24. 7. 2018

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Zadržování nesporné části nadměrného odpočtu bude přezkoumáno Soudním dvorem EU

Vítězným počinem ankety Hospodářských novin Absurdita roku 2018 bylo vyhlášeno zadržování nadměrných odpočtů v průběhu kontroly finančního úřadu. Dle vyhlašovatelů ankety toto opatření negativně ovlivňuje finanční stabilitu firem a může ohrozit i jejich samotnou existenci.[1]

Absurditou na druhou pak je skutečnost, že prověřování oprávněnosti byť jednoho jediného odpočtu může potenciálně být důvodem zadržení nadměrného odpočtu v řádech milionů korun po celou dobu trvání kontroly ono jednoho problematického odpočtu. Přestože správce daně nemá pochybnosti o tom, že nárok na vyplacení nadměrného odpočtu vznikl, musí kontrolovaný plátce na jeho výplatu čekat až do skončení prověřování onoho jednoho sporného odpočtu. Situace dopadá na plátce, který se nemůže domoci finančních prostředků, které mu nesporně náležejí a které mnohdy nutně potřebuje, i na státní rozpočet, který bude nucen nadměrný odpočet vyplatit i s úroky. Finanční správa tento postup obhajuje tím, že procesní předpis jiné řešení neumožňuje, nicméně změna procesního předpisu zjevně není na pořadu dne. Z toho všeho je zřejmé, že titul pro absurditu roku je ve správných rukou.

Cílem tohoto článku je představit čtenáři možnou cestu, jak se domoci včasného vyplacení oné nesporné části nadměrného odpočtu. Již na úvod lze prozradit, že celou záležitostí se bude zabývat Soudní dvůr Evropské unie, na který se již obrátil Nejvyšší správní soud České republiky s tím, že stávající úprava zadržování nadměrných odpočtů v průběhu kontrolních postupů není dle Nejvyššího správního soudu slučitelná s právem Evropské unie. To je pro české plátce nesporně dobrá zpráva, neboť nejsou odkázáni na milosrdenství tuzemských orgánů spočívající ve změně právních předpisů a naopak mohou o svá práva aktivně bojovat.

V čem spočívá problém?

Daňový řád správci daně umožňuje, aby ještě před tím, než daňovému subjektu nadměrný odpočet uplatněný daňovým přiznáním vyměří, prověřil jeho oprávněnost. Má-li o jeho oprávněnosti konkrétní pochybnosti, které je možno relativně snadno a rychle potvrdit či vyvrátit, zahájí u daňového subjektu postup k odstranění pochybností tím, že dle ust. § 89 d.ř. vydá výzvu k odstranění pochybností. Pokud správce daně žádné konkrétní pochybností nemá nebo pokud již na počátku předpokládá rozsáhlé dokazování, je oprávněn ještě před vyměřením daně zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Zahájení kteréhokoli ze zmíněných kontrolních postupů má za následek

oddálení okamžiku vyměření daně a tím i vyplacení nadměrného odpočtu, neboť nadměrný odpočet je možno vyplatit až poté, co je vyměřen. Vzhledem k tomu, že daň (a tedy i nadměrný odpočet) je vyměřována za zdaňovací období jako celek, je prakticky obtížné vyseparovat ta dílčí plnění, která jsou správcem daně prověřována, takže spor o část odpočtu má za následek zadržení nadměrného odpočtu za celé zdaňovací období. Důsledky těchto obtíží nejvíce dopadají právě na plátce, kterým je nadměrný odpočet zadržován.

Vnitrostátní řešení situace – *případ Agrobet I*

Cestu ven z této zapeklité situace naznačil rozsudek Krajského soudu v Praze ve věci *Agrobet*.[2] Tímto rozsudkem Krajský soud v Praze vyhověl žalobě na ochranu proti nečinnosti, kterou se daňový subjekt domáhal vydání částečného platebního výměru, jímž mělo být rozhodnuto o vyplacení té části nadměrného odpočtu, která mezi správcem daně a daňovým subjektem nebyla sporná. Správce daně toto odmítal s odůvodněním, že daňový řád nezná institut částečného vyměření daně a tedy správce daně nemůže nespornou část nadměrného odpočtu vyplatit dříve, než bude ukončena daňová kontrola, kterou provádí.

Krajský soud v Praze uložil správci daně povinnost rozhodnout o stanovení daně v rozsahu plnění, která nebyla dotčena daňovou kontrolou prováděnou u daňového subjektu. V odůvodnění svého rozsudku zdůraznil, že plátce daně sice musí strpět kontrolu oprávněnosti jím vykázaného nadměrného odpočtu a s tím spojené zadržení tohoto odpočtu po dobu provádění kontroly, avšak toto platí pouze v rozsahu nezbytném pro objasnění pochybností správce daně. Pokud správce daně žádné pochybnosti nemá a další odpočty správce daně nejsou předmětem daňové kontrole, neexistuje žádný důvod k jejich zadržování. Rozsudek Krajského soudu v Praze v podstatě znamenal, že správce daně měl od nadměrného odpočtu tvrzeného žalobcem odečíst sumu odpočtů, jejichž oprávněnost je předmětem prověřování, a takto získanou částku měl žalobci vyplatit.

Proti rozsudku Krajského soudu v Praze podal správce daně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl. Ve svém rozsudku 6 Afs 264/2016 (rozsudek NSS AGROBET I) dal za pravdu správci daně v tom, že vnitrostátní procesní právo nezná institut částečného vyměření daně a tedy postup přikázaný správci daně krajským soudem není právně možný. Vnitrostátní úpravou soud shledal slučitelnou s právem Evropské unie.

Druhé kolo – *případ Agrobet II*

Zdálo se, že pokus domoci se vyplacení nesporné část nadměrného odpočtu ještě v průběhu daňové kontroly selhal, věc byla uzavřena a plátci DPH budou nuceni pasivně čekat, zda finanční správa potažmo vnitrostátní zákonodárce milostivě neusoudí, že by bylo vhodné vnitrostátní úpravu změnit a popisovanou absurditu napravit.

Jiskrou naděje, že by tomu mohlo být jinak a že možná nebude třeba čekat na milosrdenství, dává usnesení Nejvyššího správního soudu ve věci téhož stěžovatele (věc AGROBET II),[3] v níž Nejvyšší správní v řízení o kasační stížnosti daňového subjektu (skutkové okolnosti byly v podstatě stejné jako ve věci AGROBET I, šlo pouze o jiná zdaňovací období) položil tuto předběžnou otázku Soudním dvoru Evropské unie: *„Je v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období?“*

V odůvodnění usnesení o položení předběžné otázky Nejvyšší správní soud analyzuje jak vnitrostátní právní úpravu, tak i stávající judikaturu SDEU vztahující se důsledkům zadržování odpočtů. Za zdůraznění stojí zejména ta část argumentace, v níž Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že

„obecné řešení potvrzené judikaturou Soudního dvora (stanovení přiměřené lhůty a úroků z prodlení) efektivně řeší pouze část problému se zadržením odpočtu daně. Zavedení úroků z prodlen ze zadržovaného daňového odpočtu a stanovení přiměřené lhůty odpovídá kompromisu mezi efektivní ochranou správného stanovení daně a předcházení daňovým únikům (ochranou národních veřejných peněžních fondů) a principem neutrality DPH (ochranou kontrolovaných povinných osob a nastolením rovnosti mezi jednotlivými povinnými osobami). Tato úprava neřeší okamžitý výpadek cash flow a následky s ním spojené." Nejvyšší správní soud dále uvádí, že „okamžitý výpadek cash flow může být jen obtížně kompenzován až po 3 či více měsících formou zpětných výplat procentní části zadržovaného nadměrného odpočtu, neboť v té době již může probíhat insolvenční řízení, kterým se na velmi dlouhou dobu očerní pověst dané osoby povinné k dani, v rámci exekuce může též dojít k prodeji obchodního majetku (včetně nenahraditelných statků jako je know-how patenty apod.) či k pozastavení možnosti úhrady svých závazků, která způsobí snížení důvěry obchodních partnerů v osobu povinnou k dani."

Nejvyšší správní soud popisuje možné důsledky zadržování nadměrného odpočtu pro plátce velmi jemně a eufemisticky, skutečnost může být po mém soudu daleko drsnější. Insolvenční řízení v tuzemských podmínkách neznamená „pouhé" očernění dobré pověsti, ale zpravidla konec podnikání jako takového. Důsledky zadržování nadměrného odpočtu (zejména je-li odpočet zadržován za více po sobě jdoucích zdaňovacích období) tedy mohou být bez nadsázky likvidační. I tak je nutno ocenit, že Nejvyšší správní soud, pokud je mi známo poprvé, vyzdvihl i tento aspekt problematiky, z něhož je patrné, že vyplacení úroku z odpočtu vše neřeší. V případech, kdy plátce není schopen výpadek v cash flow překlenout, nejde ani tak o úrok, jako spíše o včasné zajištění náhradních zdrojů financování podnikatelské činnosti plátce, aby jej zadržování nadměrného odpočtu nezlikvidovalo.

To, jak Soudní dvůr Evropské unie o položené předběžné otázce rozhodne, samozřejmě nelze s jistotou předvídat a odpověď se dozvíme pravděpodobně za rok až dva. Nejvyšší správní soud v předkládacím usnesení zaujal názor, že popsaná vnitrostátní praxe **není slučitelná s právem Evropské unie**. Podstata porušení práv plátce spočívá dle Nejvyššího správního soudu v tom, že plátci není umožněno prokázat oprávněnost nároku na odpočet u tzv. nesporných případů a je nucen vyčkat na výsledek řízení o případech sporných. Nejvyšší správní soud uvádí, že *„osoba povinná k dani by neměla být zbavena práva na prokázání nároku na odpočet daně pouze pro skutečnost, že dané zdanitelné plnění je plněním, které vykázala v určitém zdaňovacím období, resp. že všechna zdanitelná plnění vykázaná v daném zdanitelném období nebyla ještě vyměřena (o některých panují pochybnosti).*"

Judikatura SDEU, kterou Nejvyšší správní soud ve svém předkládacím usnesení cituje, dle mého názoru nezakládá žádnou argumentační oporu pro názor, že plátce musí po celou dobu trvání daňové kontroly strpět zadržování celého nadměrného odpočtu včetně jeho nesporné části. Ani správce daně v řízení před Nejvyšším správním soudem ve věcech *AGROBET I* a *AGROBET II* ani kritici rozsudku Krajského soudu v Praze[4] ve věci *AGROBET I* neargumentují právem Evropské unie, nýbrž tím, že se jedná o záležitost práva vnitrostátního, případně praktickými obtížemi spojenými s připuštěním existence částečného vyměření daně. Tyto aspekty dle mého názoru představují dostatečný základ pro tvrzení, že výrok o neslučitelnosti tuzemské vnitrostátní procesní úpravy s unijním právem je do té míry pravděpodobný, že je na místě po příslušných státních orgánech požadovat, aby se připravily na implementaci rozhodnutí Soudního dvora do své praxe, ať už bude jakékoli.

Co bude dál?

Patrně nelze očekávat, že finanční správa změní svůj negativní přístup pouze na základě toho, že bylo zahájeno řízení o předběžné otázce před SDEU. Pro plátce, kterým je zadržována nesporná část nadměrného odpočtu, se ovšem již dnes otevírá cesta k tomu, aby si o vyplacení nesporné části

nadměrného odpočtu řekli, a neuspějí-li, nabízí se procesní cesta popsaná v rozsudku Krajského soudu v Praze ve věci *AGROBET I*. Za situace, kdy první senát Nejvyššího správního soudu položením předběžné otázky implicitně odmítl právní názor šestého senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku *AGROBET I*, stěží lze tento rozsudek šestého senátu NSS pokládat za právní názor závazný pro krajské soudy. Ty jsou oprávněny a současně povinny aplikovat právo EU a případně odepřít aplikaci rozporných ustanovení vnitrostátního práva. Krajské soudy nicméně obecně nejsou soudy poslední instance a nejsou tedy povinny pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Po mém soudu proto nic nebrání tomu, aby žalobě na ochranu proti nečinnosti požadující vydání částečného platebního výměru na nespornou část nadměrného odpočtu vyhověly. Bude potom věcí Nejvyššího správního soudu, aby s rozhodnutím o případné kasační stížnosti správce daně vyčkal na rozhodnutí SDEU ve věci AGROBET. To však již v situaci, kdy by správce daně byl vázán vykonatelným rozsudkem krajského soudu a musel by tedy konat. S ohledem na princip primátu práva Evropské unie a zásadu *in dubio mitius* dle mého názoru neexistuje žádná opora pro závěr, že do rozhodnutí SDEU se musí uplatnit právě sporný výklad správce daně.

V potaz je třeba vzít též skutečnost, že rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce je rozhodnutím deklaratorním, které pouze osvětluje výklad již existujícího unijního práva. Dospěje-li Soudní dvůr k závěru o neslučitelnosti vnitrostátního práva s právem unijním, pak tato neslučitelnost je dána od samého počátku. Pokud tedy v důsledku protiprávního (byť s odkazem na vnitrostátní právo realizovaného) procesního postupu správce daně vznikne některým plátcům škoda, budou moci po státu vymáhat její náhradu.

Zároveň platí, že vnitrostátní orgány (včetně všech správců daně) budou muset na rozhodnutí SDEU okamžitě reagovat. Vzhledem k tomu, že rozhodováno bude o předběžné otázce položené českým soudem, nebude existovat žádný prostor pro úhybné manévry podobné těm, které finanční správa podnikala, když reagovala na četná soudní rozhodnutí ukládající správcům daně povinnost vyplácet úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu. Přitom je zcela irelevantní, zda je vnitrostátní procesní úprava a informační systémy používané finanční správou na takto vnucenou změnu připravena. Z tohoto důvodu je záhodno, aby všechny státní orgány nadané příslušnými kompetencemi bezodkladně zahájily kroky směřující k uzpůsobení vnitrostátních procesních předpisů tomu, aby na jejich základě bylo možné vyplácet nespornou část vykázaného nadměrného postupu již v průběhu kontrolních postupů prováděných správcem daně. V konečném důsledku je zcela lhostejné, zda se tak stane za účelem dosažení souladu českého práva s unijním právem, nebo za účelem alespoň částečného odstranění největší absurdity roku 2018.

JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D.,
advokát

Advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s.r.o.

Sokolovská 49
186 00 Praha 8 - Karlín

Tel.: +420 225 000 400
Fax: +420 225 000 444
e-mail: recepcepha@hjf.cz

[1]K dispozici >>> zde.
[2] Rozsudek Krajského soudu v Praze 48 Af 21/2016 ze dne 4.10.2016. Autor pokládá za korektní uvést, že byl autorem žaloby v této věci. Blíže k argumentaci srov. MORAVEC, Ondřej. Vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu v podmínkách daňového řádu. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 11. 12. 2016. [cit. 2017-03-21]. K dispozici >>> zde.
[3] Usnesení Nejvyššího správního soudu 1 Afs 271/2017-56 ze dne 31.5.2018.
[4] Srov. Švancara, D., Rozehnal, T.: Jiný pohled na otázku vyplacení nesporné části nadměrného odpočtu v podmínkách daňového řádu, k dispozici >>> zde.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- AIFMD II v České republice: Schvalovací proces a co čeká investiční společnosti
- Oceňování senior center a domovů se zvláštním režimem v nemovitostních fondech
- Změna výroby na příkaz mateřské společnosti bez finanční kompenzace vzniklých ztrát? Judikát NSS, který mění pohled na převodní ceny
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních