



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **ExaSoft Czech a.s.**, se sídlem Dlouhá třída 1226/44a, Havířov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2015, č. j. 8780/15/5100-41453-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 9. 2017, č. j. 22 Af 35/2015 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí specifikované tamtéž. Stěžovatel jím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 8. 2014, č. j. 2533255/14/3210-24801-804139, kterým byla zamítnuta námitka žalobkyně proti úkonu správce daně.

[2] Věc se týká předepsání úroku z odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a září 2010. Žalobkyně nadměrné odpočty řádně uplatnila v daňových priznáních, vyplaceny jí však byly až po několika letech (v letech 2013 a 2014) z důvodu jejich prověřování a následného vydání nezákonných platebních výměrů správcem daně. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodné době neupravoval úrok z daňového odpočtu (v současné době je upraven v § 254a daňového řádu), krajský soud však aplikoval závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že žalobkyni náleží ze zadržovaných nadměrných odpočtů úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5

daňového řádu za dobu nepřiměřeně dlouhého prověřování nadměrných odpočtů, a dále úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z důvodu nezákonnosti následně vydaných platebních výměrů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[3] Podstatou kasační stížnosti je námitka, že krajský soud vykročil z rámce otázek, které mu příslušely řešit. Žalobkyně se domáhala předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu a pouze předpis tohoto úroku tedy byl předmětem rozhodování správce daně i stěžovatele. Krajský soud však uzavřel napadený rozsudek konstatováním, že žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, čímž nutí stěžovatele, aby předmět řízení nepřipustně měnil. Pokud měl žalobkyni svědčit jiný než uplatněný nárok, měla být tato otázka řešena příslušným způsobem, tedy v režimu § 155, nikoli § 254 daňového řádu.

[4] Krajský soud navíc dle stěžovatele pouze prezentoval právní názor Nejvyššího správního soudu, aniž by se na podkladě žalobních bodů zabýval věcí žalobkyně. Takto koncipované odůvodnění rozsudku považuje za nedostatečné.

[5] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvává na názoru, že závěry judikatury Nejvyššího správního soudu jsou v nynější věci aplikovatelné, a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Především uvádí, že se plně ztotožňuje s aplikací dříve přijatých judikatorních závěrů na projednávanou věc. Stěžejní je 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, ve věci *KORDÁRNA*, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady. Řešena byla také situace, kdy je před úhradou vratitelného přeplatku vydán nezákonný platební výměr a nadměrný odpočet je daňovému subjektu nadále zadržován z tohoto důvodu. Od nezákonného vyměření daně do zaplacení nadměrného

pokračování

odpočtu daňovému subjektu již nenáleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ale úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

[9] Podstatné rysy nynější věci jsou zcela shodné, jako byly ve věci *KORDÁRNA*. Daňový subjekt uplatnil v daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty řádně nadměrný odpočet, který byl správcem daně po určitou dobu prověřován (ve věci *KORDÁRNA* ve vytýkacím řízení, v nynější věci ve vytýkacím řízení a následně také v daňové kontrole). Následně vydanými platebními výměry nebyl nárokován nadměrný odpočet za příslušná zdaňovací období uznán v plné výši, případně došlo k vyměření vlastní daňové povinnosti. Daňový subjekt podal proti platebním výměrům odvolání, kterým bylo zcela vyhověno, a nadměrný odpočet byl přiznán přesně v té výši, kterou daňový subjekt deklaroval v daňových přiznáních. V obou věcech bylo nesporné, že daňovému subjektu vznikl vratitelný přeplatek ve výši nadměrného odpočtu a že platební výměry byly nezákonné.

[10] Konkrétně v případě žalobkyně byly zadržovány nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a září 2010. Nadměrný odpočet za červen 2010 ve výši 10 684 931 Kč byl žalobkyni uhrazen částečně dne 1. 11. 2013 (ve výši 8 273 913 Kč, ve které byl přiznán již správcem daně prvního stupně v platebním výměru ze dne 23. 10. 2013) a ve zbytku dne 7. 3. 2014 po vydání rozhodnutí o odvolání (2 411 018 Kč). Nadměrný odpočet za září 2010 ve výši 2 648 720 Kč byl uhrazen dne 7. 3. 2014 po vydání rozhodnutí o odvolání.

[11] Aplikací závěrů Nejvyššího správního soudu ve věci *KORDÁRNA* lze dojít k jedinému možnému výsledku. Z částky 8 273 913 Kč (část nadměrného odpočtu za červen 2010, kterou správce daně přiznal již v prvním stupni), žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu od 1. 10. 2010 do úhrady této částky, tj. do 1. 11. 2013, který jí bude vrácen na základě žádosti. Z částky 2 411 018 Kč (část nadměrného odpočtu za červen 2010, kterou správce daně v prvním stupni nezákonně nepřiznal) jí náleží od 1. 10. 2010 do dne doručení platebního výměru ze dne 23. 10. 2013 také úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, který jí bude vrácen na základě žádosti, a ode dne následujícího po doručení platebního výměru do uhrazení této částky dne 7. 3. 2014 úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, který se vrací z úřední povinnosti. Z částky 2 648 720 Kč (nadměrný odpočet za září 2010, který správce daně v prvním stupni nezákonně nepřiznal) stěžovatelce náleží od 1. 1. 2011 do dne doručení platebního výměru ze dne 24. 10. 2013 úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a ode dne následujícího po doručení platebního výměru do uhrazení této částky dne 7. 3. 2014 úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

[12] Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje existenci nároku žalobkyně na úroky z nadměrných odpočtů ve výše uvedené podobě, považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné na tomto místě v podrobnostech odkázat na odůvodnění podané ve věci *KORDÁRNA* a na něj navazujících rozsudcích, např. ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72, ze dne 12. 1. 2017,

č. j. 4 Afs 206/2016 - 32, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 - 33, nebo ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23, publ. pod č. 3565/2017 Sb. NSS, ve věci *ALLIED GROCERS*. Relevantní judikatura je ostatně oběma účastníkům známa a její citování by proto v nynější věci nebylo ničím jiným než zbytečným opakováním již mnohokrát vyřčeného.

[13] Obdobný postup pochopitelně nelze vyčítat ani krajskému soudu. Obě věci byly natolik skutkově podobné, že závěry rozsudku *KORDÁRNA* na nynější věc přesně dopadají. Není pravda, že by krajský soud rezignoval na zkoumání případu žalobkyně, neboť vycházel ze skutkových okolností její věci (viz zejména str. 4 odst. 1 – 3 a str. 8 odst. 1 napadeného rozsudku) a reagoval také na vyjádření stěžovatele k podané žalobě (str. 7 odst. 2).

[14] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani názoru stěžovatele, že krajský soud v napadeném rozsudku nepřípustně vybočil z mezí přezkumu napadeného rozhodnutí a uložil mu zabývat se otázkami, které nebyly předmětem napadeného rozhodnutí.

[15] Zprv je vhodné vyjasnit, že krajský soud v napadeném rozsudku nezkoumal pouze nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5, jak se zřejmě domnívá stěžovatel, ale také nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254. Stěžovatel má sice pravdu v tom, že závěr napadeného rozsudku (str. 7 odst. 3 a str. 8 odst. 1) se týká výlučně prvního z uvedených úroků, pro posouzení věci je však podstatné, že jinde krajský soud jednoznačně hovoří o obou úrocích (viz zejména str. 6 odst. 1), a je tedy zřejmé, že postupoval v intencích výše citované judikatury.

[16] Zadruhé je zavádějící tvrzení stěžovatele, že žalobkyně uplatnila pouze nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254. Nejvyšší správní soud ze spisu posoudil obsah jednotlivých podání žalobkyně a zjistil, že v prvotní žádosti o potvrzení o stavu osobního daňového účtu ze dne 22. 4. 2014 sice nespécifikovala své požadavky v podstatě nijak jinak než odkazem na § 254, v následujících podáních (námitkách proti úkonu správce daně ze dne 9. 6. 2014 a zejména odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí těchto námitek ze dne 8. 9. 2014) však již vysvětlila, že požaduje úrok za více než tříleté zdržování nadměrných odpočtů, včetně doby nepřiměřeně dlouhého prověřování nadměrných odpočtů. Podobnou argumentaci uplatnila také v žalobě z 26. 5. 2015.

[17] Žalobkyně sice kvalifikovala svůj nárok jako úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254, obsah jejího požadavku však jednoznačně směřoval také k úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 v intencích citované judikatury. Nadto nelze přehlížet, že v obou případech jde o úrok z nadměrného odpočtu, byť vzniklého z rozdílného důvodu (zákonné prověřování nadměrného odpočtu vs. nezákonný platební výměr), a že teprve v rozsudku *KORDÁRNA* bylo vyjasněno, dle jakých ustanovení daňového řádu lze tento úrok požadovat. Zmiňovaná podání žalobkyně v daňovém řízení byla navíc učiněna před vydáním tohoto rozsudku, nelze jí proto klást k tíži nepřesnou právní kvalifikaci. V později podané žalobě se již odkaz na relevantní judikaturu objevil. Stěžovatelka zde sice opět kvalifikovala svůj nárok pouze s odkazem na § 254 daňového řádu, protože se chybně domnívala, že jí nadměrné odpočty byly po dobu jejich

pokračování

prověřování zadržovány nezákonně, i zde však argumentovala (kromě jiného) nepřiměřenou délkou vytýkácího řízení a daňové kontroly.

[18] Lze tedy uzavřít, že krajský soud v nynější věci správně dovodil, že stěžovatelce náleží jak úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tak úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu v rozsahu dle bodu [11] tohoto rozsudku.

[19] Nejvyšší správní soud si je vědom skutečnosti, že výše uvedené závěry s sebou nesou jistá úskalí s ohledem na to, že procesní postup dle § 155 odst. 5 a dle § 254 je odlišný. Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu primárně počítá s neformálním postupem správce daně, který může být následně „zprocesněn“ podáním námitky proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, přičemž případný úrok se daňovému subjektu vrací z úřední povinnosti. S námitkou již je naloženo formálním způsobem – je o ní vydáno rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním. U úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu však nejde ani v první fázi o faktický postup a správce daně je vždy povinen vydat o něm rozhodnutí (srovnej citovaný rozsudek *ALLIED GROCERS*). Přiznaný úrok se vrací pouze k žádosti daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, publ. pod č. 3676/2018 Sb. NSS).

[20] V nynější věci bylo formálně postupováno podle § 254, byť materiálně se jednalo také o úrok dle § 155 odst. 5. Nejvyšší správní soud však považuje za rozhodující, že o požadavku žalobkyně bylo rozhodnuto formálním rozhodnutím, což je prvek, který je společný pro oba zmíněné procesní postupy, stejně jako to, že ve správním soudnictví se následně lze bránit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Stěžovateli tak nic nebrání v tom, aby v dalším řízení zajistil formální rozlišení rozhodnutí o úroku dle § 155 odst. 5 a § 254 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. dubna 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

