

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **CEREPA, a. s.**, se sídlem Červená Řečice 107, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40014/15/5100-41453-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 1. 2018, č. j. 30 Af 20/2016 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobce uplatnil v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 nadměrný odpočet ve výši 10.004.562 Kč. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností však byla správcem daně platebním výměrem ze dne 25. 8. 2011 vyměřena žalobci vlastní daňová povinnost ve výši 579.771 Kč. Odvolání proti platebnímu výměru bylo dne 19. 12. 2011 Finančním ředitelstvím v Brně zamítnuto.

Žalobce stanovenou daňovou povinnost i s příslušenstvím ve dnech 7. 2. 2012 a 29. 3. 2012 uhradil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou, které Krajský soud v Českých Budějovicích vyhověl a rozsudkem ze dne 30. 4. 2014, č. j. 10 Af 534/2012 - 86, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému jako nově vzniklému odvolacímu orgánu namísto zaniklého Finančního ředitelství v Brně k dalšímu řízení. Žalovaný vydal dne 22. 1. 2015 rozhodnutí, kterým změnil původní platební výměr ze dne 25. 8. 2011 tak, že částka vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května 2011 ve výši 579.771 Kč se mění na částku nadměrného odpočtu ve výši 10.004.562 Kč, tedy ve výši původně nárokované žalobcem.

[3] Podáním ze dne 13. 4. 2015 se žalobce domáhal předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), přičemž rozhodnutím správce daně ze dne 22. 5. 2015 nebyl tento úrok žalobci předepsán, resp. bylo rozhodnuto, že mu dle daňového řádu nenáleží. Žalovaný pak prvostupňové rozhodnutí částečně změnil, námitce částečně vyhověl, přičemž úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobci přiznal z uhrazené daňové povinnosti vyměřené na základě zrušeného platebního výměru, nikoliv v daňovém tvrzení uvedeného a následně také vyměřeného nadměrného odpočtu.

[4] Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobu shledal důvodnou, rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na 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, (dále jen „rozsudek *Kordárna*“), zejména na jeho body [41] a [42]. Krajský soud uvedl, že si je vědom skutečnosti, že převažující řešenou otázkou byla v dané věci přiměřenost délky lhůty pro vedení postupu k odstranění pochybností bez vzniku úroku dle § 155 daňového řádu, nicméně i úrokem z neoprávněného jednání správce daně se Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zabýval. Krajský soud shledal, že závěry vyslovené v rozsudku *Kordárna*, které citoval, jsou plně aplikovatelné také na projednávanou věc. Mezi stranami bylo nesporné, že ke změně rozhodnutí správce daně došlo z důvodu nezákonného postupu, stejně tak, že žalobci byl následně vyměřen nadměrný odpočet v totožné výši, ve které si jej v daňovém přiznání nárokoval. Krajský soud proto posoudil, že je na místě žalobci přiznat úrok dle § 254 daňového řádu také z vyměřeného nadměrného odpočtu.

[5] Krajský soud uvedl, že ve smyslu rozsudku *Kordárna* se jeví racionálním vnímat nevyplacení nadměrného odpočtu žalobci jako intenzivní zásah do jeho majetkové sféry, kdy tento zásah spočívá v protizákonném zmenšení majetku, resp. v jeho protizákonném nezvětšení, a v širších souvislostech k němu přistupovat jako k „uhrazení“ této částky. Nelogickým je pak výklad žalovaného, že úrok nelze v daném případě přiznat, neboť by daň jako taková musela být aktivně ze strany žalobce uhrazena. Podle krajského soudu je takový výklad nutné označit za krajně restriktivní, silně se vzdalující ekonomické realitě a nezohledňující specifika systému daně z přidané hodnoty.

[6] Závěrem krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, vysvětlil, že se v posuzované věci neuplatnil postup podle § 254a daňového řádu, jenž byl do tohoto zákona včleněn s účinností od 1. 1. 2015, neboť ke dni nabytí účinnosti citované novely v souzené věci postup k odstranění pochybností již neprobíhal.

II. Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení při výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[8] Dle stěžovatele pro přiznávání úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě nadměrného odpočtu přiznaného až v řízení o opravném či dozorčím prostředku chybí opora v platném právu, neboť § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně uvádí, že úrok daňovému subjektu náleží z částky, která byla uhrazena, nikoliv odepřena. K takovému rozhodnutí tedy správní orgán nemá kompetenci. Krajský soud dle stěžovatele vyložil § 254 odst. 1 daňového řádu příliš extenzivně a v rozporu s jeho doslovným zněním.

[9] Závěry vyplývající z rozsudku ve věci *Kordárna*, na které v napadeném rozsudku odkazuje krajský soud jako na východiska svého rozhodování, lze dle stěžovatele považovat za závěry vyslovené spíše *obiter dictum,* neboť stěžejním řešeným problémem byl v rozsudku ve věci *Kordárna* úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového rádu ze zadržovaného (prověřovaného) nadměrného odpočtu. Ani z dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu dotýkajících se problematiky úroku dle § 155 a § 254 daňového řádu pak dle stěžovatele kromě citace vybraných pasáží rozsudku ve věci *Kordárna* (zejména bodu [41] a [42] předmětného rozsudku) nevyplývají další argumenty, které by byly natolik přesvědčivé a bezrozporné, aby bylo možné ignorovat doslovné znění § 254 odst. 1 daňového rádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[11] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Jádrem sporu je v nynější věci aplikovatelnost § 254 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy daňovému subjektu nebyl vyplacen jím nárokovaný odpočet z důvodu vydání platebního výměru znějícího na daňovou povinnost, který byl však posléze změněn tak, že daňovému subjektu přiznal původně vyčíslený nadměrný odpočet. Otázkou tedy je, zda žalobci z částky nadměrného odpočtu, který mu byl vyplacen až na základě změněného platebního výměru, přičemž předchozí rozhodnutí bylo zrušeno pro nezákonnost, náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[13] Stěžovatel se domnívá, že nemá povinnost poskytnout úrok z nevyplaceného nadměrného odpočtu, neboť znění zákona dopadá pouze na částku, která byla daňovým subjektem uhrazena, tedy částku, kterou byl daňový subjekt na základě nezákonného rozhodnutí povinen zaplatit.

[14] S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[15] § 254 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění zní: „*Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.*“
[16] Krajský soud dovodil, že kompenzaci žalobci prostřednictvím úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba poskytnout též z nevyplaceného nadměrného odpočtu, na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*.

[17] Nosný závěr rozsudku *Kordárna* zněl, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 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 plátci za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátci úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento závěr dovodil Nejvyšší správní soud na základě čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a na něj (resp. na čl. 17 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS) navazující judikatury Soudního dvora Evropské unie. Ten v mnoha rozhodnutích, jež jsou v rozsudku *Kordárna* citovány, uvedl, že členské státy mohou zadržet výplatu nadměrného odpočtu za účelem prověření správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům. Tato opatření však nesmí přesahovat rámec toho, co je nezbytné.

[18] V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* v bodě 53 Soudní dvůr konstatoval „*že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně rozsudek* C-25/07 Sosnowska, *bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.*“

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Kordárna* zabýval zejména dobou, po kterou je daňový subjekt povinen „bezplatně“ snášet prověřování nadměrného odpočtu, tedy od jakého data je zadržování odpočtu nepřiměřené

a má právo na kompenzaci prostřednictvím úroků. Tato skutečnost je zcela jistě pravdivá, neznamená to však, že by další závěry Nejvyššího správního soudu, které v tomto rozsudku vyslovil, nebyly aplikovatelné.

[20] V odstavci [41] rozsudku *Kordárna* Nejvyšší správní soud uvedl: *„Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátci za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátci odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu" uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní" podobu. Plátci se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku."*

[21] Tento závěr byl učiněn taktéž na základě judikatury Soudního dvora, jež v rozsudku Nejvyšší správní soud analyzoval. Vychází též z obecných principů neutrality daně z přidané hodnoty a proporcionality.

[22] Pro daňový subjekt totiž není rozdíl, zda je mu nadměrný odpočet zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před samotným vyměřením, či na základě rozhodnutí správce daně o tom, že na odpočet nemá nárok, které se následně ukáže jako nezákonné. Důsledek pro daňový subjekt je v obou případech stejný – nemožnost disponovat s peněžními prostředky, které mu náleží. Naopak lze říci, že druhá varianta má pro daňový subjekt ještě závažnější následky. V případě zadržování odpočtu před vyměřením v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly se jedná o preventivní opatření, které nijak nepředjímá výsledek těchto postupů.

[23] Obdobný závěr vyslovil též Soudní dvůr v rozsudku sp. zn. C-431/12 SC Rafinăria Steaua Română ze dne 24. 10. 2013 v odpovědi na předběžnou otázku rumunského soudu. Podstatou předběžné otázky bylo, zda článek 183 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby osoba povinná k dani, která požádala o vrácení přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu zaplaceného jako záloha na DPH, kterou je povinna odvést, nemohla získat od daňové správy členského státu úroky z prodlení s vrácením přeplatku, které bylo touto správou provedeno opožděně, za období platnosti správních aktů, jimiž bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím.

[24] Soudní dvůr v tomto rozsudku odkázal na svou předchozí judikaturu ve věci *Enel Maritsa Iztok 3* a konstatoval, že*: „pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze*

stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.“ Dále uvedl: ***„Kromě toho je třeba konstatovat, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.“*** (zvýraznění přidáno NSS)

[25] Na položenou předběžnou otázku proto Soudní dvůr odpověděl, že taková právní úprava, která neumožňuje získat úroky z prodlení za dobu, kdy byly v platnosti správní akty, jimiž bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím, odporuje článku 183 směrnice o DPH.

[26] Z výše uvedeného plyne, že závěry Soudního dvora ohledně povinnosti správce daně vyplatit za zadržovaný odpočet úroky, ze kterých vycházel Nejvyšší správní soud právě v rozsudku *Kordárna*, musí být aplikovány stejným způsobem i na situaci, kdy odpočet není vyplacen z důvodu nezákonného postupu správce daně.

[27] V současném případě se přitom jedná právě o takovou situaci. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je proto třeba vykládat eurokonformním způsobem tak, že „*částka, která byla daňovým subjektem uhrazena*“ zahrnuje také částku nadměrného odpočtu, která mu v důsledku nezákonného postupu správce daně nebyla vyplacena.

[28] Otázku eurokonformího výkladu přitom již Nejvyšší správní soud rozebíral ve vztahu k závěrům vyplývajícím z rozsudku *Kordárna* ohledně lhůty pro „bezplatné“ prověřování daňového odpočtu. Například v rozsudku ze dne 6. 10. 2015, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, Nejvyšší správní soud konstatoval, že soudy se nedopouští nepřípustného eurokonformního výkladu ani nepřípustné normotvorby, jsou to naopak daňové orgány, které nerespektují ustálenou judikaturu Soudního dvora. Jelikož česká vnitrostátní právní úprava je v posuzované otázce (tehdy otázka úroků při nepřípustně dlouhém prověřování daňového odpočtu, nyní otázka úroků při nevyplacení nadměrného odpočtu z důvodu nezákonného rozhodnutí správce daně) nedokonalá, musí soudy vyjít z práva Evropské unie.

[29] Stejný závěr, ke kterému nyní Nejvyšší správní soud dospěl, učinil kasační soud i v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 – 33, a přístup z rozsudku *Kordárna* považoval za správný: „*Nejvyšší správní soud nemá důvodu se od tohoto výkladu odchylovat – situaci uhrazené daně na základě nezákonného rozhodnutí považuje pro účely tohoto institutu za rovnocennou se situací nezákonného rozhodnutí o neuznání nadměrného odpočtu. Ostatně § 2 odst. 4 daňového řádu hovoří o tom, že pojem daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*“ Dále lze odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23.

[30] Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatele, že závěry rozsudku Kordárna nejsou dostatečně podložené a bezrozporné. Jak je zřejmé z výše uvedeného, tyto závěry zcela korespondují s výkladem učiněným Soudním dvorem.

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v nyní projednávané věci krajský soud postupoval správně, zrušil-li rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu