



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 Husseiného, Ph.D., v právní věci žalobce: **Metso Czech Republic, s. r. o.**, sídlem Tovačovská 2910/17, Přerov, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2015, č. j. 4032132/15/3001-51521-711784,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 4. 12. 2015, č. j. 4032132/15/3001-51521-711784, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce dubna 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 7 837 366 Kč. Ještě v rámci vyměřovacího řízení správce daně u žalobce provedl daňovou kontrolu, kterou dne 26. 11. 2014 ukončil s tím, že nezjistil žádné nedostatky. Platebním výměrem ze dne 1. 12. 2014 proto stanovil daň ve výši totožné s daňovým

přiznáním. Nadměrný odpočet pak žalobci vrátil dne 10. 12. 2014. Vzhledem k zadržování nadměrného odpočtu se žalobce posléze dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, domáhal připsání úroku z přeplatku na svůj osobní daňový účet. Druhou žádost v tomto smyslu žalobce podal dne 24. 8. 2015. Žalovaný (dále též „správce daně“) jí však nevyhověl, což žalobci oznámil sdělením ze dne 1. 10. 2015, č. j. 3601261/15/3001-51521-711784. Proti tomuto sdělení žalobce brojil námitkou podle § 159 daňového řádu, kterou však žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 4. 12. 2015.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[2] Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že k úhradě předmětného nadměrného odpočtu došlo více než sedm měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Do doby skončení postupů žalovaného byl žalobce zbaven možnosti s dotčenou částkou disponovat, aniž by mu poté byla za zadržování nadměrného odpočtu poskytnuta jakákoli kompenzace. To v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou žalovaný odmítl aplikovat, aniž by přesvědčivě zdůvodnil, proč by se na daný případ neměla vztahovat.

[3] Žalobce dále konstatoval, že rozhodnutí o námitce obsahovalo poučení, že proti němu nelze podat opravný prostředek, proto podal žalobu. Napadeným rozhodnutím správce daně závazně stanovil, že žalobce nemá nárok na úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož se domáhal. Tím byl žalobce dotčen na právech.

[4] K existenci svého práva na kompenzaci ve formě úroku z vratitelného přeplatku žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, potažmo Soudního dvora Evropské unie. Podle ní daňovému subjektu náleží adekvátní cena za zadržování nadměrného odpočtu ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Je totiž třeba respektovat cenu peněz, kterou správce daně neoprávněně zadržuje daňovému subjektu. V opačném případě by daňový subjekt nedobrovolně financoval státní rozpočet bez spravedlivého zadostiučinění.

[5] V daném případě byl žalobce po dobu 7 měsíců zbaven finančních prostředků, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, ale také vyloučen z jakýchkoli nároků na úroky, popř. na možnost investovat zadržované finanční prostředky. To po dobu, kterou žalobce sám nemohl nijak ovlivnit, neboť právní úprava umožňuje správci daně zahájit daňovou kontrolu kdykoli. To zároveň umožňuje značné prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. Má-li žalobce jako daňový subjekt povinnost tyto negativa snášet a poskytovat součinnost správci daně, musí mu též v případě bezvýsledné daňové kontroly vzniknout nárok na spravedlivé zadostiučinění ve formě úroku.

[6] Mimořádně závažný zásah do práv daňového subjektu spočívající v zadržování jeho finančních prostředků by měl být co nejkratší. V případě nedůvodného prověřování daňového subjektu tak musí správce daně nést i ekonomické a právní následky ve formě spravedlivé kompenzace za zadržování cizích finančních prostředků. Stát by neměl být zcela neodůvodněně zvýhodněn. Taková situace by byla v rozporu se zásadou minimalizace zásahů státní správy do osobní sféry daňového subjektu a v rozporu se zásadou daňové neutrality. Na hospodářskou situaci daňového subjektu by nemělo mít žádný vliv, zda je plátcem DPH.

[7] Pokud by nevznikalo právo na spravedlivou kompenzaci, mohla by mít právní úprava a postupy správce daně v určitých případech diskriminační charakter. Jeden plátcе daně obdrží nadměrný odpočet krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco jiný, ač v ničem nepochybil, až po delším bezvýsledném prověřování. Odklad vyplacení nadměrného odpočtu má přitom významný dopad do toku peněz v hospodaření daňového subjektu, který nezíská peněžní prostředky, jež by při obvyklém běhu událostí získal. Zadržování nadměrného odpočtu s sebou přináší i dodatečné náklady (např. úročené půjčky a úvěry), které by nevznikly, pokud by byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového přiznání.

[8] Daňová kontrola má přitom v uvedených ohledech obdobné dopady jako postup k odstranění pochybností, obvykle však trvá mnohem déle kvůli mnohem detailnějšímu prověřování daňového subjektu a jeho tvrzení. Po dobu trvání daňové kontroly navíc daňový subjekt nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH. Pokud by nárok na úrok za zadržení nadměrného odpočtu vznikl pouze u postupů k odstranění pochybností, byl by žalobce diskriminován oproti těm daňovým subjektům, vůči kterým správce daně uplatnil méně invazivní postup. Zároveň by se tím správcі daně otevíral prostor, jak se vyhnout povinnosti poskytnout spravedlivé zadostiučinění za zadržování nadměrného odpočtu.

[9] Nový § 254a daňového řádu, který byl do zákona vložen novelou č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015 se aplikuje toliko na postup k odstranění pochybností, nikoli v případě daňové kontroly, jako je tomu v případě žalobce. Z tohoto důvodu nelze zmíněné ustanovení využít a musí být aplikován § 155 odst. 5 daňového řádu. Předmětný nárok na úrok z nadměrného odpočtu navíc vznikl ještě před nabytím účinnosti uvedené novely daňového řádu. V daném případě by tak aplikace § 254a daňového řádu byla i v rozporu se zásadou *lex retro non agit*. Na tom nic nemění ani bod 6 čl. VII zákona č. 267/2014 Sb., který se fakticky dovolává právě retroaktivity. Ustanovení § 254a odst. 3 daňového řádu navíc přiznává zcela minimální roční úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, a to až po uplynutí lhůty delší 5 měsíců prověřování. Takovýto úrok je naprosto neadekvátní a neodpovídá obvyklé tržní ceně peněz, které byly žalobci neoprávněně zadržovány. Pro stát se jedná o nejlevnější způsob, jak financovat státní rozpočet, neboť za úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, by nikde půjčku pro příjmovou stránku státního rozpočtu nesehnal. V rozporu se zásadou daňové neutrality je přitom nejen nepřiznání adekvátní náhrady za dobu zadržování odpočtu, ale též přiznání náhrady zanedbatelné.

[10] Žalobce dále poukázal na faktický význam rozhodovací praxe soudů při konkretizaci dosahu abstraktních normativních konstrukcí právních předpisů a při dotváření práva vůbec. To z hlediska principu právní jistoty a principu legitimního očekávání. Nelze tak ignorovat judikaturu správních soudů, zvláště pak Nejvyššího správního soudu. I Ústavní soud pak ve svých nálezech zdůrazňuje postulát legitimního očekávání, tedy že jednotlivé právní případy mají být posouzeny obdobně, jako byly posouzeny jiné srovnatelné právní případy. Žalovaný při svém rozhodování zcela ignoroval judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobce výslovně odkazoval. Zatížil tak svůj postup libovůlí. Názory judikatury jsou přitom povinny respektovat nejen soudy, ale též správní orgány. Žalovaný postupoval v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, aniž by přesvědčivě zdůvodnil, proč tak konal.

[11] V těchto souvislostech žalobce namítal též nepřezkoumatelnost. Z napadeného rozhodnutí není nijak patrné, jak se žalovaný vypořádal s argumentací žalobce vycházející ze závěrů judikatury. Žalovaný toliko povrchně konstatoval, že žalobci nárok dle § 155 daňového řádu nevznikl.

[12] K případné argumentaci žalovaného aplikovatelností § 254a daňového řádu pak žalobce poukázal na protiústavnost tohoto ustanovení. Vedle toho, že se tento paragraf výslovně vztahuje toliko na postup k odstranění pochybností, jedná se o úpravu retroaktivní (ve spojení s přechodným ustanovením). Navíc je tato úprava výrazně v neprospěch daňových subjektů, a to oproti předchozí právní úpravě vyložené rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. Ustanovení § 254a daňového řádu je rovněž v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Zavádí totiž naprosto minimální kompenzaci za zadržování odpočtů, přičemž ospravedlňuje nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování v délce 5 měsíců, po kterou daňovým subjektům nenáleží jakákoli kompenzace. Porovnáním obsahu § 251, § 252 a § 254a daňového řádu pak žalobce poukázal též na nepoměr mezi postavením daňového subjektu a správce daně. Smyslem § 254a daňového řádu je vyhnout se jakékoli odpovědnosti za zadržování odpočtů a jakoukoli kompenzací nepřiznávat, popř. v naprosto bagatelní výši, která neodpovídá výši obvyklých úroků. Za úrok ve smyslu § 254a daňového řádu přitom nelze v tržním prostředí finanční prostředky na kompenzaci zadržovaných odpočtů vůbec získat. V těchto souvislostech žalobce navrhl, aby soud předložil novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., v rozsahu zakotvení § 254a daňového řádu, Ústavnímu soudu k přezkoumání její ústavnosti.

[13] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Ve vyjádření k žalobě žalovaný v první řadě shrnul skutkové okolnosti věci. Dále uvedl, že v situaci, kdy správce daně nepřizná daňovému subjektu úrok požadovaný podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je prostředkem obrany proti takovému postupu rovněž námitka podle § 159 daňového řádu. Proti rozhodnutí o námitce nelze dle § 159 odst. 4 daňového řádu uplatnit opravné prostředky. Pokud jde o obsah napadeného rozhodnutí, žalovaný odkázal na závěry v dané věci již dříve vyslovené, neboť svůj náhled na ni nezměnil ani na základě druhé žalobcovy žádosti. Není tak zřejmé, jak by tímto opakovaným rozhodnutím mohl být žalobce dotčen na právech. Žalovaný rozhodoval podle § 159 odst. 3 daňového řádu, není tudíž zcela patrné, proč žalobce argumentuje tím, že na danou věc nelze aplikovat § 254a téhož zákona. Nebyl-li žalobce spokojen s vyřízením jeho podnětu na nečinnost, mohl podat samostatnou správní žalobu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

[15] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

IV.a) Skutková zjištění

[16] V daném případě nejsou skutková zjištění sporná. Žalobce dne 26. 5. 2014 podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 7 837 366 Kč. Ještě před vyměřením správce daně u žalobce zahájil dne 17. 7. 2014 daňovou kontrolu. Tato byla ukončena dne 26. 11. 2014 s tím, že nebyly zjištěny žádné závady. Platebním výměrem ze dne 1. 12. 2014 proto byla stanovena daň ve výši totožné s daňovým přiznáním. Nadměrný odpočet byl žalobci vrácen dne 10. 12. 2014. Podáním ze dne 11. 12. 2014 žalobce následně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (věc *KORDÁRNA*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), požádal o úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento úrok vyčíslil ve výši 346 938 Kč, přičemž z výpočtu vyloučil doby, kdy vyměřovací řízení neběželo z důvodů na straně žalobce. Na tuto žádost žalovaný reagoval negativním sdělením ze dne 21. 1. 2015. Námitku žalobce proti tomuto úkonu žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 2. 2015. V odůvodnění žalovaný konstatoval, že pro přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu nebyly splněny podmínky, úrok ze zadržovaného odpočtu nemá zákonnou oporu, citovaný judikát kasačního soudu pak ani není odrazem jeho konstantní judikatury. Žalobce poté podáním ze dne 31. 3. 2015 učinil u nadřízeného Odvolacího finančního ředitelství podnět na nečinnost žalovaného. Tento podnět ovšem Odvolací finanční ředitelství odložilo, což žalobci sdělilo vyrozuměním ze dne 28. 4. 2015.

[17] Dne 24. 8. 2015 žalobce podal druhou žádost o uhrazení úroku z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Ani této žádosti však žalovaný nevyhověl, což žalobci oznámil sdělením ze dne 1. 10. 2015, č. j. 3601261/15/3001-51521-711784. Proti tomuto sdělení žalobce brojil námitkou podle § 159 daňového řádu ze dne 4. 11. 2015, kterou však žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 4. 12. 2015.

IV.b) Právní hodnocení

[18] Zde je nutno v první řadě uvést, že např. ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS (věc *Veletřhy Brno*), lze o úroky dle daňového řádu žádat do té doby, než tyto zaniknou. Pro danou věc tudíž není podstatné, že o požadovaný úrok žalobce žádal podruhé – rozhodnutí o námitce ze dne 25. 2. 2015 tak ve věci nevytvořilo překážku věci rozhodnuté.

[19] Zároveň až pozdější judikatura dovodila, že o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu se vydá rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 tohoto zákona, neboť z hlediska právní jistoty daňových subjektů a účinného přístupu k soudní ochraně je zásadní, aby se o existenci a výši nároku rozhodovalo na základě formalizovaného postupu [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS (věc *ALLIED GROCERS*)]. V nyní souzené věci tak žalovaný nepostupoval. Žádosti žalobce vyřizoval toliko sdělením. Proti těmto úkonům však žalobce brojil námitkami. Rozhodnutím o námitce žalovaný svůj postup „zprocesnil“. Vzhledem k tomu, že proti tomuto rozhodnutí nelze dle § 159 odst. 3 daňového řádu uplatnit opravné prostředky, jednalo se o rozhodnutí konečné, podléhající soudnímu přezkumu. Z tohoto důvodu se jím (tedy rozhodnutím o druhé námitce) soud zabýval.

[20] Zde je nutno v první řadě uvést, že pokud se jednalo o opakované podání a rozhodnutí, nelze po žalovaném vyžadovat, aby se v odůvodnění dopodrobna zabýval veškerými znovu uplatněnými tvrzeními. Je tedy akceptovatelné, pokud správní orgán v takovém případě učiní odkaz na obsah svého dřívějšího aktu v téže věci. Toliko z tohoto důvodu tudíž nelze rozhodnutí žalovaného považovat za nepřezkoumatelné.

[21] Co se pak týče samotné hmotněprávní povahy věci, lze konstatovat, že otázky vznesené žalobcem byly v mezidobí (tedy mezi podáním žaloby a vydáním tohoto rozsudku) vyřešeny judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tuto je již nyní třeba považovat za konstantní.

[22] Ve věci *KORDÁRNA* tedy Nejvyšší správní soud konstatoval, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr byl potvrzen např. právě v již zmiňovaném rozsudku *ALLIED GROCERS*. V něm pak kasační soud mimo jiné též uvedl, že ve věci „*se neuplatní § 254a daňového řádu, jenž byl do tohoto předpisu včleněn s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy*“. Dalším takovým rozhodnutím je pak např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26 (věc *EKO Logistics*).

[23] V nyní projednávané věci soud považuje za nadbytečné zabývat se obsáhle jednotlivými žalobními body, neboť je zcela zřejmé, že žalovaný postupoval v rozporu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Na tuto tedy zdejší soud výslovně odkazuje. Pro věc přitom není podstatné, že postupem, v jehož rámci došlo k zadržování nadměrného odpočtu, byla daňová kontrola.

[24] Z výše uvedených důvodů, tedy pro postup v rozporu s výkladem § 155 odst. 5 daňového řádu vyjádřeným v judikatuře Nejvyššího správního soudu, soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil. V dalším řízení žalovaný rozhodne dle právních závěrů uvedených v citovaných rozhodnutích kasačního soudu.

V. Závěr a náklady řízení

[25] Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nezákonným. Proto je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 3, 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., 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.

[27] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 31. ledna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu