



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **CEREPA, a.s.**, Červená Řečice 107, zastoupeného Mgr. Ondřejem Trnkou, advokátem se sídlem Záhřebská 154/30, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40014/15/5100-41453-706611,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40014/15/5100-41453-706611, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Mgr. Ondřeje Trnky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce a změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“), rozhodnutí o námitce ze dne 22. 5. 2015, č. j. 1053215/15/2910-50522-707688 (dále též „rozhodnutí o námitce“). Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla zamítnuta námitka podle § 159 a § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce se fakticky domáhal předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž rozhodnutím o námitce nebyl tento úrok žalobci předepsán, resp. bylo rozhodnuto, že mu dle daňového řádu nenáleží. Žalovaný pak prvostupňové rozhodnutí částečně změnil, tj. částečně námitce vyhověl, přičemž úrok podle § 254 odst. 1 žalobci přiznal ve výši 268 154,43 Kč. (tj. z žalobcem uhrazené daňové povinnosti vyměřené na základě zrušeného platebního výměru, nikoliv v daňovém tvrzení uvedeného a následně také vyměřeného nadměrného odpočtu).

Krajský soud shledává nezbytným nyní uvést také rovinu daňového řízení, která předcházela pravomocnému rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2011. Žalobce podal v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené období, přičemž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 10 004 562 Kč. Jelikož však měl prvostupňový správce daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v předmětném daňovém přiznání, vyzval žalobce k jejich odstranění (postupem dle § 89 daňového řádu). Postup k odstranění pochybností byl ukončen vydáním platebního výměru ze dne 25. 8. 2011, č. j. 102317/11/091912707639, kterým byla odvolateli vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 579 771 Kč.

Proti výše uvedenému platebnímu výměru žalobce podal odvolání, které žalovaný zamítl. Následovalo podání žaloby ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, přičemž rozhodnutí o odvolání bylo tímto soudem zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení, viz rozsudek ze dne 30. 4. 2014, č. j. 10 Af 534/2012 – 86 (Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podanou žalovaným a to rozsudkem ze dne 10. 12. 2014, č. j. 9 Afs 170/2014 - 42). Žalovaný na základě uvedeného rozsudku platební výměr změnil tak, že žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 10 004 562 Kč, tj. ve výši žalobcem tvrzené v podaném daňovém přiznání. Spor se v dané věci týkal určení, zda žalobce mohl provést opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), či nikoliv.

Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalobci náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu pouze z částky reálně uhrazené, tj. odvedené, správci daně, nebo též z nadměrného odpočtu, který byl žalobci finálně vyměřen a byl mu tak správci daně zadržován.

II. Obsah žaloby

Žalobce v žalobě namítal nesprávnost právního posouzení věci, kdy žalovaný měl použít nesprávný výklad § 254 odst. 1 daňového řádu, týkající se úroku z neoprávněného úředního postupu správce daně. Žalovaný zvolil pouze jazykový, doslovný výklad, přičemž žalobce se domnívá, že takovýto výklad nereflektuje smysl a účel systému výběru daně z přidané hodnoty.

Dle žalobce se předmětný úrok měl počítat nikoliv pouze z jím uhrazené daňové povinnosti, nýbrž také z nadměrného odpočtu zadržovaného prvostupňovým správcem daně a žalovaným, k čemuž došlo odepřením žalobcova nároku konstitutivním správním rozhodnutím, o jehož nezákonnosti bylo rozhodnuto v soudním řízení. V dané věci žalobce shledal příslušným zvolit postup uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve věci žalobkyně KORDÁRNA, a. s., v likvidaci.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že podanou žalobu považuje za nedůvodnou. Ke vzniku úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu je nutné, aby došlo ke kumulativnímu naplnění dvou podmínek: a) rozhodnutí o stanovení daně, z něhož plyne pro daňový subjekt platební povinnost, musí být následně zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné a b) musí dojít k úhradě platební povinnosti vyplývající z předmětného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Právě podmínka uvedená pod písmenem b) nebyla dle žalovaného naplněna ve vztahu k uplatňovanému odpočtu daně z přidané hodnoty, ale pouze ve vztahu k vyměřené a uhrazené částce.

K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 3, žalovaný uvedl, že se jednak s názorem uvedeným v jeho odůvodnění neztotožňuje a jednak v něm řešená situace byla od žalobcovy věci odlišná, neboť se v něm učilo, od kdy má daňový subjekt nárok na úrok za zadržování následně vyměřeného nadměrného odpočtu. Žalovaný navíc neshledal judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ze které Nejvyšší správní soud vycházel, za příslušnou k jím řešené věci.

Dále žalovaný nesouhlasí ani s výší úroku, která by žalobci dle § 254 odst. 1 náležela, neboť se jedná o úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o čtrnáct procentních bodů. Tato úroková sazba je zcela neadekvátní k průměrné výnosnosti investic v České republice, která se pohybovala v řádu několika procent. Nadto žalovaný uvedl, že úrok z nadměrného odpočtu, s nižší úrokovou mírou, řeší od 1. 1. 2015 ust. § 254a daňového řádu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud věc rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s. ř. s..

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 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. Podle odstavce 5 téhož ustanovení platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.

V dané věci zdejší soud shledává nezbytným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 47, (známého též pod názvem „Kordárna“).

V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní dopad do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, které by nevznikly, pokud by jim byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhou stranu je nadměrný odpočet institutem daně z přidané hodnoty, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody.

Krajský soud si je plně vědom, že v citovaném rozsudku byla v převažující míře řešena otázka přiměřenosti délky lhůty pro vedení postupu k odstranění pochybností bez vzniku úroku dle § 155 daňového řádu, nicméně i úrokem z neoprávněného jednání správce daně se Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zabýval. V situaci, kdy správce daně po ukončení postupu k odstranění pochybností správně vyměří nadměrný odpočet v plné výši, není důvod za dobu prověřování přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Jinak by tomu bylo v situaci, kdy při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu dojde k pochybení správce daně a ten vydá rozhodnutí, které je následně z důvodu nezákonnosti zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového

rozhodnutí je daňovému subjektu odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. V takovém případě náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť „[t]akové 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 prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu“ (jak uvádí citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu).

Dle krajského soudu jsou výše uvedené závěry plně aplikovatelné také na projednávanou věc. Mezi stranami je zcela nesporné, že ke změně rozhodnutí finančních orgánů došlo a to z důvodu nezákonné správní praxe. Stejně tak je nesporné, že žalobci byl následně vyměřen nadměrný odpočet v totožné výši, ve které si jej v daňovém přiznání nárokoval. Zdejšímu soudu tak zbývá posoudit, zda i z vyměřeného nadměrného odpočtu bylo možno stanovit žalobci úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci „Kordárna“ pak zcela jistě ano. Se závěry citovaného rozsudku se ztotožňuje také krajský soud, a nemá proto důvodu se od nich odklánět. Lze konstatovat, že se v daném případě jeví jednoznačně racionálním vnímat nevyplacení nadměrného odpočtu žalobci jako intenzivní zásah do jeho majetkové sféry, kdy tento zásah spočívá v protizákonném zmenšení majetku, resp. v protizákonném nezvětšení majetku žalobce, a v širších souvislostech k němu přistupovat jako k „uhrazení“ této částky. Nelogickým se pak jeví výklad žalovaného, že úrok nelze v daném případě přiznat, neboť by daň jako taková musela být aktivně ze strany žalobce uhrazena. Podle krajského soudu je takový výklad nutné označit za krajně restriktivní, silně se vzdalující ekonomické realitě a nezohledňující specifika systému daně z přidané hodnoty. Zdejší soud se jednoznačně přiklonil k závěrům žalobce, že se v jeho případě měl úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu počítat nejen z jím aktivně uhrazené daňové povinnosti, ale také z nadměrného odpočtu.

Žalovaným tvrzené nepřiléhavosti rozsudků Soudního dvora Evropské unie musí krajský soud odmítnout, neboť se dané věci fakticky netýkaly. Žalovaný poukazuje, že v těchto rozsudcích (zejména C-47/96 Garage Molenheide ze dne 18. 12. 1997, C-25/07 Alicja Sosnowska ze dne 10. 7. 2008 a C-107/10 Enel Maritsa Iztok ze dne 12. 5. 2011) nebyla fakticky řešena lhůta, kterou lze považovat za zákonnou pro zadržování odpočtu. Zdejší soud uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci „Kordárna“ fakticky určil maximální akceptovatelnou délku postupu k odstranění pochybností, v rámci kterého nevzniká úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu. Tyto úvahy však v dané věci nelze využít, neboť zde se meritum věci týká posouzení, zda a z čeho bylo možno uznat úrok podle § 251 odst. 1 daňového řádu (nikoliv zda délka postupu k odstranění pochybností, a s ní trvající zadržování odpočtu, byla přiměřená). Na tuto odpověď pak bylo třeba, pokud žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci „Kordárna“, hledat odpověď v odstavcích [41] a [42] tohoto rozsudku, který řešil přesně žalobcovu věc, viz výše.

Dále žalovaný nesouhlasil se samotnou výší úroku, neboť by neodpovídala realitě stran výnosnosti investic v daném čase. K tomu krajský soud ve stručnosti konstatuje, že jelikož výše dospěl k závěru o jednoznačné povinnosti aplikovat úrok z neoprávněného jednání správce daně i na výši zadržovaného nadměrného odpočtu, nelze o jeho výši dále

polemizovat, neboť ta je jasně dána zákonem. Soud, a stejně tak správce daně mají povinnost se jí jednoznačně řídit, ačkoliv se může jevit jakkoliv příliš výhodně pro daňový subjekt, resp. žalobce.

Krajský soud na závěr uvádí, že v nyní posuzované věci se neuplatnil postup podle § 254a daňového řádu, jenž byl do tohoto zákona 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105). „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143). Přechodná ustanovení zákona č. 67/2014 Sb. zavádějí vůči probíhajícím postupům k odstranění pochybností nepravou retroaktivitu novely. Čl. VII bod 6) zákona č. 267/2014 Sb. stanoví, že „*[b]yl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*“. V nyní posuzovaném případě však byl postup pro odstranění pochybností ukončen již dne 25. 8. 2011 vydáním platebního výměru za zdaňovací období měsíce května roku 2011 (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23). Ke dni nabytí účinnosti citované novely se tedy již nejednalo o probíhající postup k odstranění pochybností, a proto se s ohledem na výše uvedené přechodné ustanovení citované novely na danou věc nevztahuje.

V. Závěr a náklady řízení

Napadené rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstát, soud jej proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 8 228 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Mgr. Ondřeje Trnky, advokáta, za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby) dle § 7, § 9

odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 11 228 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11. 1. 2018

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
J. P.