



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **MS-Invest a.s.**
sídlem Koliště 1912/13, Brno
zastoupený BDO Czech Republic, s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.3.2020, č.j. 9360/20/5300-22444-702525,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9.3.2020, č.j. 9360/20/5300-22444-702525, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč k rukám právního zástupce žalobce BDO Czech Republic, s.r.o., a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 9.3.2020, č.j. 9360/20/5300-22444-702525, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 7.5.2018, č.j. 2344343/18/3003-52521-706025, tak, že původní výše úroku z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) přiznaného žalobci podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), za zdaňovací období března roku 2015 byla z 11 908 Kč změněna na 11 835 Kč; spolu s tím bylo žalobci sděleno, kam lze neoprávněně vyplacený úrok ve výši 73 Kč vrátit.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Podle žalobce neměl být aplikován § 254a daňového řádu. Žalobce rovněž poukazuje na to, že od konce zdaňovacího období do dne vrácení nadměrného odpočtu na osobní daňový účet žalobce uplynuly téměř 3 roky. Tuto dobu žalobce považuje za nepřiměřenou.
3. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že aplikace § 254a daňového řádu neodráží kompenzační funkci úroku, neboť zadržování nadměrného odpočtu ze strany správce daně významně ovlivňuje hospodaření daňového subjektu a platná právní úprava neobsahuje ustanovení, které by odpovídalo požadavkům směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a unijní judikatuře, neboť odporuje požadavkům na přiměřenost, efektivitu, rovnost a daňovou neutralitu ve vztahu k harmonizované právní úpravě DPH. Poukazuje na rozpor ceny „daňových“ peněz v případě prodlení ze strany správce daně a v případě prodlení daňového subjektu. Podle žalobce neexistuje vysvětlení pro stanovení výše úroku ze zadržení nadměrného odpočtu v tak nízké hodnotě, jakou představuje hodnota dle § 254a daňového řádu ve znění od 1.1.2015 do 30.6.2017. V této souvislosti žalobce rovněž poukazuje na rizika spojená s oddálením výplaty nadměrného odpočtu i nemožnosti předvídat datum vrácení tohoto odpočtu s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU.
4. Má-li úrok související se zadržením nadměrného odpočtu vyjadřovat finanční kompenzaci úměrnou běžné ceně peněz na trhu, náleží mu úrok alespoň na úrovni úroku uvedeného v prováděcím nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů s jejich uplatněním k zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. V této souvislosti odkazuje na text důvodové zprávy k novele daňového řádu (sněmovní tisk č. 580). Podle žalobce tak má aplikace § 254a daňového řádu diskriminační účinky. Nepřiměřeně nízkou hodnotou úroku, který žalovaný žalobci přiznal, podle žalobce žalovaný zasáhl do samotné podstaty institutu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, když nerespektoval jeho kompenzační charakter, jenž má představovat.
5. V podané replice a jejím doplnění žalobce reagoval na jednotlivá vyjádření žalovaného a na judikurní vývoj týkající se § 254a daňového řádu a dodal, že na úroky vzniklé po 30.6.2017 měl být aplikován § 155 odst. 5 daňového řádu a pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34 (věc „KORDÁRNA“).
6. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

7. Žalovaný předně odkázal na napadené rozhodnutí. V navazujících vyjádřeních žalovaný reagoval na judikaturní vývoj výkladu § 254a daňového řádu a uvedl, že na úrok z neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu DPH za období po 30.6.2017 by měla být aplikována právní úprava § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.7.2017.

III. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s., a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017 náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.
11. Podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.7.2017 náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po dni uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Tento úrok z daňového odpočtu pak odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.
12. Podle bodu 3 článku XI. zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, ve znění účinném od 1.7.2017 (dále jen „zákon č. 170/2017 Sb.“) platí, že u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
13. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal dne 27.4.2015 řádné přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce března 2015, v němž deklaroval nadměrný odpočet ve výši 463 503 Kč, který mu správce daně v návaznosti na daňovou kontrolu zahájenou dne 25.5.2015 neuznal a dne 14.2.2018 vydal platební výměr na DPH (č.j. 635535/18/3003-52521-706025), jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 196 002 Kč. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, kterému žalovaný vyhověl, neboť dospěl k závěru, že

žalobce prokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH (rozhodnutí o odvolání ze dne 25.4.2018, č.j. 2117167/18/3003-52521-706025). Dne 26.4.2018 vydal správce daně vyrozumění č.j. 2251617/18/3003-52521-706025 o převedení přeplatku na nedoplatek evidovaný na osobním daňovém účtu žalobce ve smyslu § 154 odst. 5 daňového řádu, které bylo žalobci doručeno dne 27.4.2018.

14. Dne 7.5.2018 vydal správce daně rozhodnutí o úroku z daňového odpočtu č.j. 2344343/18/3003-52521-706025 ve výši 11 908 Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil rozhodnutí správce daně tak, že upravil dobu úročení. Nově měla být doba úročení počítána od 26.10.2015 do 16.3.2018. Podle žalovaného správce daně nesprávně vyložil § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30.6.2017. Správce daně postupoval chybně, pokud nepřiznal žalobci úrok za dobu od 11.7.2017 do 1.9.2017 se zdůvodněním, že nepřiměřenou délku postupu prověřování nadměrného odpočtu zavinil v daném období žalobce svou nečinností. Konec lhůty, po kterou lze úročit dle § 254a daňového řádu, pak žalovaný stanovil s ohledem na § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Pokud jde o výši úroků, žalovaný vycházel stejně jako správce daně z § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30.6.2017.
15. Po vydání napadeného rozhodnutí se výši úroku ze zadržovaného nadměrného daňového odpočtu ve smyslu § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017 zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.7.2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS (dále též věc „EP ENERGY TRADING“). V této věci daňový subjekt za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2015 uplatňoval nadměrné odpočty DPH a na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal platební výměry, v nichž žalobci přiznal nadměrné odpočty v plné výši tak, jak byly tvrzeny v daňových přiznáních. Ve věci EP ENERGY TRADING přiznal správce daně rozhodnutím ze dne 15.11.2017 daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017. Nejvyšší správní soud ve věci EP ENERGY TRADING konstatoval, že „...§ 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (rozsudek Kordárna). Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.“
16. Nejvyšší správní soud tu vymezil dvě roviny, na základě nichž je třeba na úrok z neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu ve smyslu § 254a daňového řádu nahlížet, a to úročené období a výše úroku. V obou těchto případech dospěl k zásadnímu závěru, že úrok koncipovaný v § 254a daňového řádu požadavkům směrnice o DPH a unijní judikatuře nevyhovuje. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí podle Nejvyššího správního soudu nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34 (KORDÁRNA). Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po

posledním dni příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

17. Nejvyšší správní soud vycházel z toho, že relevantní právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu, účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, neobsahovala přesně vymezený okamžik, od kdy je tento úrok vypočítán, a pevně stanovenou dobu potřebnou pro prověřování nároků. Zdůraznil, že obvyklé vrácení odpočtu se zdrží o několikaměsíční dobu, která je zcela v dispozici správce daně a není v možnostech daňového subjektu tuto dobu jakkoliv ovlivnit. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že doba vymezená v § 254a daňového řádu pro určení úroku z protiprávně zadržovaného nadměrného odpočtu DPH není objektivně určena v návaznosti na konkrétně vymezený okamžik a část ustanovení týkající se určení počátku doby úročení je v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.
18. Druhá rovina, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval, se týkala výše úroků z prodlení; tu Nejvyšší správní soud vycházel z judikatury Soudního dvora EU, zejména z rozsudku ze dne 23.4.2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, v němž Soudní dvůr EU konstatoval: „Unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality, musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné daně z přidané hodnoty (DPH), zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotýcných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků.“ Podle Soudního dvora EU musí být unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odčitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem a v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce. Podle Nejvyššího správního soudu je tudíž již na první pohled bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že stanovená výše úroku obsažená v § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že „Zákonodárce si byl patrně problémů spojených s aplikací uvedeného ustanovení vědom, neboť je v mezidobí opakovaně novelizoval. S účinností od 1. 7. 2017 odstranil výslovné omezení jen na postup k odstranění pochybností, upravil odlišně počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2% body. Od 1. 1. 2021 by výše úroku z daňového odpočtu měla odpovídat polovině úroku z prodlení dle daňového řádu. Uvedená pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie“ (rozsudek ze dne 16.7.2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, ve věci EP ENERGY TRADING).
19. Z uvedeného je zjevné, že postup správce daně a žalovaného, aplikoval-li ve věci právní úpravu obsaženou v § 254a daňového řádu, ve znění od 1.1.2015 do 30.6.2017, kterou shledal Nejvyšší správní soud v rozporu s unijním právem, byl nezákonný a rozhodnutí žalovaného tak nemůže v rámci soudního přezkumu obstát.

20. Předkládal-li žalovaný v doplnění svých vyjádření svůj názor na výši úroku, v jaké by měla být žalobci za jednotlivá období přiznána, je nutno zdůraznit, že zdejšímu soudu v této fázi řízení s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu nepřísluší tyto žalovaným předestřené varianty přezkoumávat. Uvedené varianty nebyly vtěleny do žádného rozhodnutí, v němž by se autoritativně materializovaly vůči žalobci, který by měl především dostat náležitý procesní prostor se k těmto argumentům vyjádřit, obzvláště opírá-li žalovaný jednotlivé varianty úrokových sazeb o podklady, které doposud nemohly být žalobci známy.
21. V dalším řízení bude třeba, aby vzal žalovaný při zvažování variant řešení sporné právní otázky v úvahu právě principy zdůrazněné Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ve věcech KORDÁRNA a EP ENERGY TRADING.
22. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán závazným právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

23. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
24. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále šlo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika, doplnění repliky v návaznosti na další vyjádření žalovaného; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH ve výši 2 856 Kč. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku ve výši 19 456 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

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.

Brno 19. května 2022

David Raus v.r.
předseda senátu