



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **RAPTOR SE**, se sídlem v Ostravě-Porubě, Nábřeží svazu protifašistických bojovníků 60/46, zastoupeného Mgr. Janem Tomsem, advokátem se sídlem v Ostravě-Michálkovicích, Petřvaldská 200, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, Územní pracoviště Ostrava III, se sídlem v Ostravě-Porubě, Opavská 6177/74A, ve věci nečinnosti,

takto:

- I. Žaloba se v části týkající se zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2010 **vylučuje** k samostatnému projednání.
- II. Žalovaný je **povinen** vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutími žalovaného ze dne 16.3.2015 č.j. 932560/15/3203-50521-805722 a č.j. 932767/15/3203-50521-805722, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.200,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jana Tomse, advokáta se sídlem v Ostravě-Michálkovicích, Petřvaldská 200.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal soudní ochrany ve věci nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval jednak v tom, že žalovaný nerozhodl o přiznání úroku z vratitelného přeplatku žalobci podle ust. § 155 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) z částky 430 787 Kč a dále v tom, že žalovaný nerozhodl o přiznání úroku z vratitelného přeplatku žalobci dle stejného ustanovení daňového řádu, a to z částky 2 288 698 Kč a z částky 282 429 Kč.

V podané žalobě k prvnímu z uvedených případů žalobce upřesnil, že částka 430 787 Kč představuje vrácení části tvrzeného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010. Ohledně zbylé části nadměrného odpočtu v původní celkové výši 5 006 320 Kč je nadále vedeno odvolací řízení. Na základě podnětu žalobce k vydání rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 1 daňového řádu z vrácené částky 430 787 Kč zaslal správce daně žalobci sdělení ze dne 9.3.2015, v němž uvedl, že mu úrok z vratitelného přeplatku nepřizná.

K druhému z uvedených případů žalobce uvedl, že na základě podání daňových přiznání k DPH za leden 2011 a únor 2011 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu, která trvala více než 3 roky, takže uplynula lhůta pro stanovení daně. Správce daně proto dne 19.3.2015 vyplatil žalobci uplatněné nadměrné odpočty, a to ve výši 2 288 698 Kč za zdaňovací období leden 2011 a ve výši 282 429 Kč za zdaňovací období únor 2011. Žalobce má za to, že správce daně měl rozhodnout také o úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, což neučinil. Podnět žalobce na ochranu před nečinností byl Odvolacím finančním ředitelstvím odmítnut jako nedůvodný.

Na základě shora popsaného skutkového stavu se žalobce podanou žalobou domáhal, aby soud vydal rozsudek, že žalovaný je povinen vydat rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku tak, že žalobci úrok přizná, a to ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů z částky 430 787 Kč za dobu od 27.4.2010 do dne 12.2.2014, a to ve lhůtě 3 dnů od právní moci rozsudku. V druhém případě se žalobce domáhal, aby soud vydal rozsudek, podle kterého je žalovaný povinen vydat rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku tak, že žalobci přizná úrok, a to ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů z částky 2 288 698 Kč za dobu od 27.5.2010 do 19.3.2015 a z částky 282 429 Kč za dobu od 27.6.2010 do 19.3.2015.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že rozhodnutím ze dne 10.9.2014 č.j. 2700290/14/3203-24801-805722 zamítl žádost žalobce o rozhodnutí o přeplatku z důvodu neexistence vratitelného přeplatku v požadované výši. Žalovaný uvedl, že DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 byla na základě výsledků daňové kontroly vyměřena platebním výměrem, proti kterému podal žalobce odvolání, o němž nebylo dosud rozhodnuto. Úrok z neoprávněného jednání správce daně proto ani vzniknout nemohl, jelikož nebylo vydáno rozhodnutí v odvolacím řízení ve věci předmětného platebního výměru.

K druhému z tvrzených nezákonných zásahů se žalovaný vyjádřil tak, že na základě žádosti žalobce o vrácení přeplatku a úroku z neoprávněného jednání správce daně (podání žalobce ze dne 13.6.2014) vydal žalovaný rozhodnutí ze dne 10.9.2014 č.j. 274572/14/3203-24801-805722, kterým žádost žalobce zamítl z důvodu neexistence vratitelného přeplatku v požadované výši. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Žalovaný dne 16.3.2015 obdržel zprávu o daňové kontrole za zdaňovací období leden a únor 2011, z níž vyplynulo, že dne 17.8.2014 uplynula prekluzivní lhůta vyměření daně za obě zdaňovací období. Deklarované nadměrné odpočty proto byly žalobci vyplaceny s datem splatnosti ke dni 19.3.2015. Následně bylo zastaveno odvolací řízení proti rozhodnutí o přeplatku. Na základě uvedených skutečností žalovaný považuje tvrzenou nečinnost správního orgánu za nedůvodnou. Dále žalovaný uvedl, že v případě zdaňovacích období leden a únor 2011 má za to, že vůbec nebyla naplněna hypotéza právní normy vymezená ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobcem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 5.11.2014 sp. zn. 7 Aps 3/2013 nelze podle žalovaného na posuzovanou věc aplikovat, když podle žalovaného uvedený rozsudek nenabyl status materiální právní normy (ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21.10.2008 č.j. 6 As 7/2005-97), jelikož mu chybí rys ustálenosti. Mimo jiné žalovaný poukázal také na odlišnost rozhodnuté věci od nyní posuzované spočívající v tom, že zmíněný rozsudek NSS vyhodnocoval situaci vzniklou v důsledku vytýkacího řízení, kdežto v posuzované věci probíhala daňová kontrola. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud v první řadě vyhodnotil, že podaná žaloba v žalobním tvrzení vymezuje dva samostatné případy nečinnosti žalovaného. Pokud jde o první z nich, tj. nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku z částky 430 787 Kč, je podle žalobního tvrzení právním titulem pro jeho vymáhání platební výměr ze dne 31.1.2014 č.j. 591966/14/2006-24901-110264 na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010, jímž byl ve výroku VI správcem daně vyměřen nadměrný odpočet ve výši 430 787 Kč. Z obsahu žaloby i z vyjádření žalovaného je však zřejmé, že ke dni podání žaloby a také ke dni vyjádření k jejímu obsahu žalovaným dosud tento platební výměr nenabyl právní moci, když nebylo pravomocně ukončeno odvolací řízení. Krajský soud proto část žaloby týkající se zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2010 vyloučil k samostatnému projednání (výrok I tohoto rozsudku).

Dále se krajský soud zabýval důvodností žalobního tvrzení v druhém z popisovaných případů. Vycházel přitom ze skutkového stavu, který zjistil ke dni vydání tohoto rozsudku a který je mezi účastníky nesporný a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná (ust. § 81 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu je-li poukazován 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

NSS v rozsudku ze dne 25.9.2014 č.j. 7 Aps 3/2013-34 vyslovil, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) 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 oprávněné uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K uvedenému závěru soud dospěl po analýze relevantní úpravy obsažené 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 řešené otázce (zejména rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 12.5.2011 ve věci C-107/10, E. M. I. 3 AD, a ze dne 10.7.2008 ve věci C-27/07, A. S.).

Krajský soud nesdílí pochybnost žalovaného, že označenému rozsudku NSS prozatím chybí rys ustálenosti a nelze jej proto bez dalšího aplikovat na obdobné případy, když má za to, že citovaný judikát není ojedinělým rozhodnutím, ale je potvrzován novější rozhodovací činností správních soudů (srov. např. rozsudky NSS č.j. 8 Afs 68/2013-46 ze dne 29.1.2015, č.j. 9 Afs 174/2014-61 ze dne 22.4.2015).

Krajský soud neshledal důvodnou ani obranu žalovaného spočívající v argumentaci, že je třeba rozlišovat mezi postupem správce daně v rámci vytykácího řízení a postupem při daňové kontrole. Oba tyto postupy správce daně jsou legitimními formami prověřování směřujícími k odstranění pochybností správce daně. Soud proto neshledal žádný logický důvod k tomu, aby úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu jako nárok plynoucí ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti nároku byl u jedné z těchto forem prověřování (vytykácí řízení) daňovému subjektu přiznán a v druhém případě (daňová kontrola) nikoliv. Tento svůj závěr krajský soud opírá mimo jiné o odůvodnění rozsudku NSS ze dne 25.9.2014 č.j. 7 Aps 3/2013-34, zejm. body [40] a [41].

Žalovaný tedy měl respektovat hmotněprávní závěry o nemožnosti neomezeně dlouhého zadržování nadměrného odpočtu s ohledem na prověřování tvrzení daňového subjektu bez náležité kompenzace. V návaznosti na tento závěr ovšem vyvstává další otázka, a to ta, jakým způsobem měl žalovaný procesně těmto hmotněprávním závěrům vyhovět, zda vydáním rozhodnutí o úroku nebo prostým předepsáním úroku na daňový účet daňového subjektu.

K oběma formám poskytnutí úroku je třeba říci, že jsou daňovému řízení vlastní, kdy první způsob (tj. vydání deklaratorního rozhodnutí) upravuje § 155 odst. 5 daňového řádu a druhý způsob (tj. předepsání úroku na daňový účet) upravuje § 254 daňového řádu.

Soud se v tomto ohledu přiklání k první alternativě, a to z následujících důvodů: Samotný judikát č.j. 7 Aps 3/2013-34 při hledání nejvhodnějšího analogického ustanovení odkázal právě na § 155 odst. 5 daňového řádu, které je bližší svými podmínkami skutkovému stavu v projednávané věci než ustanovení § 254 daňového řádu, které reaguje na porušení povinností (neoprávněné jednání) správce daně. V případě zadržování nadměrného odpočtu za účelem prověření tvrzení daňového

subjektu je však třeba v souladu s citovanou judikaturou zdůraznit, že se jedná o činnost dovolenou a legitimní, která ovšem musí být vyvážená nějakou formou kompenzace majetkové újmy spočívající v nezvětšení majetku daňového subjektu, ačkoli má dle hmotného práva na zvětšení svého majetku právo. Ostatně shodný procesní postup zvolil i Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí č.j. 31 A 51/2012-89 ze dne 8.12.2014.

Forma deklaratorního rozhodnutí je vhodná i z toho důvodu, že se rozhodováním o úroku z oprávněně uplatněné částky nadměrného odpočtu za období předcházející účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. (který v pozitivním právu stanovil kritéria pro přiznávání úroku z daňového odpočtu) vyplňuje mezera v zákoně, přičemž je třeba v každém jednotlivém případě zohlednit skutkové okolnosti případu.

Jak Krajský soud v Ostravě argumentoval již v rozsudku ze dne 13.5.2015 č.j. 22A 10/2015-38, zákonem č. 267/2014 Sb. bylo do daňového řádu vloženo ustanovení § 254a, které reguluje podmínky pro vznik úroku z daňového odpočtu, přičemž zákonodárce zvolil úpravu nikoli obdobnou ustanovení § 155, nýbrž obdobnou ustanovení § 254 daňového řádu. Důvodová zpráva nepřináší žádné vysvětlení takovéto úpravy, nicméně z povahy věci lze dovodit, že s ohledem na poměrně výkladově bezproblémová kritéria, stanovená novou úpravou, se jevílo jako hospodárnější o úroku formalizovaně nerozhodovat, nýbrž jej pouze předepisovat na daňový účet. Zákonodárce byl sveden podobností obou úprav natolik, že nové ustanovení zařadil systematicky nevhodně do rubriky „následky porušení povinností při správě daní“, ačkoli úrok z daňového odpočtu není důsledkem žádného porušení při povinnosti při správě daní, nýbrž je pouze ústavně konformním vyvážením soukromého práva na ochranu majetku a svobody podnikání na straně jedné a veřejného zájmu na řádném výběru daní na straně druhé. Nic to nemění na shora uvedeném závěru o potřebě formy rozhodnutí o úroku z oprávněně uplatněné částky nadměrného odpočtu za období předcházející účinnosti zákona č. 267/2014 Sb., neboť tam právě relativně jednoduchý algoritmus přiznání úroku ještě schází a vyplňování mezery v zákoně vyžaduje sofistikovanější argumentaci, jak shora uvedeno.

Z uvedených důvodů soud rozhodl o povinnosti žalovaného vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutími žalovaného ze dne 16.3.2015 č.j. 932560/15/3203-50521-805722 a č.j. 932767/15/3203-50521-805722.

Soud nemůže v této fázi řízení předjímat obsah rozhodnutí, jehož vydání žalovanému ukládá (srov. rozsudek NSS ze dne 2.12.2010 č.j. 5 Ans 11/2010-104). Obrana žalovaného spočívající v poukazování na konkrétní skutkové okolnosti, je v tomto stádiu sporu předčasná. Právní úvahy týkající se merita rozhodnutí, jež teprve má být dle tohoto rozsudku vydáno, jsou předčasné, jejich místo je právě až v tomto rozhodnutí.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 2 000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč a 3x režijní paušál po 300 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Celková částka náhrady nákladů řízení tak činí 12 200 Kč. Vzhledem k odlišné

úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti výroku I tohoto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky.

Proti výroku II a III tohoto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 4. února 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu