst. [13]. V odůvodnění mimo jiné konstatovalo, že důkazní prostředky nejsou způsobilé změnit soudem přezkoumaný stav, a proto nezbývá, než postupovat ve smyslu hodnocení důkazních prostředků tak, jak je provedl krajský soud.

[22] Následným rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu jako správce daně ze dne 3. 7. 2013, čj. 3846839/13/2007-24801-109435, byl stěžovatelce přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 663 114 Kč; správce daně vyšel z rozhodnutí Generálního finančního ředitelství z 12. 3. 2013 a z toho, že částka nadměrného odpočtu ve výši 3 601 920 Kč měla být vrácena 26. 1. 2002, byla však vrácena až 28. 4. 2013.

[23] Žalovaný poté rozhodl, jak je uvedeno v odst. [2] tohoto rozhodnutí.

[24] Stěžejní otázkou pro posouzení dané věci bylo, od kdy měl být stěžovatelce přiznán úrok z přeplatku podle ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud k této problematice konstatoval, že pro její posouzení je nutné zohlednit, zda bylo vytýkací řízení se žalobkyní vedeno oprávněně resp. důvodně. Městský soud na základě údajů vyplývajících ze správního spisu konstatoval, že byly splněny podmínky pro zahájení vytýkacího řízení; proto dovodil, že vratitelný přeplatek vznikl až dne 18. 4. 2005, tedy dnem vydání platebních výměrů, a správce daně byl povinen jej vrátit v souladu s ustanovením § 37a odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále také jako „zákon o dani z přidané hodnoty“) do 18. 5. 2005. Stěžovatelka měla podle něj nárok na úrok z přeplatku od 19. 5. 2005.

[25] Z ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků plyne, že „*[j]e-li vracen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.*“

[26] Zákon o správě daní a poplatků pracoval se dvěma odlišnými možnostmi vrácení úroku za přeplatek. V prvním případě byl přeplatek vracen na žádost, případně i bez žádosti, nezavinil-li správce daně vznik přeplatku; úrok v tomto případě náležel ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Ve druhém případě, kdy přeplatek vznikl zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počal běžet dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně.

[27] Současná právní úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu stanoví, že úrok z vratitelného přeplatku náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Samostatně

je pak upraven úrok z neoprávněného jednání správce daně, který stanoví následky porušení povinnosti při správě daní; tato samostatná úprava se vydělila z původní úpravy (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Ustanovení § 254 odst. 1 stanoví, že úrok z částky, která byla subjektem uhrazena na základě rozhodnutí správce daně specifikovaného v první větě tohoto ustanovení, náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

[28] Z výše uvedeného je patrné, že daňový řád ve svých ustanoveních ponechal obě možnosti, které v jednom ustanovení upravoval dříve zákon o správě daní a poplatků; ty přitom zohledňují, zda vznik přeplatku zavinil správce daně, či nikoliv. Tuto skutečnost chtěl patrně zohlednit v napadeném rozsudku i městský soud, pokud zkoumal, zda bylo vytýkací řízení zahájeno oprávněně.

[29] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, ve vztahu k nároku na úrok z vratitelného přeplatku konstatoval, 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. Za tuto „cenu“ se považuje úrok z vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 155 odst. 5 daňového řádu) za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Obecně vzato proto není důvod plátci za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ustanovení § 245 odst. 1 daňového řádu. To neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátci odepřen nárok na nadměrný odpočet nebo jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným, než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášením rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátci se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.

[30] Tyto závěry vyplývající z již ustálené judikatury však městský soud ve svém rozhodnutí nezohlednil. Nemohl je zohlednit ani žalovaný, neboť v době vydání napadeného rozhodnutí nebyl výše uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ještě vydán. Jak je uvedeno již výše, právní úprava úroku z vratitelného přeplatku prošla řadou změn, avšak právní základ jak institutu vrácení úroku jak ze zaviněného, tak nezaviněného jednání správce daně zůstal ve své podstatě zachován. Závěry vyplývající z výše citovaného rozsudku ve věci Kordárna je proto nutné vztáhnout také na nyní projednávanou věc, ačkoliv bylo ve věci Kordárna rozhodováno již podle nové právní úpravy zakotvené v daňovém řádu. Závěry plynoucí z napadeného rozsudku, který se zabýval toliko otázkou toho, zda bylo jednání správce daně oprávněné či nikoliv a zda mohlo být ve věci zahájeno vytýkací řízení, nemohou pro výše uvedené obstát; neobstojí přitom ani závěry vyplývající z napadeného rozhodnutí žalovaného, který v něm zohlednil taktéž pouze otázku oprávněnosti jednání správce daně. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že došlo k judikatornímu posunu, pro nějž nemůže napadené rozhodnutí žalovaného obstát; pro tyto změny měl rozhodnutí žalovaného zrušit již městský soud.

[31] Při posuzování výše úroku z přeplatku tak žalovaný ve smyslu závěrů vyplývajících z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna zohlední nejen úroky z vratitelných přeplatků, které byly správcem daně navráceny opožděně (a bez zavinění správce daně), ale také úroky z vratitelných přeplatků z neoprávněného jednání správce daně, jehož rozhodnutí byla následně změněna.

IV.
Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek městského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s.], a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[33] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se Nejvyšší správní soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla stěžovatelka ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady v jejím případě tvoří odměna a hotové výdaje jejích zástupců, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovatelce částku 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení (převzetí a příprava zastoupení před městským soudem a převzetí a příprava zastoupení před Nejvyšším správním soudem) podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a dvou podáních ve věci samé – správní žaloba a kasační stížnost [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. K odměně za čtyři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupců stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce, který zastupoval stěžovatelku v řízení před městským soudem i zástupce, který ji zastupoval před Nejvyšším správním soudem, jsou plátci daně z přidané hodnoty, odměna zástupců se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 13 600 Kč, tj. 2 856 Kč. Celkem tedy náleží na odměně a náhradě hotových výdajů spojených se zastoupením stěžovatelky částka 16 456 Kč. Další náklady stěžovatelky tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 3 000 Kč za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu a 5 000 Kč za kasační stížnost. Celkem tedy stěžovatelce náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 24 456 Kč. Ačkoliv byla stěžovatelka před městským soudem zastoupena jiným zástupcem, než v řízení před Nejvyšším správním soudem, poukáže Nejvyšší správní soud celou částku k rukám zástupce, který ji zastupoval v řízení před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně 4. května 2018

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu