



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a Mgr. Marka Bedřicha ve věci

žalobkyně: **Honister SE**, IČO 24259543
sídlem Havlíčkovo náměstí 2859/12, 130 00 Praha 3
zastoupený BD Consult, s. r. o.,
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45585/17/5300-22441-711913,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhala svou žalobou zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí vydaného Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „žalovaná“ nebo „odvolací orgán“), jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „prvostupňový orgán“ nebo „finanční úřad“) ze dne 5. 9. 2016, č. j. 6543110/16/2006-51524-110285 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) o úroku z vratitelného přeplatku.

2. Žalobkyně nejprve popsala průběh řízení, který předcházel podání správní žaloby. Konkrétně uvádí, že dne 7. 4. 2015 zahájil finanční úřad daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014. Kontrola byla ukončena dne 25. 1. 2016. Na základě této kontroly byl finančním úřadem dne 8. 2. 2016 vydán platební výměr, ve kterém byl žalobkyni přiznán nadměrný odpočet ve výši 576 763 Kč, který byl žalobkyni poukázán na účet dne 12. 2. 2016. Žalobkyně poté požádala o přiznání úroku ve výši 14 % + repo sazba ČNB z vyměřeného nadměrného odpočtu počínaje uplynutím 3 měsíců od termínu pro podání daňového přiznání. Finanční úřad žádný úrok nepřiznal a žalovaný v rozhodnutí o odvolání odmítl přiznat úrok ve výši 14 % + repo sazba, přiznal pouze 1% + repo sazba ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení kontroly.
3. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně zpochybňuje použitelnost ust. § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) na danou situaci. Toto ustanovení se dle žalobkyně vztahuje pouze na postup k odstranění pochybností, nikoli na daňovou kontrolu. Zahrnutí kontroly do úroků z nadměrného rozpočtu do § 254a obsahuje až novela daňového řádu č. 170/2017 Sb., která nabyla účinnosti až 1. 7. 2017 a není tedy na danou situaci použitelná. Žalobkyně dále cituje z důvodové zprávy k novele daňového řádu č. 170/2017 Sb., která shrnuje dosavadní právní stav a v níž se mimo jiné uvádí: „Časový test je vztažen toliko na postup k odstranění pochybností, nikoli tedy na daňovou kontrolu, kterou lze rovněž prověřovat správnost výše uplatněného daňového odpočtu.“ Žalobkyně poznamenává, že platnou právní úpravou jak před datem 1. 1. 2015, tak po něm, není otázka úroků z odpočtu DPH v případě kontroly před vyměřením daně nijak řešena. Žalobkyně je tak přesvědčena, že se na ni vztahuje postup platný do 31. 12. 2015, odpovídající rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci „Kordárna“, tedy jí náleží úrok ve výši 14 % + repo sazba ČNB platná v první den kalendářního pololetí.
4. Za absurdní by žalobkyně naopak považovala situaci, kdy by jí nebyl přiznán úrok žádný, neboť by na ni nedopadalo ustanovení § 254a daňového řádu, jež do daňového řádu vnesla novela č. 267/2014 Sb., která pamatuje pouze na postup k odstranění pochybností, avšak nadále ignoruje daňovou kontrolu. Svým postupem finanční úřad způsobil žalobkyni škodu plynoucí ze zadržování zákonně a správně vykázaného nadměrného odpočtu. Nárok na úroky žalobkyně opírá o četnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Žalobkyně zejména upozorňuje na rozhodnutí SDEU sp. zn. C-120/15 Kozovber ze dne 21. 10. 2015 ve věci vyplácení úroků z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu prostřednictvím právě daňové kontroly. Z tohoto rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má nárok na úrok z prodlení.
5. *Ve druhém žalobním bodu* se žalobkyně věnuje rozdílu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Předně uvádí, že ačkoliv se na první pohled může jevit, že se jedná o činnosti podobné, jsou ve skutečnosti velmi odlišné. Postup k odstranění pochybností je štíhlý, rychlý nástroj k odstranění jednotlivých, konkrétních pochybností, k jehož zahájení je stanovena třicetidenní lhůta od termínu pro podání daňového přiznání. V případě správně a zákonně provedeného postupu k odstranění pochybností by prověřování nemělo být nikterak dlouhé či rozsáhlé a mělo by se jednat o podstatně menší zatížení daňového subjektu. Tomu pak může odpovídat nižší kompenzace stanovená

zákonodárcem v ust. § 254a daňového řádu. Naproti tomu pravidla pro daňovou kontrolu umožňují při jejím provádění postupovat daleko šířeji a kromě prekluze není vymezena lhůta pro zahájení ani délku kontroly. Z uvedeného vyplývá možnost daleko většího zatížení daňového subjektu, které si žádá vyšší míru kompenzace, než je tomu v případě postupu k odstranění pochybností. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu nesmí postup k odstranění pochybností být volně zaměňován s daňovou kontrolou. Žalobkyně se domnívá, že volba nesprávného, pro daňový subjekt více zatěžujícího postupu, by měla způsobovat i odpovídající dopady na správce daně.

6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na nečinnost finančního úřadu při předmětné kontrole (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016, č. j. 10 A 189/2015-44), při níž měla být posouzena pouze jedna smlouva. Namísto odpovídajícího postupu k odstranění pochybností správce daně zvolil invazivnější daňovou kontrolu. V rámci této kontroly byl pak po dobu 7 měsíců nečinný. Dle žalobkyně akceptace výkladu žalovaného o nepoužitelnosti rozsudku „Kordárna“ by v praxi znamenala, že správce daně, s cílem použít ust. § 254a daňového řádu, by mohl libovolně zaměňovat postup k odstranění pochybností s daňovou kontrolou.
7. *Ve čtvrtém žalobním bodu* uvádí žalobkyně svou úvahu o výši kompenzace daně ust. § 254a daňového řádu, tedy toliko ve výši 1 % + repo sazba ČNB. Pokud je kompenzace za příliš dlouhé prověřování nadměrného odpočtu DPH „cenou za čas věnovaný prověřování nadměrného odpočtu“, měla by tato náhrada dle žalobkyně kompenzovat prověřovanému subjektu fakt, že po neúměrně dlouhou dobu nemá k dispozici určité finanční prostředky. Náhrada by měla zobrazovat určitou cenu peněz. K přijetí rozsudků typu „Kordárna“ došlo především z důvodu, že tuzemská právní úprava nereagovala na škody vznikající daňovým subjektům z důvodů příliš dlouhého prověřování a zadržování nadměrného odpočtu DPH. Jestliže pak zákonodárce takovou úpravu přijal, avšak stanovil úrok v bagatelní výši, lze polemizovat o souladu takové právní úpravy s pravidly Evropské unie. Za tímto účelem žalobkyně cituje z usnesení SDEU ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. C-654/13 ve věci Delphi Hungary, z něhož plyne, že je věcí vnitrostátního práva při dodržení zásad rovnocennosti a efektivity stanovit pravidla pro placení takových úroků. Dále žalobkyně odkazuje na stanovisko generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 5. 10. 2017 ve věci C-387/16; v něm se mimo jiné uvádí, že výše úroků z prodlení je obvykle stanovena vnitrostátními právními předpisy členských států a pokud není tato výše stanovena na zjevně nízké úrovni, což by bylo v rozporu se zásadou efektivity, mohou členské státy svobodně stanovit výši úroků.
8. *V pátém žalobním bodu* žalobkyně považuje za neproporcionální a diskriminační, že zatímco úprava ust. § 254a daňového řádu stanovuje úrok z prodlení pro správce daně ve výši 1 % + repo sazba ČNB, pro daňový subjekt je úrok z prodlení stanoven ve výši 14 % + repo sazba ČNB v souladu s ust. § 252 daňového řádu. Jestliže dochází k neúměrně dlouhému prověřování povinností daňového subjektu a zadržování vrácení DPH na vstupu, pak má de facto stát k dispozici daň z celé hodnoty, nikoli pouze z hodnoty přidané. Po tuto dobu nemůže daňový subjekt s finančními prostředky nakládat. Pokud se správce daně rozhodne pro prověřování, jež žalobkyně považuje za zbytečné, měl by nést následky svého jednání v míře proporcionálně odpovídající stejnému prohrěšku daňového subjektu.
9. Žalobkyně k otázce výše úroků dále uvádí, že by měla odpovídat újmě daňového subjektu způsobené nemožností disponovat s finančními prostředky, na které má nárok. Pokud by

se sazba ve výši 14 % zdála vysoká, žalobkyně odkazuje na ust. § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, které stanovuje úroky z prodlení s odkazem na vládní nařízení (č. 351/2013), v jehož § 2 jsou stanoveny úroky z prodlení na repo sazbu ČNB zvýšenou o 8 procentních bodů. Závěrem žalobkyně dodává, že zákonodárce na neudržitelnost stanovení výše úroků v ust. § 254a daňového řádu reagoval tak, že 1. 7. 2017 nabyla účinnosti novela, jež tuto sazbu zvyšuje na 2 %, i tuto výši žalobkyně považuje za neproporcionálně diskriminační.

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby, neboť napadené rozhodnutí je v souladu se zákonnou úpravou. K věci žalovaný dále uvádí, že postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou srovnatelné kontrolní postupy, které zakládají daňovým subjektům do určité míry stejná práva a povinnosti. Volbu jednoho z těchto institutů nadto správce daně činí pouze na základě prvotního předpokladu o délce trvání a náročnosti prověřování správnosti tvrzené daně. Žalovaný dále odkazuje na komentářovou literaturu, podle níž je z judikatury SDEU či Nejvyššího správního soudu zřejmé, že úroky by měly být daňovému subjektu hrazeny bez ohledu na to, zda se jedná o postup pro odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Tento výklad je v souladu s žalobkyní citovanou judikaturou SDEU, konkrétně s rozhodnutím ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. C-120/15 ve věci Kovožber s.r.o. Stran zvýšení úroku dle ust. § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017 žalovaný poznamenává, že ke zvýšení mohlo vést několik důvodů. Žádný z nich však není v důvodové zprávě uveden a jde tedy pouze o domněnky žalobkyně, jež nemají oporu v zákoně či judikatuře. K námitce žalobkyně, že nepřiznání žádného úroku by bylo absurdní, žalovaný konstatuje, že úrok byl žalobkyni přiznán ve výši 1 % + REPO sazba dle ust. § 254a daňového řádu a tato námitka je tak irelevantní. Přestože žalovaný považuje oba postupy za srovnatelné, připouští, že mezi nimi rozdíly jsou.
11. Žalovaný nijak nerozporuje, že správce daně byl po určitou dobu nečinný. Za dobu nepřiměřeně dlouho zadržovaného nadměrného odpočtu proto náleží žalobkyni úrok z tohoto odpočtu podle ust. § 254a daňového řádu. Žalovaný dále uvádí, že náhrada škody není předmětem tohoto řízení a nebude se k ní proto vyjadřovat, pouze konstatuje, že samotný úrok je svým způsobem paušalizovanou náhradou újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu.
12. K samotné výši úroku z prodlení žalovaný předně uvádí, že žalobkyní citovaná judikatura (rozsudek „Kordárna“) řeší „ústavně nepřijatelnou“ mezeru v právu analogickým využitím § 155 odst. 5 daňového řádu o úroku z vratitelného přeplatku. Dne 1. 1. 2015 však nabyla účinnosti novela, která zavádí nový institut úroku z odpočtu dle ust. § 254a daňového řádu, jenž problematiku úroku z nevyplacených prověřovaných daňových odpočtů řeší a mezeru odstraňuje. V dané věci se jedná o období spadající do časového rozmezí od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, na něž se vztahuje právě výpočet úroku dle ust. § 254a daňového řádu a nelze tak analogicky využít ust. 155 odst. 5 daňového řádu. K usnesení SDEU ve věci Delphi Hungary žalovaný konstatuje, že daná oblast není upravena předpisy Evropské unie a je věcí vnitrostátní úpravy, jak daná pravidla nastaví. Žalovaný má za to, že v této úpravě jsou respektovány základní zásady.
13. K námitce nepřiměřenosti žalovaný uvádí, že jednotlivé úroky se vypočítávají na základě různých skutečností, jejichž porušování je shledáváno s různou intenzitou, čemuž odpovídá systematika daňového řádu, která zavádí několik úroků, coby jednotlivých institutů, nikoliv pouze jeden. Výše úroku dle ust. § 254a daňového řádu se tak odvíjí i od množství a náročnosti prověřování nároků na odpočet daňových subjektů ze strany

správce daně, neboť tyto bývají často zatíženy daňovými podvody. Ohledně ceny peněz žalovaný konstatuje, že její zkoumání je včleněno přímo do samotného ustanovení, neboť výše úroku je složena z pevné části a dále z pohyblivé, jež se odvíjí od aktuální výše repo sazby ČNB. Cena peněz je tak daným ustanovením zkoumána dostatečně. K odkazu na úroky z prodlení žalovaný dodává, že finanční právo je samostatným právním odvětvím, jež má vlastní zásady a to zásady veřejnoprávní. Odkaz žalobkyně tak nelze považovat ani za ilustrační.

14. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
15. U ústního jednání, které se konalo u soudu dne 23. srpna 2019, zástupce žalobkyně setrval na všech žalobních bodech a žalovaný odkázal na důvody uvedené v napadeném rozhodnutí a v písemném vyjádření k žalobě.
16. Městský soud v Praze posoudil věc takto:
17. Podle ust. § 155 odst. 2 daňového řádu *Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.*
18. Podle ust. § 155 odst. 3 daňového řádu *Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2.*
19. Podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu *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.*
20. Podle ust. § 254a odst. 1 daňového řádu účinného do dne 30. 6. 2017 *V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.*
21. Podle ust. § 254a odst. 2 daňového řádu *Úrok z daňového odpočtu 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.*
22. Podle ust. § 254a odst. 3 daňového řádu *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.*

23. Předmětem tohoto sporu není určit, zda má žalobkyně nárok na přiznání úroku z prodlení z nadměrného odpočtu DPH (tato otázka není mezi stranami sporná), nýbrž posoudit, zda byl žalobkyni přiznán úrok z prodlení ve výši v souladu se zákonnou úpravou.
24. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně zpochybňuje použitelnost ust. § 254a daňového řádu na danou situaci.
25. Před účinností novely daňového řádu č. 267/2014 Sb., jímž byl do daňového řádu přijat nový institut úroku z daňového odpočtu, se na pozdní vrácení přeplatku či nadměrného odpočtu aplikovalo ustanovení § 155 daňového řádu, dle něhož byl přiznáván daňovým subjektům nárok na úrok z prodlení při pozdním vrácení přeplatku, a to ve výši 14 % + repo sazba stanovená Českou národní bankou. Tento výklad vychází z četné judikatury správních soudů, zejména z již výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci „Kordárna“, jenž se stal základem pro další rozhodnutí v obdobných případech. Ani zde není mezi stranami spor, že před 1. 1. 2015 docházelo k aplikaci ustanovení § 155 daňového řádu a daňovému subjektu náležel úrok v této výši.
26. Stran judikatury vztahující se k dané problematice žalobkyně cituje i z rozhodnutí SDEU, především z rozhodnutí sp. zn. C-120/15 Kovožber ze dne 21. 10. 2015, ve věci vyplácení úroků z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu prostřednictvím daňové kontroly. Jak již bylo uvedeno výše, závěr tohoto rozhodnutí (tedy že daňový subjekt má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu DPH nárok na přiznání úroku z prodlení) však mezi stranami není sporný. Z důvodu procesní ekonomie proto soud neshledal nutnost se tímto rozhodnutím – ani ostatními rozhodnutími SDEU citovanými žalobkyní (C-107/10; C-25/07; C-286/94) – blíže zabývat, neboť v nich je opakovaně přiznáván žalobkyni nárok na přiznání úroku z prodlení, nicméně stanovení jeho výše ponechávají vnitrostátním právním úpravám.
27. Před účinností novely č. 267/2014 Sb. aplikovaly správní soudy na vrácení nadměrného odpočtu obecnou úpravu o vrácení přeplatku na dani dle ust. § 155 daňového řádu. Od 1. 1. 2015 však byla v daňovém řádu zakotvena speciální právní úprava týkající se nadměrného odpočtu DPH, která pro jeho vrácení stanovila jiné podmínky a jinou výši úroků – ust. § 254a daňového řádu. Nejednalo se tedy zde o analogii a vyplňování mezery v právu, jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, neboť nadměrný odpočet DPH je ve své podstatě přeplatkem, kdy daňový subjekt odvedl na dani z přidané hodnoty vyšší částku, převyšující jeho skutečnou daňovou povinnost. Tuto částku tedy daňový subjekt odvedením vyšší daně převedl do dispozice správce daně ve formě přeplatku. Zákonodárce však považoval za vhodné vytvořit nový, speciální, institut, který se vztahuje na nadměrný odpočet DPH. Podle zásady *lex specialis derogat legi generali* se tak v případě nadměrného odpočtu DPH žalobkyně aplikuje ust. § 254a daňového řádu, jako speciální úprava k ust. § 155 daňového řádu. První žalobní bod tak soud shledal nedůvodným. S aplikací tohoto ustanovení dle žalobkyně úzce souvisí i skutečnost, zda ke stanovení nadměrného odpočtu DPH dospěl správce daně prostřednictvím postupu k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou. Těmto institutům se soud věnuje v následujícím žalobním bodu.
28. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně poukazuje na rozdílnost mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Přestože se lze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že se jedná o instituty rozdílné, nelze přehlédnout, že se současně jedná o srovnatelné postupy,

kteřé oba směřují k naplnění stejného či obdobného cíle, jímž je přispět ke zjištění a stanovení daně ve správné výši. Oba instituty představují kontrolní nástroj správce daně vedoucí ke stanovení daně v souladu se zákonnou úpravou. Postup k odstranění pochybností slouží především k prověření konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených a pro jeho zahájení je stanovena lhůta 30 dnů od termínu pro podání daňového přiznání. Lze přisvědčit žalobkyni, že se jedná o rychlejší nástroj k odstranění konkrétních pochybností. V případě, že se tento nástroj prokáže být nedostačujícím (nepodaří se odstranit všechny pochybnosti), správce daně zahájí daňovou kontrolu ohledně zbylých neodstraněných pochybností. Správce daně však má možnost zahájit daňovou kontrolu i bez předchozího zahájení postupu k odstranění pochybností, má-li za to, že postup k odstranění pochybností nebude dostačující. Zákon správcí daně neukládá povinnost vždy zahájit řízení nejprve postupem k odstranění pochybností. Žalobkyně se domnívá, že volba nesprávného (pro daňový subjekt více zatěžujícího) postupu by měla způsobovat i odpovídající dopady na správce daně (vyšší úrok u daňové kontroly a nižší u postupu k odstranění pochybností). Zde soud podotýká, že byť daňová kontrola bývá zpravidla více zatěžující, neznamená to, že je nesprávná. V určitých případech pokud správce daně nejdříve zvolí postup k odstranění pochybností a později se ukáže, že bude nutné nařídit daňovou kontrolu, řízení může probíhat i delší dobu, než když správce daně zahájí rovnou daňovou kontrolu, neboť po přechodu z postupu pro odstranění pochybností na daňovou kontrolu je nutné ji znovu zahájit dle ust. § 87 an. daňového řádu.

29. Smysl rozlišení těchto dvou institutů spatřuje žalobkyně v ustanovení § 254a odst. 1 daňového řádu, v němž je uvedeno: „*V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.*“ Z jazykového výkladu žalobkyně dovozuje, že 1 % úrok z prodlení stanovený v ust. § 254a daňového řádu se aplikuje pouze pro nadměrný odpočet zjištěný postupem pro odstranění pochybností, a nelze jej vztáhnout na daňovou kontrolu. Své tvrzení opírá žalobkyně o důvodovou zprávu k novele daňového řádu č. 170/2017 Sb. (neboť zákon č. 267/2014 Sb. důvodovou zprávu neobsahuje), dle níž: „*Časový test je vztažen toliko na postup k odstranění pochybností, nikoli tedy na daňovou kontrolu, kterou lze rovněž prověřovat správnost výše uplatněného daňového odpočtu.*“ Soud považuje tento odkaz za nepřipadný, neboť rozlišení daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností v obecné části této zprávy se týká pouze časového hlediska, nikoliv výše úroku. Zvláštní část zprávy naopak uvádí mimo jiné, že „*Není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, tj. mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou.*“, následně je dále uvedeno, že: „*Oproti současné právní úpravě, která váže vznik úroku na trvání postupu k odstranění pochybností po dobu delší než 5 měsíců, bude nově pro vznik úroku důvod zadržování odpočtu irelevantní. Po uplynutí zákonem stanovené doby bude testována pouze skutečnost, zda byl uplatněný daňový odpočet daňovému subjektu vrácen. V praxi bude důvodem pro zadržování odpočtů provádění kontrolních postupů správce daně – postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu) nebo daňové kontroly (§ 85 a následující daňového řádu).*“
30. Odhlédne-li Městský soud v Praze od skutečnosti, že žalobkyně argumentuje důvodovou zprávou k zákonu, jehož účinnost na tento případ přímo nedopadá, z důvodové zprávy jednoznačně vyplývá, že volba mezi postupem k odstranění pochybností či daňovou kontrolou, je pro stanovení úroku z prodlení pro nadměrný odpočet irelevantní. Lze

dodat, že důvodová zpráva je pouze určitým, nezávazným vodítkem k interpretaci zákonných ustanovení a je na obecných soudech, aby smysl jednotlivých ustanovení interpretovaly. Městský soud v Praze s přihlédnutím k již výše uvedenému dospěl k závěru, že byť je v ustanovení § 254a daňového řádu uveden slovy pouze postup pro odstranění pochybností je třeba toto ustanovení vztáhnout na oba kontrolní mechanismy vedoucí ke zjištění a stanovení daně v souladu se zákonem, neboť stěžejním je předmět, kterého se ustanovení týká, tedy nadměrný odpočet DPH, nikoliv slovní označení jednoho z postupů, kterým je sledován cíl daňového řízení. Ust. § 254a daňového řádu tedy správní orgány aplikovaly v tomto případě správně, neboť zde šlo o pozdní vrácení nadměrného odpočtu DPH, na něž se dané ustanovení přímo vztahuje. Druhý žalobní bod je tedy též nedůvodný.

31. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně dále poukázala na Městským soudem v Praze konstatovanou nečinnost finančního úřadu při předmětné kontrole.
32. K této námitce soud připomíná, že nečinnost správce daně není v dané věci spornou záležitostí a za nepřiměřeně dlouhou dobu zadržování nadměrného odpočtu, jež mohla být způsobena i nečinností správce daně, náleží žalobkyni úrok ze zadržovaného odpočtu dle ust. § 254a daňového řádu. K náhradě škody Městský soud toliko dodává, že tato není předmětem řízení před správními soudy. Určitou satisfakci za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu je právě výše zmíněné ustanovení § 254a daňového řádu. I třetí žalobní bod je tak nedůvodný.
33. *Ve čtvrtém a pátém žalobním bodu* žalobkyně polemizuje s výší kompenzace obsaženou v ust. § 254a daňového řádu, tedy ve výši 1 % + REPO sazba ČNB a považuje ustanovení § 254a daňového řádu za neproporcionální a diskriminační. Soud posoudil námitky v těchto žalobních bodech společně, neboť spolu úzce souvisí.
34. V návaznosti na již výše uvedené Městský soud v Praze znovu uvádí, že předpisy Evropské unie dávají státům volnost při určení výše úroků z prodlení. Daňový řád zná několik úroků z prodlení, nikoliv jeden společný a jeho výše se odvíjí též od různých aspektů. Značnou roli zde hraje i množství a náročnost prověřování nároků na odpočet daňových subjektů ze strany správce daně, neboť tyto jsou – ne zcela výjimečně – zatíženy daňovými podvody a je tak ve veřejném zájmu, aby tato prověřování probíhala velmi důkladně. Byť ve srovnání s úrokem z prodlení u vratitelného přeplatku dle ust. § 155 daňového řádu se jedná o značný rozdíl, s ohledem na zájem důkladného prověření lze předpokládat delší trvání kontroly, a může tak častěji docházet k prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, než při vrácení běžného přeplatku na dani. Dle soudu je výše úroku (jednotky procent) v souladu se zásadami plynoucími z judikatury SDEU a odpovídá časové náročnosti prověřování nadměrného odpočtu a veřejnému zájmu za tím stojícím. Zákonodárce ostatně i nadále považuje výši úroku za přiměřenou, neboť v průběhu mezi podáním žaloby a vydáním rozhodnutí došlo ke zvýšení úroku o pouhé jedno procento.
35. Při posuzování proporcionality mezi úrokem z prodlení zatěžujícím správce daně a daňový subjekt soud dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný postupovali v souladu se zákonem, který v relevantní době přiznával úrok z prodlení dle ust. § 254a daňového řádu ve výši 1 % + repo sazba ČNB (v té době 0,05 %). Celkový úrok byl tedy 1,05 % z nadměrného odpočtu. Nelze správním orgánům vytýkat postup, při němž se řídily relevantním ustanovením daňového řádu účinným v době rozhodování. Dle soudu při řešení úrokové sazby nelze klást rovnítko mezi povinnostmi správce daně a povinnostmi

daňového subjektu. Splnění povinnosti daňového subjektu není navázáno na splnění zákonem stanovené povinnosti správce daně spočívající v kontrole a prověření odpočtu daňových subjektů představující značné množství jednotlivých úkonů v určitém časovém úseku, oproti úkonu daňového subjektu spočívajícím toliko v oznámení a zaplacení daně.

36. Významný aspekt zde představuje skutečnost, že výše úroku z daňového odpočtu by měla odpovídat skutečnosti, že tento úrok na rozdíl od úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) či úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu) nepředstavuje sankci za pochybení správce daně. Zahájí-li správce daně postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu, je tomu proto, aby ověřil správnost, průkaznost nebo úplnost podaného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v něm uvedených. Jinými slovy koná jemu zákonem stanovenou povinnost. Pokud po skončení kontrolní činnosti dospěje k závěru, který se následně ukáže nesprávným, nastávají důsledky pozdního vracení nadměrného odpočtu DPH. Úrok z daňového odpočtu pak představuje kompenzaci za dočasné zadržování finančních prostředků odpovídajících nároku na daňový odpočet v důsledku překročení přiměřené doby, která je správci daně zákonem dána pro prověření tohoto nároku.
37. Stran „ceny peněz“ soud konstatuje, že tato je reflektována v daném ustanovení úrokem z prodlení v pevné výši a též pohyblivou repo sazbou České národní banky. Právě tato pohyblivá složka reflektuje skutečnou cenu peněz v daném období.
38. Závěrem se soud ztotožňuje s tvrzením žalovaného, že ve finančním právu, jako odvětví práva veřejného, lze jen stěží čerpat inspiraci ohledně výše úroků z prodlení, která je zakotvena v soukromoprávních předpisech. Z již výše zmíněné důvodové zprávy rovněž vyplývá, že *„daňové subjekty lze z hlediska míry dispozice s finančními prostředky rozdělit do dvou skupin: (i) daňové subjekty, které v důsledku zadržení daňového odpočtu nedisponují jinými volnými finančními prostředky (a v případě potřeby si je musí obstarat prostřednictvím úvěrových produktů, půjček apod.) a (ii) daňové subjekty, které mají dostatek volných finančních prostředků, protože zadržení daňového odpočtu u nich nevyvolá potřebu opatřit si finanční prostředky jinak.“* Stanovená výše úroku tak toto rozdělení respektuje. Na jedné straně se jedná o demotivaci protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším způsobem (s vyšším úrokem) u subjektů disponujících dostatkem finančních prostředků, než který nabízí finanční instituce a na straně druhé odráží standardní tržní zhodnocení peněz uložených u finančních institucí a zamezuje tak klesání hodnoty zadržovaných peněz u subjektů, které volnými finančními prostředky nedisponují. Zvýšení úroku z prodlení o 1 % novelou č. 170/2017 Sb. tak bylo kompromisem mezi výše uvedenými skupinami subjektů. Z uvedených důvodů rovněž čtvrtý a pátý žalobní bod shledal soud nedůvodnými.
39. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. srpna 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu