



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Orifarm Supply A/S**
sídlem Energivej 15, 5260 Odense S, Dánsko
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL. M.
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17391/19/5100-41456-711233

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou krajskému soudu dne 28. 6. 2019 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 17391/19/5100-41456-711233 ze dne 29. 4. 2019 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 2698205/18/3201-52522-809589 ze dne 10. 7. 2018, jímž byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), které dle žalobce spočívalo v opožděné úhradě úroku z vratitelného přeplatku správcem daně dle § 155 odst. 5 DŘ, ve výši 0 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, jelikož správce daně nesprávně vyložil a aplikoval ustanovení § 254 DŘ a související ustanovení právních předpisů při posouzení rozhodné právní otázky, tedy zda žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 DŘ. Žalobce má předně za to, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je v souladu s § 254 DŘ nutné současné naplnění tří podmínek, a to: 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, 2) zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti tohoto rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, a 3) úhrada daně na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Žalobce je toho názoru, že i neuhrazení úroku z vratitelného přeplatku na základě nezákonného rozhodnutí správce daně spadá do rozsahu ustanovení § 254 DŘ, a že v případě žalobce došlo ke kumulativnímu splnění všech tří podmínek podle tohoto zákonného ustanovení, a žalobci tak vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k opožděné vyplacenému úroku z vratitelného přeplatku.
3. Žalobce předně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ, příp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, nelze podřadit pod žádnou zákonnou definici rozhodnutí o stanovení daně. Dle žalobce je nutné považovat úrok z vratitelného přeplatku za příslušenství daně, které je dle § 2 odst. 4 DŘ rovněž pro účely DŘ považováno za „daň“, kdy daní je i snížení příjmu veřejného rozpočtu dle § 2 odst. 1 DŘ. Rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku je dle žalobce třeba považovat za rozhodnutí dle § 101 DŘ, a je tedy dle žalobce nesporně ve své podstatě rozhodnutím o stanovení daně. Žalobce zde svou argumentaci opírá o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23. Žalobce má za to, že v jeho věci došlo ke změně rozhodnutí rozhodnutím odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) z důvodu nesprávného výkladu a aplikace příslušného právního předpisu v rozporu s evropským právem správcem daně, čímž byla porušena základní zásada zákonnosti daňového řízení vyjádřená v § 5 odst. 1 DŘ. Žalobce má za to, že pojem změny rozhodnutí dle § 254 odst. 1 DŘ je třeba vykládat v materiálním smyslu, k čemuž odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45. Žalobce tak má za to, že je nutno pokládat rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku za rozhodnutí, kterým se stanoví daň, kdy toto rozhodnutí bylo kvůli pochybení správce daně následně změněno rozhodnutím OFŘ pro nezákonnost, a proto je dle žalobce zcela zjevně nutné postupovat v souladu s § 254 DŘ a přiznat žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

4. Žalobce dále uvedl, že podmínku úhrady daně je třeba vykládat v materiálním smyslu. Dle žalobce pojem úhrady daně podle § 254 DŘ musí postihovat jak situace, kdy daňový poplatník fakticky uhradí daň státu, tak i situace, kdy daň měla být státem uhrazena daňovému poplatníku, ale fakticky vyplacena nebyla, přičemž odkazuje na rozhodnutí NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a rozhodnutí NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39.
5. Ze znění, smyslu a účelu ustanovení § 254 DŘ pak nelze dle žalobce žádným způsobem dovodit, že se vztahuje toliko na taková rozhodnutí správce daně, která byla vydána v nalézacím řízení. Rozhodnutí o předepsání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ je, i přes jeho deklaratorní povahu, ve své podstatě rozhodnutím, kterým se stanoví daň. Žalobce dále nesouhlasí se žalovaným, že by v jeho případě nebyla dána souvislost mezi zadržením daně (úroku z vratitelného přeplatku) a rozhodnutím o stanovení daně. Kdyby správce daně rozhodl v souladu s ustálenou judikaturou NSS o předepsání úroku z vratitelného přeplatku žalobci, tento úrok by mu byl vyplacen již v roce 2015 místo roku 2018. Dle žalobce v důsledku rozhodnutí o úroku došlo k nepředepsání úroku, a svou povahou se tak jedná o rozhodnutí o stanovení daně, v jehož důsledku došlo k neoprávněnému zadržení platby žalobci. Právě toto neoprávněné zadržení platby žalobci má být žalobci kompenzováno přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ustanovení § 254 DŘ. Žalobce má za to, že v souladu s citovanou judikaturou NSS je nutné pojem úhrada daně ve smyslu § 254 DŘ vykládat tak, že zahrnuje i platbu od správce daně směrem k daňovému subjektu, resp. její neoprávněné zadržení k újmě daňového subjektu.
6. Žalobce dále nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že platí obecný zákaz anatocismu, tedy zákaz úročení úroku, který je platný i pro řízení daňové. Žalobce má za to, že úrok z vratitelného přeplatku již v době podání podnětu k jeho předepsání žalobcem představoval pohledávku žalobce za žalovaným v konečné výši, neboť úročení bylo ukončeno současně s vrácením předmětného nadměrného odpočtu. Zákaz anatocismu a žalovaným citovaná judikatura NSS se dle žalobce týká zákazu složeného úročení. Žalovaný dle žalobce zaměňuje princip zákazu úročení úroků se situací, kdy je úrok placen z jistiny, která má shodnou okolnostní povahu nevyplaceného úroku (v této situaci zůstává jistina neměnná, dochází pouze k dalšímu navyšování úroku z prodlení). Žalobce má za to, že po dobu, za kterou nárokuje úrok z neoprávněného jednání správce daně, úrok z vratitelného přeplatku představoval právě neměnnou jistinu, a odkazuje opětovně na rozhodnutí NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Žalobce rovněž žalovanému vytýká, že posledně uvedené rozhodnutí NSS žalovaný odmítl aplikovat s argumentem, že v kontinentálním právu má rozhodnutí soudu závaznost pouze pro konkrétní rozhodovanou věc a navíc se nejedná o ustálenou judikaturu, což dle žalobce bez dalšího není možné. Žalobce k tomuto odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016-26.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě doručeném soudu dne 27. 8. 2019 shrnul dosavadní průběh řízení a kritéria, na jejichž základě byl podnět žalobce k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně posuzován. Žalovaný dále uvedl, že i nadále trvá na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, a proto na jeho odůvodnění v plném rozsahu odkazuje. Žalovaný následně uvedl, že rozhodnutí o úroku z vratitelného

přeplatku nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně ani dle zákonné definice § 147 DŘ, ani v širším slova smyslu jako rozhodnutí vydané v řízení při placení daní. Žalovaný považuje rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku skutečně za rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 DŘ, ale nejedná se dle něj o rozhodnutí o stanovení daně. Z rozhodnutí NSS ze dne 28. 2. 2017 č. j. 2 Afs 15/2017-23 dle žalovaného plyne pouze to, že rozhodnutí správce daně je pouze deklaratorní a samotný úrok vzniká a předepisuje se ze zákona. Žalovaný má s ohledem na neexistenci rozhodnutí o stanovení daně za to, že nemohla být splněna ani podmínka pro aplikaci § 254 odst. 1 DŘ v podobě zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný podotýká, že ke změně rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku došlo v důsledku přehodnocení původního závěru o naplnění podmínek pro přiznání úroku, na nějž však vzniká nárok přímo ze zákona (předmětnou změnou tedy nedošlo konstitutivně ke vzniku úroku, tedy neexistuje povinnost stanovená rozhodnutím), a také proto tedy nelze hovořit o změně rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku není rozhodnutím o stanovení daně, a tedy ani změna tohoto rozhodnutí není změnou rozhodnutí o stanovení daně, žalovaný nepovažuje za splněnou ani třetí podmínku ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ, tedy že by došlo k úhradě daně provedené na základě rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný tak nemá za to, že by byly podmínky pro aplikaci § 254 odst. 1 DŘ splněny. Žalovaný dále uvádí, že pouhý nesouhlas žalobce s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí nečiní toto rozhodnutí nezákonným. Žalobce v žalobě již neuvádí žádnou novou argumentaci, pouze rekapituluje své námitky uplatněné již v odvolání, kdy tyto námitky již žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Co se týče přípustnosti úročení úroku, pak žalovaný poukazuje na obecný zákaz anatocismu, tedy úročení úroku, který je platný i pro řízení daňové, kdy tento zákaz žalovaný dovozuje i z dikce § 253 odst. 3 DŘ za pomoci analogie, neboť pokud je úročení úroku zakázáno v případě úroku z prodlení, je nutno toto vyloučit i v případě úroku z vratitelného přeplatku. Žalovaný konečně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by bez dalšího odmítl rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, když z bodu 24 napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný k tomuto rozsudku přdestřel ucelenou protiargumentaci, na které trvá. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl s tím, že žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Replika žalobce

8. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 11. 10. 2019, v níž se vyjádřil k argumentům žalovaného, jimiž žalovaný odůvodnil neaplikaci rozhodnutí NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Žalobce má za to, že žalovaný pouze konstatoval nesouhlas s uvedeným rozsudkem, bez toho aniž by nabídl judikaturu či odborný názor, který by jeho postup odůvodnil. Žalobce dále uvedl, že žalovaný nezákonně zadržoval úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, přestože si musel být vědom předchozí ustálené judikatury NSS. Žalovaný tak způsobil, že se předmětný úrok nestal vratitelným přeplatkem již v době jeho vzniku (tj. v roce 2014, kdy byl nadměrný odpočet žalobci potvrzen a vyplacen), ale až v roce 2018, kdy bylo vydáno rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku bylo de facto rozhodnutím o stanovení daně, neboť až vydáním tohoto rozhodnutí došlo k předepsání úroku na osobní daňový účet žalobce. Žalobce má za to, že pokud by žalovaný předepsal úrok z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet žalobce již v roce 2014, pak by žalobce za období počínající 30. dnem následujícím po podání podnětu k předepsání úroku

ze dne 15. 4. 2015 do dne 6. 3. 2018, kdy byl poukázán úrok z vratitelného přeplatku žalobci na jeho bankovní účet, mohl požadovat po správci daně kompenzaci za opožděné vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ. Žalobce následně uzavřel, že mu náleží za období od 16. 5. 2015 do 6. 3. 2018 úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ, jinak by žalobce nebyl nijak kompenzován za pozdní vyplacení úroku z vratitelného přeplatku způsobené žalovaným.

V. Posouzení věci soudem

9. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil následující. Žalobce dne 15. 5. 2015 podal u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) podnět k předepsání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ, a to z důvodu neúměrně dlouhého zadržování nadměrných odpočtů za zdaňovací období listopad 2013 a prosinec 2013, které byly předmětem postupu správce daně k odstranění pochybností a následně také daňové kontroly. Správce daně následně uznal nadměrný odpočet v původní žalobcem tvrzené výši a byl správcem daně žalobci vyplacen dne 4. 12. 2014. Správce daně rozhodnutím ze dne 30. 4. 2015, č. j. 3400749/15/2001-53521-110328, žalobcem požadovaný úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal. Toto rozhodnutí bylo následně k odvolání žalobce potvrzeno rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 4. 5. 2016, č. j. 18533/16/5300-22441-711661, které poté žalobce napadl správní žalobou. V rámci řízení před soudem žalovaný sdělil soudu záměr odvolatele uspokojit a vydal rozhodnutí ze dne 20. 2. 2018, č. j. 7449/18/5300-22441-711776, jímž postupem dle § 124 DŘ změnil původní rozhodnutí tak, že žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ ve výši 29 084 400 Kč, jenž byl následně žalobci uhrazen na jeho účet dne 6. 3. 2018. V reakci na tento postup správce daně žalobce podal dne 14. 6. 2018 ke správci daně podnět k přiznání a předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ v souvislosti s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 2. 2018 č. j. 7449/18/5300-22441-711776, z částky 29 084 400 Kč za období od 16. 5. 2015 do 6. 3. 2018. Dne 10. 7. 2018 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 2698205/18/3201-52522-809589, jímž žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 29. 4. 2019 rozhodnutím č. j. 17391/19/5100-41456-711233 tak, že odvolání žalobce zamítá a napadené rozhodnutí správce daně potvrzuje.
10. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ a současně požadavek na přiznání úroku z úroku je v rozporu se zásadou zákazu anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení. Dle žalovaného je pro posouzení předmětné věci zásadní výklad § 254 odst. 1 DŘ, dle kterého daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za splnění tří podmínek, a to: 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, 2) toto rozhodnutí bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, a 3) úhrada daně na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím o stanovení daně. Žalovaný však nepovažuje rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 DŘ. Rozhodnutím, jímž byl úrok z vratitelného přeplatku k podanému odvolání přiznán, nebyla stanovena žádná daň, nýbrž byla pouze konstatována existence nároku odvolatele na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ v konkretizované výši coby paušalizovaná „náhrada škody“ za neúměrnou dobu prověřování nároku na nadměrný odpočet. Dle žalovaného tak nebyla splněna již podmínka 1), a nemohlo tak

dojít ke vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť všechny zákonné podmínky dle § 254 odst. 1 DŘ musí být dle žalovaného splněny kumulativně. Žalovaný dále uvedl, že z důvodu nenaplnění podmínky 1) nemohla být naplněna z logiky věci ani podmínka 2), tedy zrušení, změna či prohlášení za nicotné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti či z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Ke změně původního rozhodnutí a přiznání úroku z vratitelného přeplatku ve výši 29 084 400 Kč došlo v důsledku přijetí a aplikace rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013, kdy touto změnou došlo dle žalovaného pouze k přehodnocení původního závěru o naplnění podmínek pro přiznání úroku, na nějž však vzniká nárok přímo ze zákona, a nedošlo tedy konstitutivně ke vzniku úroku, a proto nelze hovořit o změně rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ. Žalovaný nemá za splněnou ani podmínku 3), tedy úhradu daně, neboť ani v případě pojetí „úhrady daně“ jako zadržování platby správcem daně, se v případě odvolatele nejednalo o zadržení plnění, jež by bylo stanoveno v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně. K námitce žalobce o přípustnosti úročení úroku žalovaný uvedl, že platí obecný zákaz úročení úroku, který je platný i pro řízení daňové, což žalovaný dovozuje z ustálené judikatury a dále z dikce § 253 odst. 3 DŘ za pomoci analogie, kdy žalovaný má za to, že v DŘ je obsažena právní norma, která předmětnou právní otázku výslovně upravuje u institutu se stejným účelem, a pokud je úročení úroku zakázáno v případě úroku z prodlení, je nutno jej vyloučit analogicky i v případě úroku z vratitelného přeplatku. Žalovaný dále uvedl, že se neztotožňuje s rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, jenž považuje za ojedinělý, který není následován a doplněn konstantní judikaturou. Žalovaný má za to, že NSS v podstatě nepopřel závěr, že princip anatocismu platí také pro daňové řízení, pouze shledal, že v případě, kdy částka úroku již vykryštalizovala a je pevně ohraničena a dána pevnou částkou, lze tuto částku chápat jako novou jistinu *sui generis*. S rozlišením na přirůstající a nepřirůstající úrok se žalovaný neztotožňuje. Žalovaný má za to, že NSS v citovaném rozsudku nepředložil ke své úvaze dostatečné argumenty k tomu, aby obecně uznávaný zákaz anatocismu prolomil. Odlišení předestřené NSS není přesvědčivé také proto, že ukončení narůstání úroku po zaplacení jistiny je vlastností, kterou má (nebo potenciálně může mít) každý úrok. Jde tedy v podstatě o odlišení časové, podle kterého by v okamžiku, kdy úrok přestane narůstat, bylo možné úročit každý úrok. Žalovaný uzavřel, že byť je úrok daní v širším slova smyslu, stále se jedná o příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 DŘ, které nemůže být nikdy jistinou, z níž by se odvíjelo další příslušenství daně; pod pojmem jistina je totiž nutné chápat hlavní dluh, ke kterému teprve přirůstá příslušenství.

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podle § 65 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
13. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem

stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.

14. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je dle krajského soudu předmětem sporu otázka, zda žalobci vznikl nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ v důsledku opožděně vyplaceného úroku z vratitelného přeplatku, jenž mu byl přiznán rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 2. 2018, č. j. 7449/18/5300-22441-711776. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil postupem dle § 124 DŘ původní rozhodnutí o nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku tak, že žalobci úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ přiznal. Změnu původního rozhodnutí žalovaný odůvodnil rozsudkem NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, který v době svého rozhodnutí již považoval za ustálenou judikaturu NSS.
15. Dle § 155 odst. 5 DŘ, je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
16. Podle § 254 odst. 1 DŘ 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.
17. Předně je třeba souhlasit s žalobcem i s žalovaným, že pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplývají z výše citovaného ustanovení § 254 odst. 1 DŘ tři podmínky, které musí být naplněny kumulativně, a to:
 - 1) existence rozhodnutí o stanovení daně,
 - 2) zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti tohoto rozhodnutí o stanovení daně z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, a
 - 3) úhrada daně na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím o stanovení daně.Spor mezi žalobcem a žalovaným vzniká již v otázce naplnění první podmínky, tedy zda v předmětné věci je rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ rozhodnutím o stanovení daně.
18. Dle zjištění krajského soudu žalobci vznikl žalovaným dodatečně v celém rozsahu uznaný nárok na nadměrný odpočet. Ten je třeba považovat za „majetkový nárok vůči státu vyplývající přímo ze základních strukturálních principů DPH, na nichž je tato daň postavena.

Je to negativní daňová povinnost, která vzniká jako logický důsledek toho, že v určitých časových intervalech je u určitého plátce jeho daň na vstupu vyšší než daň na výstupu.“(viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). Nárok na vrácení nadměrného odpočtu jakožto vratitelného přeplatku je třeba považovat za daň ve smyslu § 2 odst. 1 DŘ, dle něž předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Vratitelný přeplatek zde představuje ono snížení veřejného rozpočtu. Za daň je pak považováno dle § 2 odst. 4 DŘ i příslušenství daně, kterým jsou dle odst. 5 téhož ustanovení úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Za daň je proto třeba označit rovněž úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 DŘ, který vzniká v režimu daňového zákona.

19. Předmětem sporu však je otázka, zda rozhodnutí správce daně o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ je rozhodnutím o stanovení daně. Zda má být o tomto úroku vydáno správcem daně rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 DŘ již bylo vyřešeno judikaturou NSS; např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, konstatoval NSS, že: *„O úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, se vydá rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 tohoto zákona. Z hlediska právní jistoty daňových subjektů a účinného přístupu k soudní ochraně je zásadní, aby se o existenci a výši nároku rozhodovalo na základě formalizovaného postupu“*. Krajský soud se s tímto závěrem, stejně jako strany sporu, ztotožňuje. Co se týče povahy rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, pak je třeba uvést, že z ustanovení § 155 odst. 5 DŘ je zřejmé, že úrok z vratitelného přeplatku představuje určitou majetkovou kompenzaci náležití daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhé zadržování vratitelného přeplatku (v této věci nadměrného odpočtu), což vyplývá i z rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, dle něž: *„Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Lze předpokládat, že pokud by jimi plátce disponovat mohl, za obvyklého běhu věcí by z nich získal výnos pohybující se zhruba na úrovni průměrné výnosnosti běžných investic v rozhodné době, tedy v podmínkách České republiky v současné době zhruba ve výši vícero jednotek procent ročně.“*. Dále dle rozsudku NSS ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72 *„placení úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu není trestem pro správce daně. Nejedná se o sankční opatření, jak se snaží nastínit stěžovatel, ale jedná se o dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo“*.
20. Z dikce § 254 odst. 1 DŘ je zřejmé, že jednou z podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je, jak již bylo uvedeno výše, existence „rozhodnutí o stanovení daně“. Samotná skutečnost, že úrok z vratitelného přeplatku lze podřadit pod pojem daň tedy nestačí. Pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ sice není v DŘ výslovně definován, avšak v § 147 odst. 1 DŘ uvádí, jaká rozhodnutí považuje za rozhodnutí o stanovení daně. Nadpis, který je použit v § 147 DŘ, lze použít jako vodítko při výkladu zákona (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-40). Dle § 147 odst. 1 DŘ správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Krajský soud má za to, že ustanovení § 147 odst. 1 DŘ právě i s ohledem na použitý nadpis typově vymezuje rozhodnutí, která jsou považována za rozhodnutí o stanovení daně, byť je okruh těchto rozhodnutí postupně

doplňován judikaturou NSS, u nichž shledává NSS podobnost s rozhodnutími vydanými v nalézacím řízení (např. dle rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39 zde patří rovněž rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 DŘ). Žalobce však existenci tohoto ustanovení a jeho obsah zcela opomíjí a nijak jej ve své žalobě nebere v potaz, a ani tvrzení žalovaného ve vztahu k aplikaci tohoto ustanovení na předmětnou věc nijak nevyvrací; žalobce pouze popírá tezi žalovaného, že by se úprava § 254 odst. 1 DŘ vztahovala jen na rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, a činí tak pouze s odkazem na znění, smysl a účel ustanovení. Dle krajského soudu však tato skutečnost plyne právě z ustanovení § 147 odst. 1 DŘ, jenž rozhodnutí o stanovení daně váže na nalézací řízení, což ostatně podpůrně vyplývá i z důvodové zprávy k DŘ, dle níž *“Odstavec 1 (§ 254) přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně.”* (zvýraznění doplněno krajským soudem). Zákonodárce tak zněním § 254 odst. 1 DŘ dal dle krajského soudu najevo svou vůli kompenzovat majetkovou újmu způsobenou rozhodnutími správce daně vydanými v nalézacím řízení, tedy v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím, což jsou řízení směřující ke správnému stanovení daně. Tuto skutečnost ostatně podporuje i rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, citovaný žalobcem, v němž se NSS ve vztahu k aplikaci § 254 odst. 1 DŘ vyjádřil tak, že: *„Přiznáním úroku je postihováno negativní jednání (nezákonný postup) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně; není přitom rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení (vyměřovacím či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda při stanovení daně postupoval lege artis.“* (zvýraznění doplněno krajským soudem). Nelze tedy bez dalšího tvrdit, že rozhodnutí správce daně, které spadá pod § 101 odst. 1 DŘ, je zároveň rozhodnutím o stanovení daně. Lapidárně řečeno, ne každé rozhodnutí o dani, je zároveň rozhodnutím o stanovení daně.

21. S odkazem na výše citované rozhodnutí NSS ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72 má krajský soud za to, že účelem úroku z vratitelného přeplatku je dorovnání finančního znevýhodnění daňového subjektu, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu správcem daně nedošlo, a je tak paušalizovanou náhradou majetkové újmy daňového subjektu, a proto rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 DŘ – které má navíc pouze deklaratorní povahu, jak plyne z rozhodnutí NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, dle nějž: *„Jedná se o rozhodnutí deklaratorní, jímž se závazně konstatuje existence nároku na úrok z vratitelného přeplatku, který daňovému subjektu vzniká přímo ze zákona.“* – nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně, neboť má zcela jiný smysl, účel i povahu, než je správné stanovení daně v nalézacím řízení. Náhled na uvedenou problematiku pak nemění ani argumentace žalobce uvedeným rozhodnutím NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, neboť z něj vyplývá pouze skutečnost, že správce daně má dle NSS vydat o úroku z vratitelného přeplatku, jenž vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 DŘ, a to zejména za účelem zachování právní jistoty daňového subjektu. Z uvedeného rozhodnutí NSS tedy neplyne skutečnost, že se jedná o rozhodnutí správce daně, kterým se stanoví daň. Žalobce ve své žalobě považuje rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku za rozhodnutí o stanovení daně pouze na základě faktu, že vratitelný přeplatek lze podřadit pod pojem „daň“, a že dle judikatury NSS je třeba, aby o něm správce daně vydal rozhodnutí dle § 101 odst. 1 DŘ.

Takové argumenty žalobce však pro závěr, že se jedná o rozhodnutí o stanovení daně, považuje krajský soud za nedostačující.

22. Krajský soud podotýká, že žalobce na několika místech své žaloby cituje rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Ve věci rozhodnuté uvedeným rozsudkem žalobce požadoval přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ z již dříve přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ. Předmětem posouzení tedy nebylo rozhodnutí o úroku dle § 155 odst. 5 DŘ, což je v projednávané věci zásadní, i s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, 9 Afs 298/2018-24, dle nějž: *„Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil či, že je lze vzájemně zaměňovat.“* Krajský soud jej proto v projednávané věci ve vztahu k posouzení naplnění podmínek § 254 odst. 1 DŘ neaplikoval.
23. Krajský soud dále podotýká, že žalobce ve své replice argumentuje, že rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku bylo de facto rozhodnutím o stanovení daně, neboť až vydáním tohoto rozhodnutí došlo k předepsání úroku z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet žalobce. Žalobce se však i zde svými argumenty mýlí se zněním podmínek vymezených v § 254 odst. 1 DŘ, neboť za rozhodnutí o stanovení daně považuje rozhodnutí, kterým bylo změněno původní zamítavé rozhodnutí žalovaného, a nikoliv rozhodnutí, kterým nebyl úrok z vratitelného přeplatku přiznán, jenž mělo být dle argumentace žalobce uvedené v žalobě změněno žalovaným pro nezákonnost.
24. Dle krajského soudu tak nebyla naplněna již základní podmínka pro uplatnění § 254 odst. 1 DŘ, tedy existence rozhodnutí o stanovení daně. Vzhledem k tomu, že všechny výše vymezené podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být splněny kumulativně, a tedy již nenaplnění jedné z nich znamená, že nedošlo k naplnění hypotézy předmětného ustanovení, žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nevznikl. Krajský soud proto považuje již za nadbytečné vypořádávat se s argumentací žalobce uváděnou ve vztahu k naplnění zbylých dvou podmínek dle § 254 odst. 1 DŘ, jakožto i k přípustnosti úročení úroků a přístupu správce daně a žalovaného k (ne)aplikaci judikatury NSS.
25. Krajský soud nad rámec tohoto rozhodnutí poukazuje na právní úpravu obsaženou v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu“). Jedná se o obecný předpis řešící nezákonné jednání veřejné správy, které žalobci umožňuje domáhat se tvrzené majetkové újmy způsobené správcem daně, přestože ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně v důsledku nenaplnění zákonných podmínek § 254 odst. 1 DŘ v případě žalobce nedošlo.

VI. Závěr a náklady řízení

26. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

27. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 26. 11. 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu