

Vrácení mylně naúčtované DPH správcem daně

Otázka, jak se po správci daně domoci vrácení daně z přidané hodnoty, která byla naúčtována a odvedena neoprávněně, nabývá na aktuálnosti v souvislosti se snahami unijního i národního zákonodárce o zabránění únikům při uplatňování daně z přidané hodnoty (a nemusí se jednat jen o tolik diskutované karuselové či řetězové podvody), neboť pravidla uplatňování DPH se stávají stále složitějšími.

Různost sazeb, výjimky zakládající osvobození od daně a zejména postupné rozšiřování mechanismu přenesené daňové povinnosti (reverse charge) vyvolávají riziko, že správce daně zpochybní správnost postupu účastníků při uplatňování příslušných ustanovení zákona o daně z přidané hodnoty účastníky transakce. Takový postup pravidelně vede k doměření daně některému z účastníků transakce či odepření odpočtu z přijatých plnění, shledá-li správce daně, že daň, jejíž odpočet je nárokován, byla uplatněna nesprávně (jednalo se o osvobozené plnění, jednalo se o plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti apod.). Pokud však oba účastníci transakce postupovali při uplatňování ustanovení o přenesení daňové povinnosti shodně, byla daň z uskutečněného plnění do státního rozpočtu odvedena, byť se správce daně domnívá, že byla odvedena nesprávným subjektem. V takových situacích vyvstává velmi praktický problém: Jak se mají vypořádat účastníci transakce mezi sebou a jak mají postupovat vůči správci daně, aby nakonec táž daň nebyla odvedena, na úkor účastníků transakce, dvakrát.

Soukromoprávní problém účastníků transakce?

Obecně platí, že za uplatňování norem daňového práva nesou odpovědnost subjekty účastníci se daňově relevantních transakcí. Je jejich odpovědností, aby (ve spolupráci s poradci) transakci správně posoudili i z hlediska daňových dopadů a správci daně přiznali a odvedli správnou daň. V případě nesprávně naúčtované daně z přidané hodnoty (např. proto, že se jedná o osvobozené plnění, plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti či nesprávně uplatněné sazby daně) platí, že dodavatel, který daň z přidané hodnoty uvede na daňovém dokla-

du, je povinen takovouto daň na výstupu také odvést, a to bez ohledu na to, zda se jedná o plnění podléhající dani z přidané hodnoty, či nikoli. Příjemce takovéhoho zdánlivě zdanitelného plnění ovšem není oprávněn uplatnit odpočet takovéto daně, neboť nejsou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně zakotvené v ust. § 73 ZDPH.

Takto vzniklý stav je ovšem v rozporu se zásadou neutrality, která je základním principem společného systému daně z přidané hodnoty. Zásada neutrality brání dvojímu výběru téže daně a zásadně též omezení nároku na odpočet z přijatých plnění podléhající dani. Vzniklý nežádoucí stav je narovnáván pomocí institutu opravy výše daně podle ust. § 43 ZDPH, který umožňuje poskytovateli plnění opravit výši daně, byla-li nesprávně zvýšena daň na výstupu.

Vypořádání mezi účastníky transakce se pak dle platné úpravy zákona o DPH a daňového řádu odehrává bez jakékoli participace správce daně. Chce-li se příjemce plnění, kterému nebyl uznán odpočet daně s odůvodněním, že se ve skutečnosti nejednalo o zdanitelné plnění, domoci vrácení částky, kterou takto „neoprávněně“ odvedl poskytovateli plnění a nedojde-li mezi účastníky transakce k dohodě, nabízí se mu v zásadě dva soukromoprávní tituly – nárok na vydání bezdůvodného obohacení tam, kde poskytl plnění (částku odpovídající dani z přidané hodnoty uvedené na daňovém dokladu), aniž k tomu existoval důvod, a nárok na náhradu škody kompenzační mu další újmou (například úrok z prodlení stanovený správcem daně, sdělené penále apod.). Je zjevné, že v případech, kdy nebude mezi účastníky transakce panovat shoda, bude uplatňování těchto nároků velmi náročné.

Dalším komplikujícím faktorem je běh lhůt pro stanovení daně. Jak již bylo shora uvedeno, správce daně stojí dle současného

stavu hmotněprávních i procesních předpisů zcela mimo vyrovnání účastníků transakce, takže doměření daně na straně jedné (např. u pořizovatele) není bez dalšího spojeno s vrácením daně na straně druhé. Ve složitějších případech (a zejména pak v případě soudního přezkoumávání rozhodnutí správce daně) pak vliv běhu lhůt vyloučí nárokování nesprávně odvedené daně zpět, čímž je velmi ztíženo konsenzuální vypořádání účastníky transakce. Důsledky celé situace jdou k tíži účastníků transakce, od nichž je daň z téhož plnění vybrána dvakrát (případně je vybrána daň, aniž je druhé straně přiznán nárok na odpočet této daně), vítězem je státní rozpočet. Rozpor se základním cílem správy daní, jímž je správný výběr daní, je však evidentní.

Přes shora uvedené nedostatky byl popsán model arobován judikaturou Soudního dvora EU. Ten totiž v rozsudku *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05 ze dne 15. 3. 2007 dovedl, že vypořádání bezdůvodně naúčtované DPH je v kompetenci členských států, neboť „při neexistenci právní úpravy Společenství ve věci žádosti o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva a že v praxi neznemožňují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 17. června 2004, *Recheio – Cash & Carry*, C30/02, Sb. rozh. s. I6051, bod 17, ze dne 6. října 2005, *MyTravel*, C291/03, Sb. rozh. s. I8477, bod 17). Je rovněž třeba připomenout, že šestá směrnice neobsahuje žádné ustanovení, které by upravovalo opravu částky DPH bezdůvodně naúčtované výstavcem faktury. Šestá směrnice ve svém článku 20 pouze stanoví podmínky, za kterých lze provést opravu odpočtů daně na vstupu u příjemce dodávky zboží nebo služeb. Za těchto podmínek je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za jakých lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně“ (odst. 37 a 38 cit. rozhodnutí).

Soulad posuzovaného vnitrostátního řešení (které je blízké českému modelu) je zajištěn právě tím, že „dodavatel, který omylem pouká-

zal DPH orgánům daňové správy, může požadovat její vrácení a příjemce služby může na dodavateli vymáhat občanskoprávní žalobou vydání bezdůvodného obohacení, respektuje v podstatě zásadu neutrality a efektivity. Takový systém totiž příjemci, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdůvodně zaplacené částky.“ (odst. 39).

Správce daně nemůže zůstat zcela mimo

Nejnovější judikatura Soudního dvora Evropské unie nicméně ukazuje, že procesní autonomie členských států má své limity a pravidlo, že mylně odvedenou daň musejí účastníci transakce vypořádat pouze sami mezi sebou. SDEU ve svém rozhodnutí ve věci Tibor Farkas, C-564/15 ze dne 26. 4. 2017 zopakoval, že nelze nárokovat odpočet chybně odvedené daně (v daném případě daň odvedl prodávající, ačkoli plnění podléhalo mechanismu přenesené daňové povinnosti podle čl. 199 odst. 1 směrnice 2006/112), neboť „kromě toho, že uvedená faktura nesplňuje formální požadavky stanovené vnitrostátní právní úpravou, nebyl splněn ani hmotněprávní požadavek tohoto mechanismu.“ přičemž „nárok na odpočet se omezuje pouze na dlužnou daň, tj. daň vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo daň odvedenou v dlužné výši.“ SDEU se dále explicitně přihlásil k závěrům rozsudku Reemtsma Cigarettenfabriken, když zopakoval, že „systém, v němž prodávající zboží, který omylem odvedl DPH daňovým orgánům, může požadovat její vrácení a pořizovatel tohoto zboží se může po tomto prodávajícím občanskoprávní žalobou domáhat vydání bezdůvodného obohacení, je v souladu se zásadami neutrality a efektivity. Takový systém totiž pořizovateli, kterému byla omylem naúčtována daň, umožňuje, aby mu byly vráceny bezdůvodně zaplacené částky.“

Zároveň však SDEU přidal jedno zásadní ALE: „Pokud je ovšem vrácení DPH nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti prodávajícího, může zásada efektivity vyžadovat, aby se dotčený pořizovatel zboží mohl se žádostí o vrácení DPH obrátit přímo na daňové orgány. Členské státy musí upravit nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby bylo uvedenému pořizovateli umožněno získat v zájmu zachování zásady efektivity zpět bezdůvodně naúčtovanou daň.“

Posouzení, zda jsou v konkrétním případě výše uvedené podmínky splněny, sice přísluší vnitrostátnímu soudu, avšak Soudní dvůr současně uvedl, že o takový případ se může jednat, je-li proti prodávajícímu

vedeno insolvenční řízení. SDEU dodává, že je-li za těchto podmínek vrácení bezdůvodně naúčtované DPH ze strany prodávající... nemožné či nepřiměřeně náročné, zejména v případě platební neschopnosti této prodávající, musí mít T. Farkas (nabyvatel, pozn. O.M.) možnost obrátit se se žádostí o vrácení DPH přímo na daňový orgán.“

Jak uplatnit nárok na vrácení daně vůči správci daně?

Citované závěry SDEU jsou bez dalšího aplikovatelné i v prostředí českého právního řádu, a to v zásadě bez ohledu na to, zda vnitrostátní hmotné či procesní právo takový postup připouští. Je přitom skutečností, že daňový řád s takovou možností nepočítá.

Prvním na tahu je v takovém případě logicky finanční správa,¹ která by měla iniciovat novelizaci vnitrostátních procesních předpisů tak, aby byly v souladu s právem Evropské unie. Autorovi příspěvku z otevřených zdrojů není známo, že by finanční správa byla v tomto činná.

Za těchto okolností vzniká ve vnitrostátním procesním právu mezera, kterou je nutno vyplnit aplikační praxí, neboť je úkolem všech vnitrostátních orgánů vykonávat svou pravomoc tak, aby byla v souladu s právem Evropské unie. Nutno dodat, že se nejedná o situaci českému daňovému právu neznámou. Do této kategorie patří otevření cesty domáhat se výplaty úroku ze zadržného nadměrného odpočtu rozsudkem Kordárna² či, prozatím neúspěšný, pokus domáhat se výplaty nesporné části nadměrného odpočtu rozsudkem Agrobot.³ Přesto, že takový postup Nejvyššího správního soudu bývá někdy finanční správou kritizován, jedná se dle mého názoru o cestu standardní (respektující základní principy aplikace práva Evropské unie ve vnitrostátních vztazích), právem aprobovanou a v zásadě jedinou možnou do doby, než bude náprava zjednána legislativní cestou.

Podle mého názoru tedy daňový subjekt má právo požádat, aby mu byla vrácena daň, kterou mylně uhradil jeho dodavatel, pokud bude současně tvrdit a prokazovat, že vrácení daně dodavateli a následné soukromoprávní vypořádání mezi účastníky transakce je nemožné či nepřiměřeně náročné. Správce daně o takové žádosti musí jednat a rozhodnout, a to i přesto, že neexistuje vnitrostátní procesní úprava řízení o takovéto žádosti. Popsaný nárok může být daňo-

vým subjektem uplatněn i v rámci daňové kontroly, a to typicky v těch případech, kdy správce daně v průběhu daňové kontroly popře nárok daňového subjektu na odpočet daně, která byla dodavatelem daňového subjektu uhrazena. Částka takto uplatněná daňovým subjektem by měla být v těchto případech zohledněna, v důsledku čehož se daňový subjekt může vyhnout povinnosti hradit penále za daň, která by mu jinak byla (z tohoto titulu) doměřena.

Definitivní řešení je v rukou zákonodárce

Je zjevné, že jakékoli uplatňování práv procesními prostředky, které nejsou upraveny procesním předpisem, vyvolává aplikační obtíže a právní nejistotu. Současně je však nutné si uvědomit, že náprava popsanych nedostatků je v rukou zákonodárce a že je úkolem finanční správy neprodleně navrhnout takové řešení, které zajistí soulad vnitrostátního procesního práva s právním řádem Evropské unie. Mezi povinnosti finanční správy by podle mého názoru mělo zcela automaticky patřit sledování judikatury Soudního dvora a její implementace do vnitrostátního práva i v těch případech, kdy se jedná o postupy ve prospěch daňových subjektů. Nářky nad soudním aktivismem a narušováním dělby moci jsou tak zcela zbytečné, neboť zákonodárce samozřejmě může přijít s jakýmkoli jiným řešením, bude-li ovšem v souladu s právem Evropské unie. ●

JUDr. Ondřej Moravec, Ph.D., advokát
Advokátní kancelář Hartmann, Jelinek, Fráňa
a partneři, s.r.o.



Poznámky:

- 1 Konkrétně Generální finanční ředitelství s ohledem na ust. § 4 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky.
- 2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014.
- 3 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 Afs 264/2016-44 ze dne 11. 5. 2017.