



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a JUDr. Faisala Husseiného ve věci

žalobce: **ELKO TRADING, spol. s r. o.**, IČO: 60720743  
sídlem K terminálu 7, 619 00 Brno  
zastoupený daňovým poradcem Ing. Danielem Kábou, Ph.D.  
sídlem Makovského nám. 2, 616 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2019, č. j. 47741/19/5200-11433-711413,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 11. 2. 2019, č. j. 189525/18/4300-12711-110766. Tímto rozhodnutím správce daně zamítl námitku žalobce proti úkonu správce daně při placení, konkrétně proti nepřiznání úroku z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ze zadržované zálohy na daň z příjmu právnických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období 2015 v důsledku daňové kontroly, prováděné u žalobce místně příslušným správcem daně.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v žalobě namítá, že přestože bylo vložení § 254a do daňového řádu iniciováno primárně ve vazbě na daň z přidané hodnoty, výklad správce daně, podle kterého lze toto ustanovení aplikovat pouze na nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty je restriktivní, účelový a ústavně nekonformní. Dle žalobce je daň z přidané hodnoty v tomto ohledu sice klíčovou, ale nikoliv jedinou daní, pro kterou lze § 254a daňového řádu využít. Podle žalobce by jistě zákonodárce v opačném případě použil v § 254a daňového řádu použil termín „nadměrný odpočet“ a nikoliv „daňový odpočet“, jak tomu v současném znění zákona je.
4. Podle žalobce užitím teleologického výkladu ve spojení s gramatickým lze dospět k závěru, že cílem § 254a daňového řádu je zkrátit čas, kdy může být daňový subjekt potenciálně znevýhodněn v důsledku zadržování jakýchkoliv peněžních prostředků, které náleží daňovému subjektu a tato skutečnost se výsledkem provedeného kontrolního postupu prokáže.
5. Pojem „daňový odpočet“ přitom v legislativě není definován, a měl by být interpretován v širších souvislostech, nikoliv pouze náhledem restriktivního jazykového výkladu. Vztažení § 254a daňového řádu pouze na daň z přidané hodnoty, vytvářelo by to nedůvodnou dvojkolejnost mezi daní z přidané hodnoty a ostatními daněmi. Žalovaný operuje v napadeném rozhodnutí s rozdílnou funkcí nadměrného odpočtu a zálohy na daň z příjmů, avšak zcela opomíjí ekonomickou stránku věci, např. cash-flow.
6. Dle žalobce je diskriminační, aby prodlení s vrátkou nadměrného odpočtu bylo způsobilé narušit ústavně zaručené právo vlastnit majetek a prodlení s vrácením u ostatních daní nikoliv. I v případě ostatních daní je adekvátní, aby daňovým subjektům náležel příslušný úrok jako kompenzace toho, že museli vyčkat na vrácení peněžních prostředků, které jsou po právu jejich. Dle žalobce vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, že každý zásah, přesahující spravedlivou míru, musí být patřičným způsobem kompenzován. Tyto závěry jsou dle žalobce aplikovatelné i na nyní projednávanou věc.

## III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s ohledem na téměř totožný obsah žalobních a odvolacích námitek v podstatě opakuje svou argumentaci, vyjádřenou v napadeném rozhodnutí, z něhož cituje a o jehož zákonnosti je nadále přesvědčen.

#### IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
9. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s právním názorem žalovaného (a správce daně), podle kterého v případě zadržování zálohy na daň z příjmu právnických osob po dobu vedení daňové kontroly nevzniká daňovému subjektu nárok na úrok z daňového odpočtu ve smyslu § 254a daňového řádu, přestože se jím tvrzená daň ukázala být v průběhu daňové kontroly správná.
10. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu platí, že „[d]aň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“ Podle § 174 daňového řádu pak platí, že „daň lze zajistit prostřednictvím placení záloh, jestliže daň není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti. Povinnost platit daň prostřednictvím záloh stanoví zákon.“ Předmětné ustanovení § 254a odst. 1 daňového řádu pak stanoví, že „[z]ákladem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je daňový odpočet stanovený správcem daně.“; z jeho odst. 2 pak vyplývá, že „[ú]rok z daňového odpočtu vzniká ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto daňové tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení, převedení nebo použití daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“
11. Podle § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů se zálohy na daň z příjmů „platí v průběhu zálohového období. Zálohovým obdobím je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Poplatník uvedený v § 2 pro účely výpočtu poslední známé daňové povinnosti však vyloučí příjmy a výdaje podle § 10. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně. Ze záloh, u nichž došlo k prodlení s placením, se na úhradu skutečné výše daně započítají pouze zálohy zaplacené do lhůty pro podání daňového přiznání. Do poslední známé daňové povinnosti se nezahrnuje daň připadající na samostatný základ daně podle § 20b. Záloha na daň se spravuje jako daň podle daňového řádu.“

12. Krajský soud v první řadě predestinuje, že v nyní projednávané věci není předmětem sporu skutkový stav, nýbrž pouze právní hodnocení, které bylo na jeho základě ze strany správních orgánů učiněno. Ze skutkového stavu tedy vyplývá, že žalobce platil zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2015, přičemž rozdíl mezi jím tvrzenou daní ve výši 500 840 Kč a zálohami, zaplacenými na tuto daň, činil 4 306 160 Kč. Dne 28. 7. 2016 byla ještě před vyměřením daně zahájena u žalobce správce daně daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2015. V průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno pochybení žalobce a platebním výměrem ze dne 9. 10. 2018, č. j. 162818/18/4230-23791-706426, byla žalobci vyměřena daň v jím tvrzené výši. Žalobce se proto domáhal po správci daně úroku ze zadržovaného daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu ve výši tvrzeného přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015.
13. Krajský soud považuje v nyní projednávané věci za účelné posoudit nejprve druhý bod, který žalobce činí sporným, tedy samotný nárok na úrok z daňového odpočtu v případě, kdy z důvodu zahájení daňové kontroly je pozdrženo vyměření daně a následné započtení zálohy na tuto daň. Nemá totiž smysl zabývat se tím, kdy žalobce podal žádost o vrácení přeplatku (což je datum, na které žalobce váže počátek času, za který mu náleží úrok z daňového odpočtu), jestliže není na jisto postaveno, zda žalobce má na tento úrok vůbec nárok.
14. S předmětnou žalobní námitkou se však krajský soud nemůže ztotožnit. Záloha na daň a daňový odpočet jsou totiž dva zcela odlišné instituty. Daňový odpočet je dle § 2 odst. 4 daňového řádu daní *largo sensu*, a přestože zákonodárce možná poněkud nešťastně použil v zákonné úpravě pojem „daňový odpočet“, a tudíž výklad tohoto neurčitého pojmu nutně podléhá interpretaci ze strany správních orgánů, příp. soudu, v tomto případě se v podstatě výlučně bude jednat o nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty.
15. To vyplývá i ze skutečnosti, že pojem „odpočet“ je pojmem zcela typickým pro daň z přidané hodnoty. V případě daně z přidané hodnoty si totiž daňový subjekt může uplatnit odpočet na své vlastní daňové povinnosti ve výši částky, kterou na dani z přidané hodnoty zaplatil jiným subjektům na vstupu – takto je zajištěn princip daňové neutrality, na kterém stojí celý systém daně z přidané hodnoty. V případě, že daňový subjekt zaplatí na dani z přidané hodnoty na vstupu více, než kolik má povinnost odvést na výstupu, vzniká mu nadměrný odpočet dle § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění. Naproti tomu pro obdobnou situaci, tedy kdy výdaje převyšují příjmy, se v případě daně z příjmů užívá dle § 38n zákona o daních z příjmů daňová pojmu „ztráta.“ Pojmy daňový odpočet a daňová ztráta přitom stojí vedle sebe rovnocenně v § 2 odst. 4 daňového řádu jako daň *largo sensu*, ačkoliv s každým z nich příslušná právní úprava nakládá přeci jen odlišným způsobem, váže s nimi odlišné důsledky pro daňový subjekt. Z uvedeného je proto zjevné, že pojem daňový odpočet nemá s daní z příjmů nic společného.
16. Nadto je potřeba zopakovat, že daňový odpočet představuje daň *largo sensu*, a tedy se jedná o peněžité plnění ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, avšak v případě nadměrného odpočtu se bude jednat o peněžité plnění, které je stát povinen poskytnout daňovému subjektu, neboť ten na dani odvedl více, než kolik si od této daně mohl odečíst, a tak došlo k narušení daňové neutrality – vrácení daňového odpočtu je tak prostým znovunastolením této daňové neutrality. Nepřiměřené zdržování s narovnáním daňové neutrality tak

skutečně může představovat zásah do práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, neboť daňový subjekt bude v daňovém přiznání typicky tvrdit, že již odvedl do státního rozpočtu na dani více, než kolik skutečně odvést měl.

17. Jak správně zdůraznil i žalovaný, naproti tomu záloha na daň je zajišťovacím institutem, kterým je uhrazena částečná nebo úplná platba daně, která dosud není stanovena ani splatná. Daňový subjekt platící zálohy na daň z příjmů do státního rozpočtu nic neodvádí. Zálohou na daň je pouze zvyšována pravděpodobnost splnění povinnosti daňového subjektu odvést příslušnou částku na dani z příjmů do státního rozpočtu. Do okamžiku, než je daňovému subjektu pravomocně vyměřena daň, tak záloha plní pouze svou zajišťovací funkci, a až po pravomocném vyměření daně se celá tato záloha na daň z příjmů započte. Pokud byla na záloze zaplacená vyšší částka, než je částka odpovídající daňové povinnosti daňového subjektu, vzniká takovému daňovému subjektu přeplatek ve výši odpovídající rozdílu mezi zaplacenými zálohami a vyměřenou daňovou povinností. Stejně tak by ale daňovému subjektu mohl vzniknout nedoplatek, pokud by vyměřená daň byla vyšší, než kolik na zálohách daňový subjekt zaplatil. V neposlední řadě pak může rozdíl mezi zaplacenými zálohami a vyměřenou daní činit 0 Kč. O jaký scénář se bude jednat, jak již krajský soud opakuje, však rozhodne až pravomocné vyměření daně, kterým se samotná výše daňové povinnosti určuje. Do takového okamžiku však nemůže dojít k zásahu do práva žalobce vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny, neboť vůbec není zjevné, zda daňový subjekt svou daňovou povinnost na dani z příjmů zajistil prostřednictvím záloh vyšší částkou, než kolik jeho daňová povinnost skutečně činila.
18. Až v případě, že je správce daně v prodlení s vrácením přeplatku, který vznikl započtením zálohy na pravomocně vyměřenou daň z příjmů, může daňový subjekt požadovat úrok z takto zadržované částky. Nikoliv však jako úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, nýbrž jako úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu, což pouze podporuje závěr krajského soudu, že daňový odpočet a vratitelný přeplatek (mj. i ze zálohy, započtené na daň, která samotnou výši daně převyšuje), jsou dva zcela odlišné instituty.
19. Nelze tak než uzavřít, že v případě záloh zaplacených na daň z příjmů právnických osob nelze po správci daně vyžadovat zaplacení úroku z nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu proto, že provedl daňovou kontrolu, a rozdíl mezi zaplacenými zálohami a vzniklou daňovou povinností odpovídá tvrzení daňového subjektu. Záloha na daň totiž není ani daní *largo sensu*, nýbrž pouze zajišťovacím institutem, a i poté, co již byla záloha na daň započtena na vyměřenou daňovou povinnost, a daňovému subjektu vznikl vratitelný přeplatek, obsahuje právní řád jiná ustanovení, která se s případným nepřiměřeným zadržováním tohoto přeplatku vypořádávají.
20. Konečně pokud žalobce namítá, že správce daně žalobci zadržoval po více než dva roky poměrně vysoké finanční prostředky, lze odkázat na § 174 odst. 5 daňového řádu, podle kterého správce daně v odůvodněných případech stanoví povinnost platit zálohy jinak, než je stanoveno příslušným zákonem. Jestliže daňová povinnost žalobce činila ve zdaňovacím období 2015 více než 9x méně, než v předchozím zdaňovacím období (neboť zálohy na daň z příjmů se dle § 38a zákona o daních z příjmů stanovuje na základě daňové povinnosti, stanovené v předchozím zdaňovacím období), mohl o tom mít žalobce dost pravděpodobně indicie již v průběhu roku 2015 a mohl si zažádat o adekvátní úpravu zálohy na daň z příjmů.

### V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
22. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. září 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu