



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **Železniční opravny a strojírny s.r.o.**, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zastoupené Mgr. Miroslavem Surmánkem, advokátem se sídlem Loretánská 173/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015, č. j. 6182516/15/2005-53523-109918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2016, č. j. 5 Af 74/2015 – 46,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2016, č. j. 5 Af 74/2015 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** městskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosinec 2012, leden, únor, duben až červenec a září 2013 nároky na nadměrné odpočty. Žalovaný zahájil ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím postupy k odstranění pochybností. Platebními výměry ze dne 9. 2. 2015 a ze dne 10. 2. 2015 pak vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet DPH (v nižší než uplatňované výši) za zdaňovací období prosinec 2012, leden, únor a září 2013 a daňovou povinnost za zdaňovací období duben až červenec 2013. Přípisem ze dne 2. 3. 2015 žalovaný vyznamenal žalobkyni, že podle § 154 odst. 5 daňového řádu převedl přeplatek na DPH ve výši 768.733 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob.

[2] Rozhodnutími ze dne 16. 7. 2015 žalovaný změnil platební výměry v rámci autoremedury tak, že plně vyhověl odvolání proti platebnímu výměru za únor 2013 a zbývajícím odvoláním vyhověl částečně. Výsledkem bylo vyměření nadměrného odpočtu za všechna posuzovaná zdaňovací období. Přípisem ze dne 20. 8. 2015 žalovaný vyznamenal žalobkyni, že podle § 154 odst. 5 daňového řádu převedl přeplatek na DPH ve výši 4.288.684 Kč na úhradu nedoplatků žalobkyně na jiných daních. Zároveň sdělil, že zbývající část bude žalobkyni vrácena.

[3] Žalobkyně podala dne 24. 8. 2015 námitku „*podle § 159 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní v souvislosti s nepřiznáním úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu*“, v níž se domáhala s odkazem na judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu přiznání úroku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, protože jí nadměrné odpočty nebyly vráceny ve „*standardní lhůtě*“ (tj. ve lhůtě, ve které by byly vráceny v případě konkludentního vyměření). Současně tvrdila, že v posuzované věci nelze použít § 254a daňového řádu pro jeho rozpor s právem Evropské unie, tuzemskou judikaturou, zásadou rovnosti a zásadou legitimního očekávání.

[4] Žalovaný zamítl námitku rozhodnutím ze dne 23. 9. 2015, č. j. 6182516/15/2005-53523-109918. Podle jeho názoru žalobkyni nevznikl nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, protože žalovaný rozhodl o výši nadměrného odpočtu až na základě odvolání a dodržel lhůtu pro jeho vrácení podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dále žalovaný upozornil, že úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu lze přiznat pouze na základě § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015. Toto ustanovení ale na posuzovanou věc nedopadá, protože postupy k odstranění pochybností byly zahájeny před 1. 1. 2015. Podle přechodných ustanovení zákona č. 267/2014 Sb. lze tento úrok přiznat pouze v případě, kdy postupy k odstranění pochybností nebyly ukončeny do 31. 5. 2015. Současně žalovaný poučil žalobkyni, že se může odvolat podle § 254a odst. 5 daňového řádu.

[5] Žalobkyně podala „*z procesní opatrnosti*“ dne 26. 10. 2015 odvolání, v němž však vyjádřila přesvědčení, že odvolání proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015 není přípustné. Poučení o opravném prostředku bylo nesprávné, neboť § 254a daňového řádu nelze v posuzované věci použít.

[6] Dne 27. 11. 2015 žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2015 žalobu u Městského soudu v Praze. K přípustnosti žaloby zdůraznila, že se nedomáhala přiznání úroku podle § 254a daňového řádu, neboť toto ustanovení není v posuzované věci použitelné, ale žádala přiznání úroku podle § 155 odst. 5 téhož zákona. Proti úkonu správce daně při placení daní, tedy i v souvislosti s nepřipsáním úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je daňový subjekt oprávněn podat námitku podle § 159 daňového řádu. Podle § 159 odst. 4 proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky. Žalobkyně tedy vyčerpala řádné opravné prostředky ve smyslu § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Dále žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se nevypořádal s rozsáhlou argumentací uvedenou v námitce, na základě níž žalobkyně dovozovala, že úrok má být přiznán právě podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tuto argumentaci odkazující na judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu proto v žalobě zopakovala. Zdůraznila přitom aplikační přednost unijního práva a z toho vyplývající nemožnost použití § 254a daňového řádu a jeho přechodných ustanovení.

[7] Městský soud žalobu odmítl v záhlaví označeným usnesením pro nepřipustnost. Považoval za nesporné, že napadené rozhodnutí o námitce obsahovalo poučení o možnosti podat odvolání a že žalobkyně odvolání uplatnila. Žalovaný připustil odvolání s ohledem na předmět námítky a charakter požadovaného úroku, neboť se materiálně jedná o úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. O podaném odvolání probíhalo v době rozhodování soudu odvolací řízení, nevyčkáním výsledku tohoto řízení proto žalobkyně nevyčerpala řádné opravné prostředky.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti usnesení městského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka byla přesvědčena, že žaloba byla přípustná. Již v odvolání, v žalobě i v replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka zdůrazňovala, že žádala o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Proti úkonu správce daně souvisejícímu s nepřipsáním úroku podle citovaného ustanovení je možné uplatnit námitku podle § 159 odst. 4 daňového řádu, přičemž opravné prostředky proti rozhodnutí o námitce nejsou přípustné. Stěžovatelka podala odvolání pouze z procesní opatrnosti v návaznosti na chybné poučení o opravném prostředku uvedené v napadeném rozhodnutí. Byť žalovaný odvolání připustil, mohl by řízení o odvolání následně zastavit s poukazem na § 110 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[j]e-li v poučení připuštěno odvolání i tehdy, kdy je zákon nepřipouští, a je-li podáno odvolání, řízení o odvolání se zastaví“. V mezičase by však stěžovatelce uplynula lhůta pro podání žaloby.

[10] Žalovaný pochybil, pokud (jak popisuje ve vyjádření k žalobě) „s přiblížením k charakteru požadovaného úroku postupoval analogicky dle ustanovení § 254a odst. 5 DR, neboť se materiálně jedná o námitku ve věci vyplacení úroku z daňového odpočtu podle § 254a DR“. Žalovaný nebyl oprávněn „překlasifikovat“ podání stěžovatelky v situaci, kdy stěžovatelka zcela jasně a jednoznačně vyjádřila, jaký druh úroku požaduje a z jakých důvodů, a současně vysvětlila, proč nepožaduje úrok podle § 254a daňového řádu. V jednání žalovaného stěžovatelka spatřovala procesní klíčky a obstrukce, kterými se snaží znemožnit nebo přinejmenším oddálit přiznání úroku, na který má stěžovatelka nárok.

[11] Konkrétní důvody nemožnosti aplikace § 254a daňového řádu stěžovatelka popsala již v námitce, v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného, jejichž podstatné části v kasační stížnosti zopakovala. Zdůraznila, že požadovaný úrok se vztahuje k obdobím před 1. 1. 2015. I kdyby stěžovatelka hypoteticky připustila použitelnost § 254a daňového řádu, bylo by přiznání úroku vyloučeno na základě přechodných ustanovení. Nárok stěžovatelky ze zadržovaných nadměrných odpočtů vyplývá z práva EU a tuzemské judikatury a za současného stavu právních předpisů jej nelze uspokojit jinak než podle § 155 odst. 5 daňového řádu (viz rozsudek 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 též „Kordárna“, nebo rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 – 61, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 – 28). V rozsudku ve věci *Kordárna* Nejvyšší správní soud upozornil, že vnitrostátní právní úprava má při doslovném výkladu nepřijatelné dopady, proto je povinností soudu vykládat právo v souladu s ústavním pořádkem a právem EU.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že připustil proti napadenému rozhodnutí odvolání s ohledem na předmět námitky a charakter požadovaného úroku. Materiálně se jedná o námitku ve věci vyplacení úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, byť je tento úrok požadován zcela nebo částečně za období, kdy zákon jeho aplikaci nepřipouští (tj. za období před 1. 1. 2015, resp. fakticky před 1. 6. 2015). Záměrem žalovaného nebylo stěžovatelku poškodit, ale umožnit jí uplatnit právo podat opravný prostředek za situace, kdy zákon účinný v období, kterého se týká požadovaný úrok, neupravoval úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu.

[13] Ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu je speciální sankcí za nečinnost správce daně, která má odškodnit daňový subjekt za to, že správce daně nevrátil v zákonné lhůtě částku, která prošla testem vratitelnosti. Popsaná situace v případě vrácení nadměrných odpočtů stěžovatelce nenastala.

[14] Podal-li daňový subjekt po 1. 1. 2015 námitku proti postupu správce daně spočívajícím v nepřiznání úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu vzniklého před 1. 1. 2015, jedná se o požadavek na úrok ve smyslu § 254a daňového řádu. Za této situace by mělo být stěžovatelce analogicky přiznáno právo podat proti rozhodnutí o námitce odvolání, obdobně jako je toto právo přiznáno u úroku za období po 1. 1. 2015.

IV. Replika stěžovatelky

[15] V replice stěžovatelka poukázala na skutečnost, že nadměrné odpočty byly použity na úhradu nedoplatků stěžovatelky na jiných daních. Významnou část těchto nedoplatků tvořily úroky z prodlení vyměřené z důvodu pozdní úhrady daňové povinnosti. Tyto úroky správce daně stanovil podle § 252 daňového řádu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Pokud by správce daně vyměřil nadměrné odpočty v zákonné lhůtě, nevznikly by stěžovatelce úroky z prodlení na jiných daňových účtech (resp. doba úročení by byla výrazně kratší). Nadměrné odpočty by totiž byly převedeny na nedoplatky mnohem dříve. Proti úrokům z prodlení stěžovatelka nevznáší žádné námitky, považuje však za významné (pro názornou ukázkou ekonomické absurdnosti § 254a daňového řádu), že ve stejnou dobu, kdy stěžovatelce vznikaly úroky z prodlení k její tíži, správce daně zadržoval nadměrné odpočty DPH, které byly vyšší než úročené nedoplatky. Stěžovatelka úroky z prodlení správci daně zaplatila, správce daně ale své úroky z prodlení stěžovatelce zaplatit odmítá.

[16] Současná právní úprava § 254a daňového řádu a s tím spojená přechodná ustanovení nemají podle stěžovatelky logické ekonomické opodstatnění. Toto ustanovení je také v příkrém rozporu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, kterou stěžovatelka popsala v předchozích podáních. Stěžovatelka byla proto přesvědčena, že žalovaný neměl § 254a daňového řádu vůbec použít. Žalovaný ani městský soud se s námitkami stěžovatelky proti použitelnosti tohoto ustanovení vůbec nevyřádali.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Městský soud opřel závěr o nepřípustnosti žaloby pouze o skutečnost, že žalovaný připustil možnost podat odvolání v poučení napadeného rozhodnutí a že stěžovatelka odvolání skutečně podala. Nevyčkala-li stěžovatelka za této situace výsledku odvolacího řízení, nevyčerpala podle městského soudu řádné opravné prostředky ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Tento závěr městského soudu je zjednodušující a přinejmenším předčasný.

[20] Podle § 68 písm. a) s. ř. s. je žaloba nepřipustná, „*nevyčerpal-li žalobce řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, přípouští-li je zvláštní zákon*“. Žalobce je tedy povinen vyčerpat opravné

prostředky, které připouští zákon, nikoliv které připustil správní orgán nad rámec zákona. Bylo-li by poučení o možnosti podat opravný prostředek nesprávné, nezaložilo by přípustnost daného opravného prostředku. Daňový řád stanoví důsledek takto nesprávně zahájeného řízení v § 110 odst. 2, podle kterého „[j]e-li v poučení připuštěno odvolání i tehdy, kdy je zákon nepřipouští, a je-li podáno odvolání, řízení o odvolání se zastaví“.

[21] Městský soud se ovšem vůbec nezabýval tím, zda poučení o možnosti podat odvolání podle § 254a odst. 5 daňového řádu bylo v souladu s daňovým řádem a spokojil se s tím, že jej žalovaný připustil. Stěžovatelka přitom v žalobě uplatnila řadu argumentů, z nichž dovozovala, že § 254a daňového řádu jako celek nelze v posuzované věci použít. Tvrdila, že lhůta, od níž se počítá nárok na úrok, i úroková sazba stanovené v § 254a daňového řádu jsou v rozporu s požadavky stanovenými v judikatuře Soudního dvora (viz rozsudky ze dne 10. 7. 2008, *Alicja Sosnowska*, C-25/07; ze dne 24. 10. 2013, *SC Rafinăria Steauna Română*, C-431/12; ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenbeide*, C-286/94 a další; ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10; ze dne 18. 4. 2013, *Mariana Irimie*, C-565/11, ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail*, C-591/10, a usnesení ze dne 17. 7. 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13), které převzal Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *Kordárna*. Stěžovatelka zdůraznila aplikační přednost unijního práva, která vede k vyloučení aplikace rozporné vnitrostátní normy.

[22] V žalobě stěžovatelka dále namítla, že § 254a daňového řádu je v rozporu se zásadou rovnosti a zásadou legitimního očekávání. Poukázala také na přechodná ustanovení zákona č. 267/2014 Sb., kterým byl § 254a do daňového řádu zakotven s účinností od 1. 1. 2015. Článek VII bod 6 zákona č. 267/2014 Sb. stanoví, že „[b]yl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“. Pokud byl postup k odstranění pochybností zahájen v roce 2013, náležel by daňovému subjektu v důsledku tohoto přechodného ustanovení úrok pouze za období od 1. 6. 2015 dále. Ze všech uvedených důvodů byla stěžovatelka přesvědčena, že není přípustné, aby byl § 254a daňového řádu v posuzované věci aplikován.

[23] Jakkoliv se uvedené žalobní námitky vztahovaly částečně již k věcnému posouzení nároku stěžovatelky na úrok ze zadržování nadměrného odpočtu, městský soud je nemohl opomenout ani při posouzení řádných opravných prostředků, které byly stěžovatelce k dispozici podle daňového řádu. Určení, zda se stěžovatelka mohla domáhat posouzení nároku na úrok podle § 254a daňového řádu, nebo podle § 155 odst. 5 téhož zákona totiž vede k odlišnému závěru o tom, zda bylo proti napadenému rozhodnutí o námitce přípustné odvolání.

[24] Pokud správce daně nepřizná daňovému subjektu úrok požadovaný podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je prostředkem obrany proti takovému postupu správce daně námitka podle § 159 téhož zákona (viz rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 51/2015 – 81). Podle § 159 odst. 4 daňového řádu nelze proti rozhodnutí o námitce uplatnit opravné prostředky.

[25] Pokud správce daně nepřizná daňovému subjektu úrok požadovaný podle § 254a daňového řádu, je prostředkem obrany také námitka. Odstavec 5 citovaného ustanovení ovšem výslovně připouští, že „proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat“.

[26] Přestože stěžovatelka podala námitku již po 1. 1. 2015, tedy za účinnosti výslovné úpravy „úroku z daňového odpočtu“ v § 254a daňového řádu, vznesla v žalobě (shodně jako v předchozím řízení před žalovaným) řadu argumentů, jimiž použitelnost tohoto ustanovení v posuzované věci zpochybňovala a trvala na tom, že nárok na úrok měl být posouzen a přiznán za podmínek stanovených v rozsudku ve věci *Kordárna*, tedy podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Z usnesení městského soudu není zřejmé, proč argumentaci stěžovatelky, na níž byl postaven základ žaloby,

nepovažoval za důvodnou a bez bližšího odůvodnění podmínil přípustnost žaloby tím, že stěžovatelka musí vyčkat výsledku odvolacího řízení podle § 254a odst. 5 daňového řádu. Městský soud si nepoložil ani otázku, zda tímto požadavkem stěžovatelku „neposlal na slepou kolej“. Nelze totiž přehlédnout, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že § 254a na posuzovanou věc nedopadá, protože postupy k odstranění pochybností byly zahájeny před 1. 1. 2015 a podle přechodných ustanovení zákona č. 267/2014 Sb. lze úrok přiznat jen v případech, kdy nebyly dokončeny do 31. 5. 2015. Obdobně ve vyjádření k žalobě žalovaný připustil, že s ohledem na přechodná ustanovení zákona č. 267/2014 Sb. nejsou splněny podmínky pro použití § 254a daňového řádu, protože postupy k odstranění pochybností netrvaly od 1. 1. 2015 déle než 5 měsíců.

[27] Nejvyšší správní soud proto shledal usnesení městského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. V dalším řízení si městský soud bude muset nejprve vyjasnit otázku, jaká je rozhodná právní úprava pro posouzení nároku stěžovatelky na úrok ze zadržovaného odpočtu, a teprve v závislosti na odpovědi na tuto otázku bude moci posoudit, jaké opravné prostředky tato právní úprava připouštěla a zda jich stěžovatelka využila.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto usnesení městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1. s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne jsa vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. února 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu