



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **iXperta s. r. o.**, IČ 275 99 523, se sídlem v Praze 10 – Hostivaři, Průmyslová 1306/7, zastoupeného společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.**, IČ 612 46 115, se sídlem v Praze 1, Platněřská 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2015, č. j. 19374/15/5300-22441-711661

t a k t o:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 6. 2015, č. j. 19374/15/5300-22441-711661, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení v částce 11.228,- Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce – společnosti VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 6. 2015, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) o výši úroku z vratitelného přeplatku ze dne 3. 3. 2015, č. j. 1404176/15/2010-52522-103414. Žalobce ve svém odvolání požadoval, aby mu byl správcem

daně přiznán úrok nadměrného odpočtu za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období leden 2014 do dne uhrazení nadměrného odpočtu.

Žalobce v podané žalobě zopakoval dosavadní průběh daňového řízení a namítl, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda má žalobce nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z titulu vrácení nadměrného odpočtu po více než devíti měsících od skončení zdaňovacího období, ve kterém byl tento nadměrný odpočet žalobcem vykázán. Správce daně i žalovaný opírají své rozhodnutí především o skutečnost, že rozhodným dnem pro vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je den vyměření nadměrného odpočtu, kterým je třeba rozumět den, kde byl vydán dotčený platební výměr. Žalobce s uvedeným posouzením nesouhlasí, neboť správní orgány nerespektují eurokonformní výklad § 155 odst. 5 daňového řádu, provedený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 34 podle něhož je úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároků.

Žalobce má za to, že závěry uvedeného rozsudku lze plně vztáhnout na nyní řešenou věc žalobce, neboť princip rovnosti v právech, zakotvený v článku 1 Listiny základních práv a svobod, zakládá právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech. Žalobci tudíž po právu náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu za období ode dne 1. 5. 2014 do dne úhrady vratitelného přeplatku ze strany správce daně.

Žalobce namítl, že pokud žalovaný v této souvislosti zpochybnil stálost a konstantnost judikatury Nejvyššího správního soudu k dané otázce, pak citovaný rozsudek není ojedinělým či osamoceným, ale byl již potvrzen v dalších rozhodnutích tohoto soudu, která žalobce v podané žalobě uvedl. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je možné se od dosavadní judikatury k určité otázce odchýlit, jestliže daný správní orgán není v dané věci přímo zavázán právním názorem soudu, a jestliže svůj odlišný právní názor podepře komplexní, racionální a transparentní konkurující argumentací. Z uvedeného podle názoru žalobce plyne, že žalovaný by tedy musel ve svém rozhodnutí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od výše citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu odchýlil. V napadeném rozhodnutí však žalovaný žádnou konkurující argumentaci nepředložil, pouze zopakoval doslovný výklad § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v kombinaci s § 155 daňového řádu, který Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7Aps 3/2013 odmítl pro jeho nepřijatelné dopady z hlediska ústavního a komunitárního práva. Žalovaný tedy žádnou věcnou relevantní protiargumentaci nepředložil, podmínkám pro možnost odchýlit se od judikatury Nejvyššího správního soudu nedostál a jeho rozhodnutí vykazuje nepřipustnou libovůli při aplikaci práva.

Pokud se žalovaný v napadeném rozhodnutí odvolával na novou právní úpravu, provedenou ustanovením § 254a daňového řádu, pak tato úvaha žalovaného by podle názoru žalobce byla správná pouze tehdy, pokud by nová právní úprava na věc žalobce skutečně dopadala. Podle článku 25 odst. 1 zákona č. 267/2014 Sb., kterým bylo předmětné ustanovení § 254a do daňového řádu vloženo, nabyl tento zákon účinnosti dnem 1. 1. 2015. V případě žalobce byl postup k odstranění pochybností zahájen i ukončen ještě přede dnem účinnosti nové právní úpravy, proto ustanovení § 254a daňového řádu nelze na věc žalobce aplikovat a jeho existence nemůže nijak ovlivnit nárok žalobce na úrok z vratitelného přeplatku v režimu

ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu ve světle výkladu, který zaujal Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 7Aps 3/2013.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Poukázal především na to, že žalobní námitky ve své podstatě korespondují odvolacím námitkám, se kterými se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobní námitky vlastně představují polemiku se závěry žalovaného obsaženými v žalobou napadeném rozhodnutí, proto žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Vratitelný přeplatek, kterým byl žalobcem nárokován nadměrný odpočet za zdaňovací období leden 2014, byl na základě výsledků postupu k odstranění pochybností vyměřen platebním výměrem na daň z přidané hodnoty, vydaným Finančním úřadem pro hl. m. Prahu dne 7. 11. 2014. Vratitelný přeplatek, vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu, byl žalobci správcem daně poukázán dne 11. 11. 2014, takže mezi vyměřením nadměrného odpočtu za zdaňovací období leden 2014 a jeho vrácením v podobě vratitelného přeplatku uplynuly pouze čtyři dny. Vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu byl žalobci vrácen v zákonné třicetidenní lhůtě podle § 105 odst. 1 daňového řádu a žalobci tak jednoznačně nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nevznikl.

Žalovaný vychází z toho, že rozhodným okamžikem pro běh počátku zákonné třicetidenní lhůty je vznik vratitelného přeplatku, který se odvíjí od vyměření daně (nadměrného odpočtu). Daň může být vyměřena konkludentně anebo na základě výsledku postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly. V případě žalobce předcházel vyměření nadměrného odpočtu za zdaňovací období leden 2014 postup k odstranění pochybností. Na základě jeho výsledků byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet v souladu s podaným daňovým přiznáním. Takto vyměřený nadměrný odpočet se stal vratitelným přeplatkem okamžikem vyměření dne 7. 11. 2014 a nikoliv dne 1. 5. 2014, jak žalobce na základě konstatované judikatury mylně dovozuje. Takto učiněný závěr žalobce nemá oporu v právní úpravě a pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle názoru žalovaného neexistoval zákonný důvod.

Podle názoru žalovaného jsou žalobcem namítaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu rozhodnutími v konkrétní věci, a proto je neleze považovat za konstantní ustálenou judikaturu v dané problematice. Žalobcem namítaná judikatura nemůže být nazírána jako konstantní a ustálená, neboť se jedná o rozhodnutí v konkrétních věcech, v nichž je dána jejich právní závaznost a třeba poukázat i na odlišný skutkový stav jednotlivých případů.

Žalovaný uzavřel, že napadené rozhodnutí a jemu předcházející rozhodnutí správce daně I. stupně plně odpovídají platné právní úpravě, přičemž své závěry žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně i v kontextu žalobcem namítané judikatury Nejvyššího správního soudu odůvodnil.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Žalobce podal dne 10. 2. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.067.978,- Kč.

Správce daně vydal dne 20. 3. 2014 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Dne 2. 4. 2014 bylo v místě sídla žalobce provedeno místní šetření, jehož

průběh byl zaznamenán z protokolu a žalobce při předmětném jednání vysvětlil důvod vzniku nadměrného odpočtu a předal úředním osobám správce daně fotokopie požadovaných dokladů. Dne 30. 10. 2014 byl žalobcem do protokolu seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, z něhož vyplynulo, že provedeným daňovým řízením byl žalobcem vykázaný nadměrný odpočet v celé své výši prokázán.

Dne 7. 11. 2014 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši deklarované v podaném daňovém přiznání. Nadměrný odpočet byl následně na účet žalobce poukázán dne 11. 11. 2014.

Dne 3. 12. 2014 požádal žalobce správce daně o vrácení vratitelného přeplatku ve formě úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z titulu zadržování jeho finančních prostředků na základě neúměrně dlouhého trvání postupu k odstranění pochybností prováděného správcem daně.

Správce daně vydal rozhodnutí ze dne 3. 3. 2015, jímž žalobci požadovaný úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal, když dospěl k závěru, že vratitelný přeplatek byl žalobci vrácen v zákonem stanovené třicetidenní lhůtě od jeho vyměření podle § 105 zákona č. 325/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Proti uvedenému rozhodnutí správce daně podal žalobce včasné odvolání, v němž argumentoval shodně jako v podané žalobě. O tomto odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a stejně jako správce daně dospěl k závěru, že rozhodným okamžikem pro vrácení vratitelného přeplatku byl okamžik vyměření nadměrného odpočtu, tedy den vydání platebního výměru. Žalovaný ve svém rozhodnutí odmítl zohlednit právní závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 34, přestože uznal, že se jedná o typově shodný případ. Podle názoru žalovaného tento rozsudek není odrazem konstantní a ustálené judikatury a jeho závěry proto správce daně ani žalovaného nezavazují v obdobných případech.

Závěrem odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na nově zavedené ustanovení § 254a daňového řádu, které dopadá na problematiku dlouhotrvajícího postupu k odstranění pochybností a i v něm žalovaný spatřuje důvod pro možnost odchýlit se od výše uvedených judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě. Při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení nepožádal výslovně o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím žalobce i žalovaný svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného správního orgánu, kterým bylo jako nedůvodné zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ohledně nepředsání úroku z přeplatku na dani z přidané hodnoty podle ustanovení § 159 daňového řádu.

Městský soud v Praze vycházel při úvahách o důvodnosti žalobních námitek ze závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaných rozhodnutích, především v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 47 a v rozsudku ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8Afs 68/2013 - 46. Oba rozsudky jsou k dispozici včetně odůvodnění na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu (www.nssoud.cz). Soud v uvedené věci vycházel z toho, že správce daně má na jedné straně povinnost postupovat při vypořádání nároku na nadměrný odpočet bez zbytečných průtahů, což však na druhé straně neznamená, že nemá procesní možnost prověřovat, zda byly splněny podmínky pro přiznání nadměrného odpočtu.

Vnitrostátní právní úprava, platná a účinná v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, podle Nejvyššího správního soudu nereflktuje, že může uplynout relativně dlouhá doba mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu. Tato doslovně interpretovaná vnitrostátní právní úprava tak může mít v některých případech diskriminační účinek. Pro některé plátce daně může mít odklad vyplacení nadměrného odpočtu významný dopad do toku peněz v jejich hospodaření a generovat významné dodatečné náklady (např. překlenovací úvěry), které by nevznikly, pokud by byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhé straně si byl Nejvyšší správní soud vědom, že uplatnění daňového odpočtu se stává terčem pokusů o daňové podvody a stát musí mít možnost prověřit splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.

V příslušné právní úpravě obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty a daňovém řádu Nejvyšší správní soud shledal „*sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu*“. Zdůraznil, že každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován. Shrnul relevantní úpravu obsaženou v právu Evropské unie, zejména ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty a soudní judikaturu k řešení otázky (zejména rozsudek soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*). Nejvyšší správní soud posléze dospěl k závěru, že – s odkazem na rozsudek Soudního dvora – „*lze usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.*“

V nyní posuzované věci neshledal Městský soud v Praze důvod pro to, aby se od výše uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu odchýlil. Soud nemohl přihlídnout k právní úpravě, jejíž účinnost nastala až následně, proto nemohl akceptovat žalovaným namítanou skutečnost, že s účinností od 1. 1. 2015 nalezla předmětná problematika výslovné vyjádření v ustanovení § 254a daňového řádu. Ze spisového materiálu Městský soud v Praze ověřil, že žalobce podal dne 10. 2. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.067.978,- Kč. Správce daně vydal dne 20. 3. 2014 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Dne 7. 11. 2014 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým žalobci vyměřil

nadměrný odpočet ve výši deklarované v podaném daňovém přiznání. Nadměrný odpočet byl následně na účet žalobce poukázán dne 11. 11. 2014.

Městský soud v Praze přisvědčil názoru žalobce, že pokud by aproboval postup daňových orgánů v rozporu s citovanými judikáty Nejvyššího správního soudu, porušil by základní zásady daňového práva, vyjádřené v již konstantní a bohaté judikatuře správních soudů. Jedná se především o porušení zásady rovnosti v přístupu daňových orgánů a správních soudů k jednotlivým daňovým subjektům a o porušení zásady legitimního očekávání.

K argumentaci žalovaného ve vyjádření k uplatněným žalobním bodům považuje Městský soud v Praze dále uvést, že význam a sledování výkladových pravidel (zejména ústředních správních orgánů, stejně jako judikatury soudních instancí vyšších stupňů) je nezanedbatelnou součástí aplikační praxe správních orgánů zejména nižších stupňů a jejich uplatňování při výkonu veřejné správy nelze v žádném případě *a priori* vylučovat. Naopak, má-li být veřejná správa službou veřejnosti (viz § 4 odst. 1 správního řádu), je její povinností zajistit mj. jednotnost a předvídatelnost všech svých postupů, jak to ostatně od ní lze legitimně očekávat (srov. § 2 odst. 4 správního řádu). Právě za tím účelem, ale nejen proto, jsou centrálními orgány poskytovány stanoviska, závěry, doporučení, výklady a podobně, jejichž užitnou hodnotu lze spatřovat mj. právě v instruktivnosti navržených postupů a nalézání smyslu dotčených právních ustanovení. To ostatně odpovídá také principům hierarchické výstavby veřejné správy, jakož i skutečnosti, že jsou to právě centrální orgány státní správy, jež stojí v pozadí přijímané legislativy. V souzeném případě však žalovaný vybočil z mantinelů platných právních předpisů, zejména daňového řádu, když otázku vzniku nároku na úrok vyložil natolik extenzivním způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Na základě všech výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že žaloba byla podána důvodně a proto s odkazem na ustanovení § 78 odstavec 1 s. ř. s. žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, spočívající v aplikaci nesprávného právního názoru na zjištěný skutkový stav. Podle ustanovení § 78 odstavec 4 s. ř. s. soud rozhodl o tom, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému správnímu orgánu, který je v dalším řízení podle § 78 odstavec 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu, vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

V dalším řízení tak bude úkolem žalovaného zejména vyřídit podané námítky žalobce v kontextu výše uvedeného s přihlédnutím k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, a své závěry určitě, srozumitelně a jednoznačně odůvodnit se zřetelem na skutkový základ nyní posuzované věci.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odstavec 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci samé úspěšný, proto mu přísluší právo na náhradu účelně vynaložených nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci žalobcem zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 3.000,-Kč a náhrada nákladů právního zastoupení žalobce daňovým poradcem – společností VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o. Výše těchto nákladů je tvořena dvěma úkony právní služby po 3.100,- Kč (převzetí zastoupení, podání žaloby) podle ustanovení § 7, § 9 a § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, a dvakrát režijní paušál po 300,-Kč za náhradu hotových výdajů podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Dále byla jako součást odměny zástupce žalobce přiznána 21% daň z přidané hodnoty z celkové odměny za právní zastoupení v částce 1.428,-

Kč podle vyhlášky č. 110/2004 Sb. a zákona č. 237/2004 Sb., neboť zástupce žalobce je dle předloženého osvědčení plátcem DPH.

Celková výše nyní přiznaných nákladů řízení tak činí 11.228,-Kč, jejichž povinnost k náhradě soud přiznal proti žalovanému k rukám zástupce žalobce ve třicetidenní lhůtě k plnění.

P o u č e n í

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odstavec 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.

V Praze dne 7. září 2016

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu