



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **Ing. A. K.**,
sídlem X,
insolvenční správce dlužníka PLP, a. s., IČO: 27272401,
sídlem Na Rovném 736/3, 400 04 Trmice,
zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem,
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 13486/15/5300-21442-711315,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2015, č. j. 13486/15/5300-21442-711315, **se pro vadu řízení a pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 4. 2015, č. j. 13486/15/5300-21442-711315, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti PLP,
a. s., (dále jen „dlužník“) a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1365353/14/2501-24803-505503. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přiznal dlužníkovi úrok z vratitelného přeplatku z důvodu jeho vrácení po stanovené lhůtě ve výši 107 529 Kč. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce předeslal, že správce daně část přeplatků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) použil na úhradu jiných daňových povinností dlužníka a zbylou část vrátil do majetkové podstaty jako vratitelný přeplatek. Toto faktické započtení, které v případě dlužníka
v insolvenčním řízení zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“), neumožňuje, poškodilo podle žalobce ostatní věřitele dlužníka. Tento postup označil žalobce za nezákonný.
3. Žalobce připomněl, že veškerý majetek dlužníka je zastaven ve prospěch zajištěných věřitelů, jejichž zajištěné pohledávky mnohonásobně převyšují tržní hodnotu zajištění. To znamená, že nebudou v plné výši uspokojeny pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky jim postavené na roveň a zajištěné pohledávky, tudíž i pohledávky za majetkovou podstatou budou v poměrné výši kráceny. Pokud by byl postup správce daně při aplikaci § 242 daňového řádu správný, znamenalo by to, že pohledávky státu budou uspokojeny v plné výši, zatímco pohledávky ostatních věřitelů uhrazeny nebudou, resp. nebudou uspokojeny ani v té poměrné výši, ve které by uspokojeny být měly. Takový výsledek aplikace právní úpravy považoval žalobce za absurdní a protiústavní, když představuje neodůvodněné zvýhodnění jednoho z věřitelů a zásah do práv věřitelů ostatních a je projevem zřejmé nerovnosti před zákonem. K tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06, podle kterého z čl. 11 Listiny základních práv a svobod nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka. Žalobce proto pokládal dobu úročení těch částek, které nebyly dlužníkovi vydány do majetkové podstaty, ale byly výše uvedeným způsobem započteny, za chybně určenou.
4. Podle žalobce jsou závěry žalovaného o počátku lhůty k vrácení nadměrného odpočtu vyměřeného platebním výměrem v příkrém rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména s rozsudkem sp. zn. 7 Aps 3/2013. Tento soud podle žalobce jednoznačně konstatoval, že obvykle dojde k vyměření nadměrného odpočtu neprodleně po podání daňového přiznání, a to zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, případně ke dni opožděně podaného daňového přiznání. Dnem po něm následujícím začne běžet třicetidenní lhůta k vyplacení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a po

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jejím uplynutí by podle žalobce zásadně neměl být důvod plátcí odpírat nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce poznamenal, že tento závěr platí bez ohledu na to, zda byl vratitelný přeplatek teprve následně vyměřen rozhodnutím správce daně, neboť není možné odpírat úrok jen z toho důvodu, že správce daně u některých daňových subjektů rozhoduje o vyměření přeplatku déle. Žalobce dodal, že tyto judikатурní závěry se opírají též o judikaturu Soudního dvora Evropské unie a byly potvrzeny i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 68/2013 a 9 Afs 174/2014. Žalobce proto považoval dobu úročení částek 95 931 Kč a 122 344 Kč za chybně určenou. Trval také na tom, že správce daně měl přiznat úrok též z částky 451 440 Kč, která jako přeplatek rozhodně nebyla dlužníkovi vrácena v zákonné lhůtě.

5. Žalobce dále požadoval přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013, že pokud správce daně vydal v průběhu prověřování rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na odpočet DPH nebo jeho část, takové odepření 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. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech stejný, jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, nebo v podobě protizákonného nezvětšení tohoto majetku. Podle žalobce proto není na místě argumentace žalovaného, že dlužník na základě rozhodnutí následně změněných v přezkumném řízení nic nezaplatil. Žalobce uzavřel, že odepření vrácení přeplatku v podobě nadměrného odpočtu je podle citované judikatury ekvivalentem úhrady této částky.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že součástí majetkové podstaty dlužníka se přeplatek stane až tehdy, pokud je přeplatkem vratitelným. Poukázal také na úpravu účinků insolvenčního řízení v § 242 daňového řádu, úpravu vrácení nadměrného odpočtu v § 105 zákona o DPH a úpravu vratitelnosti přeplatku v § 154 daňového řádu. Zdůraznil, že žalobce nerozlišuje přeplatek a vratitelný přeplatek a bez ohledu na existenci nedoplatků se domáhá vrácení přeplatku jako takového a z jeho nevrácení, resp. použití postupem podle § 242 odst. 3 daňového řádu, který žalovaný označil za nepřímou novelu insolvenčního zákona, dovozuje žalobce dobu úročení za chybně určenou.
7. Podle žalovaného je právní názor žalobce, že by měl být úrok přiznán ode dne následujícího po uplynutí třiceti dnů od posledního dne lhůty pro vyměření DPH, v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozporu s právní úpravou vratitelnosti přeplatku a není zastáván ani žalobcem citovanou judikaturou. Ta se navíc nezabývá skutkovým stavem, jaký byl u žalobce, ale pro výpočet úroku zohledňuje délku vytýkácího řízení vedeného podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Žalovaný již v napadeném rozhodnutí žalobci objasnil, že nesprávně odvozuje počátek doby úročení nadměrných odpočtů od následujícího dne po uplynutí třicetidenní lhůty, ve které by měl správce daně povinnost nadměrné odpočty vrátit pouze tehdy, pokud by byly vyměřeny k poslednímu dni lhůty pro podání daňových přiznání k DPH podle údajů v nich daňovým subjektem tvrzených (tedy postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu). Taková situace ale u žalobce nenastala, neboť nadměrné odpočty byly vyměřeny v přezkumném řízení, a to z důvodu právního názoru zastávaného judikaturou na aplikaci § 44 zákona o DPH ve vazbě na přechodná ustanovení zákona č. 47/2011 Sb.

8. Žalovaný konstatoval, že napadeným rozhodnutím, které bylo vydáno podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebylo možné přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, neboť se jedná o odlišný institut. Tento úrok náleží daňovému subjektu tehdy, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu. Žalovaný dodal, že proti postupu správce daně ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu a proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Předmětem přezkumu je úrok z vratitelného přeplatku, nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně, a proto je podle žalovaného třeba tuto žalobní námitku odmítnout.
9. S odkazem na § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalovaný uvedl, že pokud žalobce požaduje přiznání úroku z vratitelného přeplatku počínaje dnem následujícím po uplynutí třiceti dnů od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání pro zdaňovací období červen a prosinec 2011, je nutno takto formulovanou žalobní námitku odmítnout, neboť není v souladu s citovanou hmotněprávní a procesněprávní daňovou úpravou, ani s namítanou judikaturou, která navíc vychází z odlišného průběhu daňového řízení, než tomu bylo v případě žalobce.

Replika žalobce

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že se domáhal vrácení přeplatku jako takového, nejen přeplatku vratitelného, neboť v případě použití přeplatku na úhradu daňových nedoplatků došlo ke zvýhodnění státu jako jednoho z věřitelů oproti ostatním věřitelům dlužníka, což žalobce považoval za protiústavní zásah do jejich práv. Zdůraznil, že opakovaně upozorňuje na neústavnost argumentace žalovaného zákonou úpravou § 242 daňového řádu, neboť stát nemůže sám sobě svévolně přiznat privilegované postavení. Takový postup musí být podle žalobce vždy shledán rozporným s ochranou vlastnického práva podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 48/06). Žalobce podotkl, že tuto argumentaci žalovaný žádným způsobem nevyvrátil, když předmětnou judikaturu pouze označil za překonanou. Podle žalobce však tato judikatura překonána být nemůže, neboť žádný zákonný předpis nemůže negovat ochranu vlastnictví založenou ústavním pořádkem. Jestliže aplikace nové právní úpravy vede k

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nedůvodně nerovnému postavení věřitelů v insolvenčním řízení, je podle žalobce namístě takovou aplikaci zákona odmítnout jako protiústavní s odkazem na dřívější judikaturu Ústavního soudu. Žalobce připomněl, že v daném případě by započtení daňových přeplatků na nedoplatky znamenalo, že pohledávky státu budou uspokojeny v plné výši, zatímco pohledávky ostatních věřitelů uhrazeny nebudou, resp. nebudou uspokojeny ani v poměrné výši, v níž by uspokojeny být měly.

11. Žalobce dále konstatoval, že již svým podáním ze dne 5. 2. 2014 se domáhal vrácení přeplatků vzniklých nesprávným postupem správce daně, a to včetně úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Činil tak v situaci, kdy v rámci přezkumných řízení byly změněny výroky přezkoumávaných rozhodnutí tak, že místo daňové povinnosti byl dlužníkovi vyměřen, resp. zvýšen nadměrný odpočet. Správce daně kvalifikoval nárok žalobce podle § 155 odst. 5 daňového řádu a přiznal jej v určité výši, proti které se žalobce bránil mimo jiné i z důvodu, že mu měl být úrok vypočten podle § 254 daňového řádu. Na to žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval tím, že podmínky pro přiznání úroku podle tohoto ustanovení nebyly splněny. Podle žalobce proto není zřejmé, jak může žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdit, že úroky podle § 254 daňového řádu vůbec nebyly předmětem řízení, resp. předmětem přezkumu v rámci odvolání. Na nesprávnost argumentace žalovaného upozornil žalobce již v žalobě, když podle judikatury je odepření vrácení přeplatku v podobě nadměrného odpočtu ekvivalentem úhrady této částky. Podle žalobce si je žalovaný své chyby vědom, a proto přišel s poměrně překvapivým tvrzením, že o úrocích podle § 254 daňového řádu vlastně nerozhodoval. Snahu žalovaného vyhnout se přiznání úrokům podle předmětného ustanovení označil žalobce za tristní.

Správní spis

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Platebním výměrem ze dne 12. 10. 2011, č. j. 277814/11/214913505503, Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) vyměřil dlužníkovi DPH za červen 2011 ve výši 1 750 578 Kč, ačkoli žalobce v daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet ve výši 1 750 266 Kč. Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2013, č. j. 29545/13/5000-14302-711315, žalovaný tento platební výměr v přezkumném řízení změnil tak, že vyměřil DPH ve výši 0 Kč a nadměrný odpočet ve výši 95 931 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 1. 2014, č. j. 157868/14/2501-24803-505503, správce daně v přezkumném řízení změnil platební výměr ze dne 3. 8. 2012, č. j. 259545/12/214913505503, jímž finanční úřad vyměřil dlužníkovi DPH za prosinec 2011 ve výši nadměrného odpočtu 122 344 Kč, tak, že vyměřený nadměrný odpočet zvýšil na 573 784 Kč. V odůvodnění správce daně uvedl, že tím potvrdil údaje deklarované v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2011.
13. Vyrozměním o převedení přeplatku ze dne 22. 1. 2014, č. j. 221351/14/2501-24803-505503, správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 21. 1. 2014 ve výši 797 110 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vykazaného ke dni 21. 1. 2014 ve výši 196 584 Kč, na úhradu nedoplatku silniční daně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vykázaného ke dni 21. 1. 2014 ve výši 6 225 Kč převedením částky 2 445 Kč, na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou vykázaného ke dni 21. 1. 2014 ve výši 646 Kč a na úhradu nedoplatku daně

z nemovitých věcí vykázaného ke dni 21. 1. 2014 ve výši 283 103 Kč, to vše se dnem úhrady

28. 12. 2013.

14. Podáním ze dne 5. 2. 2014 požádal dlužník prostřednictvím žalobce o vrácení přeplatků vzniklých nesprávným postupem správce daně, který vyústil ve vydání výše uvedených rozhodnutí v přezkumném řízení, kdy hlavním důvodem pro změnu platebních výměrů byla nezákonnost postupu finančního úřadu založená na nesprávném výkladu § 44 zákona o DPH. Žalobce rovněž požádal o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, a u finančních prostředků, které byly přímo použity na úhradu nezákonně stanovené daně ve dvojnásobné výši. Podáním ze dne 18. 3. 2014 žalobce urgoval vyřízení zmíněného požadavku.
15. Rozhodnutím ze dne 13. 6. 2014 správce daně přiznal dlužníkovi úrok z vratitelného přeplatku z důvodu jeho vrácení po stanovené lhůtě ve výši 107 529 Kč. V odůvodnění správce daně uvedl jednotlivé nároky dlužníka na nadměrný odpočet včetně data jejich vzniku, data uplynutí lhůty pro jeho vrácení a data, kdy byl nadměrný odpočet převeden na úhradu jiného daňového nedoplatku, případně vrácen dlužníkovi. Samostatná tabulka na stranách 4 až 6 předmětného rozhodnutí pak obsahuje konkrétní číselné údaje, z nichž byl úrok vypočítán. V případě nadměrného odpočtu za prosinec 2011 v částce 122 344 Kč správce daně konstatoval, že tento vznikl ke dni 3. 8. 2012, lhůta k jeho vrácení uplynula dnem 2. 9. 2012 a dne 28. 12. 2013 byl převeden na nedoplatek na dani z příjmů a dani z nemovitostí. V případě nadměrného odpočtu za červen 2011 v částce 95 131 Kč (správce daně zde i ve výpočtové tabulce uvádí 95 131 Kč namísto 95 931 Kč, pozn. soudu) správce daně konstatoval, že tento vznikl ke dni 27. 12. 2013, lhůta k jeho vrácení uplynula dne 26. 1. 2014 a dne 14. 2. 2014 byl nadměrný odpočet vrácen dlužníkovi.
16. Proti uvedenému rozhodnutí podal dlužník prostřednictvím žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci soudem

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
18. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

19. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
20. Nejprve se soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. K námitce žalobce, že žalovaný žádným způsobem nevyvrátil jeho argumentaci judikaturou Ústavního soudu, když předmětnou judikaturu pouze označil za překonanou, soud podotýká, že žalobce ve svém odvolání judikaturou Ústavního soudu neargumentoval, tudíž nebylo povinností žalovaného se k tomu v napadeném rozhodnutí jakkoli vyjadřovat. Skutečnost, že žalobce považuje vyjádření žalovaného k žalobě za nedostatečné, pak nemá žádný vliv na přezkoumatelnost či zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud ovšem shledal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nereagoval na odvolací námitku, že v odvolání vyjmenované přeplatky byly proti vůli a v rozporu se snahou daňového subjektu správcem daně neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti, čímž byly nezákonně odňaty z jeho sféry vlivu a docházelo k nedobrovolnému započítávání přeplatků na nezákonně stanovenou daň. Tato odvolací námitka má přitom podle názoru soudu zásadní význam, neboť pokud by skutečně byly přeplatky převáděny na úhradu nedoplatků nezákonně (neoprávněně), nebylo by možné okamžik tohoto převedení považovat za skutečnost určující konec období, za které má dlužník nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Toto období by v takovém případě pokračovalo až do skutečného vrácení přeplatku dlužníkovi. Nevypořádáním této námítky proto žalovaný založil nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.
21. Námitkami týkajícími se vztahu daňového a insolvenčního řízení, pokud jde o možnost převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku, se soud nezabýval, neboť tyto námitky se (částečně v důsledku nevypořádání zmíněné odvolací námítky) zcela míjejí s rozhodovacími důvody. Soud navíc nemůže předjímat, zda bylo převedení přeplatků oprávněně a zákonné, či nikoli, neboť k této otázce se předtím musí vyjádřit žalovaný ve svém rozhodnutí.
22. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, platí, že „*důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být ... dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

23. V projednávané věci podle názoru zdejšího soudu nebrání zjištěná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů tomu, aby se soud zabýval žalobcem nastolenou právní otázkou, v jakém okamžiku vzniká nárok daňového subjektu na úrok z uplatněného nadměrného odpočtu. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí, že „[j]e-li poukázán správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“
24. Této problematice a výkladu citovaného ustanovení se věnoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém vyslovil, že „[u]platní-li plátcé DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“
25. Na tento rozsudek navazuje řada dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která potvrzují správnost uvedeného závěru a dále jej rozvádějí. V rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, dostupném na www.nssoud.cz, který se též věnuje dané problematice, Nejvyšší správní soud poukázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci sp. zn. C 431/12 SC Rafinăria Steaua Română ze dne 24. 10. 2013, v němž Soudní dvůr uvedl, že „... podmínky vrácení nadměrného odpočtu DPH nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní, z čehož zejména vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 33). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžními částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výpočet úroků dlužných ze strany státu, který za počátek běhu lhůty nebere den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice ... Kromě toho je třeba konstatovat, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného odpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.“ Nejvyšší správní soud pak v citovaném rozsudku dodal, že „... je nutno výše uvedené závěry vztáhnout na všechny prověřovací postupy přípustné v rámci daňového řízení, tedy včetně postupu k odstranění pochybností, ale i daňové kontroly podle českého práva. Bylo by totiž bez jakéhokoli smyslu, pokud by soudy vztáhly onu tříměsíční lhůtu pro kontrolní postupy a vůbec všechny s tím související okolnosti (nutnost placení úroků a další – viz výše) pouze na postup k odstranění pochybností. V zájmu spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům je tedy nutné uvedený postup aplikovat v rámci jakéhokoli prověřovacího postupu za účelem zjištění oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu.“

26. Zdejší soud se s těmito závěry naprosto ztotožňuje a považuje je za plně aplikovatelné i na případ žalobce. Není totiž podstatné, zda bylo opožděné vrácení nadměrného odpočtu způsobeno daňovým subjektem nezaviněnou délkou daňového řízení nebo tím, že k určení správné výše nadměrného odpočtu došlo až po uplatnění řádných či mimořádných opravných prostředků, po zrušení původního nepříznivého rozhodnutí soudem nebo po jeho změně v přezkumném řízení, jako tomu bylo v právě projednávané věci.
27. V kontextu citované judikatury je v případě žalobce rozhodující ta skutečnost, že dlužník uplatnil v daňovém přiznání k DPH za červen 2011 nadměrný odpočet, který mu byl nejprve zcela odepřen a později zčásti přiznán. V rozsahu této oprávněně uplatněné části nadměrného odpočtu (tj. 95 931 Kč) tak dlužníkovi náleží za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, (tj. od 1. 10. 2011) do dne uhrazení nadměrného odpočtu (tj. do 14. 2. 2014) úrok z předmětné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Právní názor žalovaného, že lhůta k vrácení nadměrného odpočtu za červen 2011 uplynula teprve dne 26. 1. 2014 a úrok dlužníkovi náleží až od následujícího dne, tudíž není správný.
28. Totéž platí i ve vztahu k nadměrnému odpočtu, který dlužník uplatnil v daňovém přiznání k DPH za prosinec 2011. Vzhledem k tomu, že dlužníkovi byl nakonec tento nadměrný odpočet uznán v plném rozsahu 573 784 Kč, jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí správce daně ze dne 8. 1. 2014 (správce daně výslovně uvedl, že potvrdil údaje deklarované v řádném daňovém přiznání), má dlužník od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období (tj. od 1. 4. 2012) do dne uhrazení nadměrného odpočtu dlužníkovi, resp. žalobci jakožto insolvenčnímu správci dlužníka, nárok na úrok z předmětné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Den uhrazení nadměrného odpočtu je přitom třeba posuzovat zvlášť pro částku 122 344 Kč, která byla ke dni 28. 12. 2013 převedena na úhradu jiných daňových povinností, což bylo zpochybněno odvolací námitkou, se kterou se žalovaný opomenul vypořádat, a zvlášť pro zbývající částku 451 440 Kč, která byla dlužníkovi, resp. žalobci, vrácena dne 25. 2. 2014. Rozhodně ovšem není správný názor žalovaného, že lhůta k vrácení nadměrného odpočtu za prosinec 2011 uplynula dne 2. 9. 2012, pokud jde o částku 122 344 Kč, resp. že část tohoto nadměrného odpočtu ve výši 451 440 Kč byla dlužníkovi vrácena před uplynutím lhůty pro jeho vrácení, neboť ta v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu uplynula dne 31. 3. 2012.
29. S ohledem na uvedené skutečnosti soud přisvědčil žalobci, že závěry žalovaného ohledně počátku lhůty k vrácení nadměrného odpočtu za červen i prosinec 2011 jsou v příkrém Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozporu

s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a že dlužníkovi měl být přiznán i úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 451 440 Kč, která jako přeplatek rozhodně nebyla vrácena před uplynutím příslušné lhůty. V těchto bodech proto soud shledal žalobu důvodnou

a konstatuje, že nesprávnost právního názoru žalovaného činí napadené rozhodnutí nezákonným ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.

30. Dále se soud zabýval námitkou týkající se úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *„[d]ojde-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.“*
31. Také k výkladu tohoto ustanovení se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve výše citovaném rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, dostupném na www.nssoud.cz. Zdůraznil, že *„...úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátců za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátců odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušením, změněním nebo za nicotné prohlášením rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátců se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátců disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku. V daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovateli podle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč. Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Dnem úhrady částky 489.000 Kč je den, kdy se uvedená částka dostala do sféry stěžovatelky, tj. den, kdy jí byla*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

připsána na její bankovní účet, příp. den, kdy jí sice připsána nebyla, nicméně stalo se tak z důvodu na straně stěžovatelky.“

32. Vycházejí z právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem zdejší soud podotýká, že nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 téhož zákona se navzájem nevylučují a při splnění podmínek obou těchto ustanovení mohou být daňovému subjektu vypláceny souběžně. Žalovaný se proto mylí, argumentuje-li v napadeném rozhodnutí tím, že výše úrokové sazby podle § 155 odst. 5 daňového řádu a podle § 254 odst. 1 téhož zákona je shodná a dlužníkovi by byla přiznána stejná výše úroků podle obou těchto ustanovení. Soud připomíná, že platební výměr finančního úřadu ze dne 12. 10. 2011, jímž byl dlužníkovi odepřen později přiznaný nárok na odpočet DPH za červen 2011 ve výši 95 931 Kč, byl později z důvodu nesprávného výkladu příslušného ustanovení zákona rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 11. 2013 změněn ve prospěch dlužníka. Podobně též platební výměr finančního úřadu ze dne 3. 8. 2012, jímž byl dlužníkovi odepřen později přiznaný nárok na odpočet DPH za prosinec 2011 ve výši 451 440 Kč (když mu byl z uplatněných 573 784 Kč původně přiznán toliko v částce 122 344 Kč), byl později z důvodu nesprávného výkladu příslušného ustanovení zákona rozhodnutím správce daně ze dne 8. 1. 2014 změněn ve prospěch dlužníka.
33. V obou případech tak podle názoru soudu nastala situace předvídaná v § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť došlo ke změně původních rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti, která spočívala v nesprávném výkladu příslušného ustanovení zákona. Dlužníkovi proto v obou případech vznikl též nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Rovněž v této otázce shledal soud právní názor žalovaného nesprávným, což vyvolává nezákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. Pouze na okraj soud dodává, že v situaci, kdy se dlužník ve všech podáních v dané věci domáhal úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu a sám žalovaný se k nároku žalobce na tento úrok v napadeném rozhodnutí vyjadřoval, považuje soud za zcela nemístnou argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě, že tento úrok nebyl předmětem daného řízení.
34. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že napadené rozhodnutí je z důvodu nesprávného právního názoru žalovaného nezákonné ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně z důvodu nevypořádání podstatné odvolací námitky nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a současně pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

35. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 12 342 Kč. Náhrada se skládá z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení – písm. a), podání žaloby, podání repliky – písm. d)], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 2 142 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Náklady řízení nezahrnují soudní poplatek, neboť žalobce je podle § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, od soudního poplatku osvobozen.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 20. prosince 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)