



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **DEZA, a. s.**, IČO: 000 11 835
sídlem Masarykova 753, Valašské Meziříčí
zastoupená společností Ernst & Young, s. r. o., IČO: 267 05 338
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2016, čj. 49551/16/5100-41453-711335,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 11. 2016, čj. 49551/16/5100-41453-711335, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč společnosti Ernst & Young, s. r. o., IČO: 267 05 338, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyni byla za roky 2007 až 2010 vyměřena daň z nemovitostí v celkové částce 18 875 668 Kč. Na základě dodatečných daňových přiznání, která žalobce podal dne 28. 10. 2010 a provedených vytýkácích řízení byla doměřena daňová povinnost v částce minus 7 704 134 Kč oproti poslední známé dani. Věc byla následně projednávána i před správními soudy, přičemž po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2014, čj. 7 Afs 1/2013-39, byla daňová povinnost doměřena v částečně odlišné částce minus 9 867 073 Kč.
2. Žalobkyně podáním ze dne 22. 12. 2015 požadovala předsání úroků z neoprávněného jednání správce daně, přičemž Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Valašském Meziříčí (dále jen „finanční úřad“), neshledal její požadavek oprávněným. Žalobkyně podala proti tomuto postupu námitku ve smyslu § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), která byla finančním úřadem dne 24. 6. 2016 zamítnuta. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím zamítl podané odvolání a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.
3. Správci daně dospěli ke svým závěrům s odkazem na to, že ve věci byla daň stanovena konkludentním způsobem na základě žalobkyní vykázaných údajů. I když žalobkyně tyto údaje následně korigovala a domáhala se snížení své daňové povinnosti, nedošlo k naplnění podmínek uvedených v ustanovení § 254 daňového řádu pro přiznání požadovaných úroků, jelikož úhrada daně byla provedena na základě jiného než změněného rozhodnutí.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V žalobě ze dne 10. 1. 2017 žalobkyně uvedla, že důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání bylo přerážení tzv. plošných staveb z kategorie staveb do kategorie pozemků.
5. Nynější věc nebyla skutkově totožná s věcí řešenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, jelikož v tamní věci zcela jasně chybělo pochybení správce daně.
6. Žalovaný nesprávně uvádí, že se žalobkyně domáhá úroku z titulu snížení daňové povinnosti na základě podaných dodatečných daňových přiznání. K naplnění podmínek ve smyslu § 254 daňového řádu došlo na základě zrušení dodatečných platebních výměrů pro jejich nezákonnost. Dle výkladu žalovaného se toto ustanovení neuplatní, pokud správce daně neoprávněně zadržuje přeplatek daňového subjektu, což zcela jasně není v souladu se smyslem a účelem daného ustanovení.
7. Finanční úřad v návaznosti na podaná dodatečná daňová přiznání zahájil vytýkácí řízení a na jejich základě vydal dodatečné platební výměry, které byly následně zrušeny pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Je nepochybné, že vlivem nezákonného postupu finančního úřadu byla žalobkyně nucena uhradit vyšší než zákonnou výši daně (resp. jí byla zadržována částka neodpovídající zákonné výši daně). Bylo by proti smyslu § 254 daňového řádu, aby přes řádnou snahu žalobkyně o dodatečné stanovení daně v zákonné výši nebyl přiznán nárok na úrok z nezákonně zadržované daně.
8. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 5. 2017 uvedl, že žalobkyni byla vyměřena daň z nemovitostí ve výši, která se nijak neodchylovala od výše daně tvrzené žalobkyní v jejích daňových přiznáních. V této výši byla daň také uhrazena, přičemž na základě rozhodnutí, která byla následně změněna, již žádná úhrada daně prováděna nebyla. Úhrada nebyla provedena ani v souvislosti se změněnými rozhodnutími.
10. Pokud měla žalobkyně za to, že jí byla způsobena škoda nebo újma, může se jí domáhat dle obecné právní úpravy. Vztah náhrady škody a úroku z neoprávněného jednání správce daně je upraven v § 254 odst. 6 daňového řádu.
11. Z žádného rozhodnutí správních soudů, kterými žalobkyně argumentovala, nelze dovodit, že by podmínku provedení platby bylo možné nahradit nevyhověním požadavku na snížení již pravomocně vyměřené a uhrazené daně v doměřovacím řízení.
12. Z uvedených důvodů navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

IV. Shrnutí obsahu dalších podání žalobkyně

13. Žalobkyně zaslala soudu repliku ze dne 31. 5. 2017, ve které uvedla, že výklad pojmu „úhrada“ zastávaný žalovaným není udržitelný. Není tím rozuměno pouze odepsání disponibilní částky z účtů poplatníků. Není racionální, aby byl činěn rozdíl mezi situací, kdy správce daně zadržuje částku daně i přes opačné podání daňového subjektu, a mezi situací, kdy daňový subjekt uhradí daň po obdržení následně změněného platebního výměru. Důsledky obou situací jsou totožné.
14. Je nepochybné, že v souvislosti s nezákonným rozhodnutím byla žalobkyni zadržována nezákonná výše daně, s částkou nemohla disponovat. Tak mohl činit žalovaný, dle svého výkladu zcela beztrestně, bez jakékoliv kompenzace újmy žalobkyni.
15. Odkaz na vymáhání náhrady škody ve zvláštním řízení odmítla, jelikož úrok podle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu škody daňovým subjektům.
16. Dne 5. 12. 2017 zaslala žalobkyně soudu písemnost, ve které odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45, který označila za zcela přílehlavý na projednávanou věc.

V. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **je důvodná**.
18. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí finančního úřadu považuje za přezkoumatelná a neshledal vady, ke kterým by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti. Zároveň je třeba uvést, že žalobkyně ve věci sice učinila dvě podání po lhůtě pro uplatnění žalobních bodů, nicméně dle jejich obsahu se jednalo o přípustné doplnění a rozvinutí žalobních bodů, které byly uplatněny řádně a včas ve lhůtě pro podání žaloby.
19. Ze správního spisu vyplývají následující relevantní skutečnosti, které jsou mezi stranami nesporné. Žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání z důvodů nesprávné klasifikace některých staveb. Mimo jiné bylo důvodem pro jejich podání přearažení nemovité věci (železniční dráhy vlečky) z kategorie staveb do kategorie pozemků. Na základě

dodatečných daňových přiznání měla být daňová povinnost žalobkyně za roky 2007 až 2010 ve výši 8 830 650 Kč. S tímto finanční úřad nesouhlasil a dodatečnými platebními výměry stanovil daň ve výši 11 171 534 Kč. Shledaný přeplatek žalobkyni vrátil, nicméně zbývající část tvrzeného přeplatku (2 340 884 Kč) nikoliv.

20. Dodatečné platební výměry byly v odvolacím řízení potvrzeny a Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 7. 12. 2012, čj. 30 Af 116/2011-54, zamítl podanou správní žalobu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 4. 2014, čj. 7 Afs 1/2013-39, dospěl k závěru, že správci daně i krajský soud při posuzování odborné otázky nevycházeli ze znaleckého posudku nebo odborného vyjádření, čímž nebylo možné dospět k nezvratnému závěru, zda je předmětná vlečka stavbou ve smyslu § 119 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v rozhodném znění. Správci daně (ani krajský soud) se dle rozsudku nezabývali vůbec technickými parametry vlečky, její konstrukcí, technologií použitou při stavbě apod., aby bylo možné posoudit, zda se jedná o stavbu pevně spojenou se zemí. Ve věci došlo ke zrušení z důvodu nedostatečně zjištěného stavu věci, závěr správců daně neměl oporu ve spise. Žalovaný po doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že dodatečné platební výměry stanovily daň v nesprávné výši, tudíž vydal nové rozhodnutí o odvolání, kterým je změnil a daňovou povinnost určil ve výši 9 008 595 Kč. Přeplatek ve výši 2 162 939 vrátil žalobkyni v roce 2015.
21. Stěžejní bod sporu mezi účastníky spočívá v tom, zda byly naplněny podmínky § 254 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, konkrétněji v tom, zda došlo k naplnění podmínky *„úhrady daně v souvislosti s nezákonným rozhodnutím“*.
22. Dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*. Toto ustanovení spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně (např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání), které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně).
23. Žalobkyně dle soudu důvodně rozporuje podobnost s případem řešeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53. V tamní věci daňový subjekt neuvedl v úplnosti všechny rozhodné údaje v daňových přiznáních (neuvedl veškeré výdaje) a ke korekcím daňové povinnosti došlo až v návaznosti na doplnění těchto údajů. Nejvyšší správní soud uvedl, že *zmíněná rozhodnutí správce daně nebylo možno považovat za nezákonná, ani za vydaná na základě nesprávného úředního postupu ani na základě jiné nezákonnosti spočívající v porušení hmotného či procesního práva. Je tomu tak proto, že správce daně bez jakýchkoliv pochybností bezvýhradně akceptoval údaje o základu daně a dani stěžovatelky. Při tomto (konkludentním) stanovení daně nedošlo a ani nemohlo*

dojít k jakékoliv nezákonnosti. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění - fikcí - přímo ze zákona. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno jakkoliv přičítat správci daně. (...) V projednávané věci to byl evidentně daňový subjekt, neboť ve svém přiznání neuvedl - ať již vědomě či nevědomě veškeré údaje, na jejichž základě by mu mohla být konkludentně stanovena daň ve správné výši. Akceptace předestřené výkladu by nabízela zneužití tohoto institutu v neprospěch druhého účastníka (státu). (...) Obstojí proto závěr městského soudu, který dovodil, že na vrub rozhodnutí žalovaného ani správce daně nelze přičítat pochybení stěžovatelky, která po podání daňového přiznání sama zjistila, že si neuplatnila veškeré možné výdaje, a že právě proto jí daň, která jí byla konkludentně stanovena, byla vyměřena v nesprávné výši.

24. Nynější věc ovšem vykazuje zásadní odlišnost procesního rázu. V posuzované věci žalobkyně upravila svá daňová tvrzení (změna kategorizace určitých staveb na pozemky), přičemž finanční úřad na základě vytykácího řízení tuto úpravu neakceptoval zcela. To se promítlo do vydaných dodatečných platebních výměrů (jimi byla vyměřena daň ve výši 11 171 534 Kč oproti tvrzené výši 8 830 650 Kč), nicméně žalobkyně nakonec dosáhla jejich změny ve svůj prospěch (daň byla vyměřena ve výši 9 008 595 Kč). Žalobkyně tudíž nepovažuje za nezákonné původní konkludentní vyměření daně, ale až následně vydané dodatečné platební výměry. Ke změně dodatečných platebních výměrů sice došlo rovněž na základě doplňování skutkového stavu (prostřednictvím znaleckých posudků Ing. M. a Ing. G.), nicméně žalobkyně již v rámci dodatečných daňových přiznání uvedla všechny relevantní skutečnosti (přičemž tato přiznání podala na základě soudní judikatury ve vztahu k tzv. plošným stavbám jako součástí pozemku). Finanční úřad tudíž měl k dispozici všechny informace a charakter železniční dráhy (vlečky) si sám právně vyhodnotil odlišně od tvrzení žalobkyně, aniž by dostatečně zjistil skutkový stav věci (k tomu lze přiměřeně odkázat i na relevantní část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45, zejména bod 41 a násl.). Soud má tedy za to, že v nynější věci byla splněna podmínka existence nezákonného rozhodnutí správce daně.
25. Závěr správců daně se v nynější věci opírá zároveň o to, že žalobkyně již na základě dodatečných platebních výměrů fakticky žádnou platbu neuhradovala. I tento aspekt odůvodnění je prostřednictvím žalobních bodů rozporován.
26. Z rekapitulovaného skutkového stavu vyplývá, že žalobkyně uhradila za příslušná zdaňovací období daň ve výši 18 875 668 Kč. Následné transakce už spočívaly pouze ve vracení přeplatků na účet žalobkyně. Z formálního hlediska tedy skutečně ze strany žalobkyně k žádné další úhradě na základě dodatečných platebních výměrů nedošlo. Soud ovšem považuje námitku žalobkyně za důvodnou a akcent na formální hledisko věci považuje za nesprávný. Nelze totiž odhlížet od totožných důsledků obou situací pro majetkovou sféru daňového subjektu. Ať již jsou žalobkyni finanční prostředky neprávem zadržovány, nebo je neprávem donucena k jejich úhradě, jedná se o stejnou situaci s jediným rozdílem spočívajícím v „lokalizaci“ majetkových prostředků žalobkyně (v prvním případě se již nacházejí u správce daně, ve druhém případě musí nejprve opustit dispoziční sféru daňového subjektu). Soud tuto okolnost nepovažuje za natolik

významnou ve vztahu ke smyslu a účelu úroku z nesprávného jednání správce daně, aby jej byla způsobilá vyloučit.

27. Ačkoliv tedy k úhradě daně *stricto sensu* došlo pouze na základě konkludentního vyměření daně, tak je nesporné, že na základě dodatečných platebních výměrů byla určitá část platebních prostředků žalobkyně neprávem zadržována. Dle soudu se lze přiklonit k extenzivní výkladové variantě a dovodit, že tyto prostředky *byly uhrazeny v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně, jelikož tato varianta respektuje základní princip daňového řízení, kterým je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu).*
28. K výše uvedené úvaze lze pro ilustraci (s vědomím, že tato rozhodovací praxe je pod silným vlivem eurokonformního výkladu) odkázat na názorovou linii, kterou zastávají správní soudy ohledně charakteru nevyplaceného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, čj. 1 Afs 28/2018-29, vyplývá, že *ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, jež upravuje nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně, je třeba vykládat tak, že částka, která byla daňovým subjektem uhrazena, zahrnuje také částku nadměrného odpočtu, která mu v důsledku nezákonného postupu správce daně nebyla vyplacena.*
29. Soud považuje výklad, ke kterému se přiklonil, za souladný se smyslem a účelem ustanovení § 254 daňového řádu a výklad žalovaného shledává nesprávným právním posouzením věci.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu jako důvodnou. Proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního. V navazujícím řízení bude žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 soudního řádu správního vázán právním názorem soudu.
31. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
32. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, tudíž má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení žalobkyně představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení.
33. Odměna zástupce žalobkyně a náhrada jeho hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 soudního řádu správního a podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně ve věci učinil celkem čtyři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika, podání ze dne 5. 12. 2017), přičemž soud z hlediska přiznání odměny poslední dvě podání posoudil dohromady jako jeden úkon. Odměna je ve výši určené dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tedy $3 \times 3\,100$ Kč. Náhrada hotových výdajů je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu určena paušální částkou za jeden úkon právní služby, tedy 3×300 Kč. Celkem odměna a náhrada hotových výdajů činí 10 200 Kč. Protože společnost zastupující žalobkyni je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního o částku 2 142 Kč, odpovídající dani (21 %),

kterou je povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle daňových předpisů.

34. Žalobkyni tedy byla vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč (3 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč). K zaplacení určil soud přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 21. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu