



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudkyň JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **T - Renard, spol. s r. o.**
sídlem Ve vilkách 113/31, Brno
zastoupena daňovou poradkyní JUDr. Evou Zemanovou
sídlem Přívrat 12, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36036/16/5100-41453-711335

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 8. 2016, č. j. 36036/16/5100-41453-711335, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, k rukám její daňové poradkyně JUDr. Evy Zemanové, sídlem Přívrat 12, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.
2. Žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet v částce 1 241 505 Kč. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vydal správce daně dne 18. 2. 2014 pod č. j. 729982/14/3003-24903-711542, platební výměr, kterým vyměřil žalobkyni vlastní daňovou povinnost ve výši 429 254 Kč. Odvolání žalobkyně proti předmětnému platebnímu výměru bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2015, č. j. 27908/15/5300-22444-711615, vyhověno, přičemž platební výměr byl změněn ve prospěch žalobkyně tak, že jí byl vyměřen nadměrný odpočet v původně požadované částce.
3. Dne 11. 1. 2016 požádala žalobkyně o předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně za dobu, kdy byl vykázán nadměrný odpočet neoprávněně zadržován. Správce daně přípisem ze dne 21. 1. 2016 žalobkyni sdělil, že nejsou splněny podmínky pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, neboť nesprávně stanovenou částku 429 254 Kč žalobkyně neuhradila. Proti předmětnému sdělení podala žalobkyně námitku, v níž uváděla, že úrok z neoprávněného jednání správce daně by jí měl náležet s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna, a. s.* (č. j. 7 Aps 3/2013-34). Námitku žalobkyně Finanční úřad pro Jihomoravský kraj rozhodnutím ze dne 1. 3. 2016, č. j. 767566/16/3003-52522-711411, zamítl. Setrval na závěru, že pokud platebním výměrem vyměřená částka nebyla daňovým subjektem uhrazena, nebyly splněny podmínky dle § 254 daňového řádu.
4. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o námitce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobkyně v podané žalobě považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné. Domnívá se, že byla zkrácena na svém právu na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Napadené rozhodnutí navíc trpí vážnými procesními vadami.
6. Podle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečným způsobem reagoval na argumentaci, že podmínky pro přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu byly splněny, neboť v odvolacím řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty za září 2012 byl zrušen platební výměr správce daně a žalobkyni byl přiznán nadměrný odpočet v požadované výši. Žalovaný stručně konstatoval, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.
7. Stejně tak žalovaný podle žalobkyně nedostatečným způsobem odůvodnil nemožnost aplikace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna* v projednávaném případě. Odepření nároku na odpočet je po obsahové stránce ekvivalentní pozitivnímu uhrazení daně na základě zrušeného rozhodnutí; pouze má negativní podobu. Žalovaný se k dané otázce nevyjádřil, pouze stroze poznamenal, že úrok dle § 254 daňového řádu vzniká jen v situaci, kdy daň byla na základě rozhodnutí uhrazena a následně bylo takové rozhodnutí zrušeno. Podle žalobkyně je předmětná argumentace žalovaného spočívající

v odmítnutí názoru nejvyšší soudní autority, navíc s účelovým odůvodněním, výrazem arogance státní moci. Navazující judikatura Nejvyššího správního soudu závěr předmětného rozsudku akceptovala. Vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, což žalovaný v napadeném rozhodnutí nezohlednil.

8. Žalobkyně je přesvědčena, že prvostupňové odmítnutí nároku na odpočet, jeho nevrácení a následné přiznání tohoto nároku odvolacím orgánem je nutné považovat za úhradu daně na základě prvostupňového rozhodnutí ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Postupem správce daně došlo k protiprávnímu nezvětšení majetku žalobkyně, se kterým až do rozhodnutí o odvolání bez právního důvodu nemohla disponovat. Odvolacím rozhodnutím došlo současně ke konstatování nezákonnosti prvostupňového platebního výměru.
9. Uvádí-li žalovaný, že v případě odvolacího řízení je daň pravomocně vyměřena až rozhodnutím o odvolání a že žalobkyni vznikl nárok na vyplacení nadměrného odpočtu až po jeho vyměření, není zřejmé, kam touto argumentací míří. Z pohledu argumentace založené na závěrech rozsudku *Kordárna* musí hrát pravomocnost rozhodnutí u všech daní stejnou roli. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být u všech daní přiznáván za stejných podmínek, tj. od původního data splatnosti.
10. Žalobkyně shledává zmatečnou argumentaci žalovaného, že otázka poskytnutí náhrady za dobu prověřování oprávněně uplatněného odpočtu je daňovým řádem řešena v § 254a daňového řádu až od roku 2015 a že zákonodárce koncept nastíněný Nejvyšším správním soudem nepřejal. Žalovaný zaměňuje institut úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu s institutem úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Ustanovení § 254a daňového řádu řeší speciálně vznik úroku za situace, kdy zpochybňovaný nárok na odpočet daně je přiznán již v rámci postupu k odstranění pochybností. Skutečnost, že závěry judikatury Nejvyššího správního soudu nebyly vpraveny do ustanovení § 254a daňového řádu nemohou jít žalobkyni k tíži. Při výkladu pojmu úhrada daně, který je klíčový pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu platícího beze změny již od roku 2011, je nutno zohlednit aktuální rozhodovací praxi soudů.
11. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí na okraj zmiňuje, že nárok žalobkyně na nadměrný odpočet byl prověřován z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu, je taková argumentace nepřipadná. V odvolacím řízení byl napadený platební výměr týkající se DPH za září 2012 zrušen s tím, že nebyl naplněn znak daňového podvodu (neodvedená daň dodavatelem žalobkyně). Žalovaný tak nemůže uvádět, že nedošlo k nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí způsobené pochybením správce daně.
12. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku vzniku nároku žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Úrok žalobkyni náleží ode dne následujícího po původním dnu splatnosti, tj. po 25. 11. 2012, kdy by jí byl předmětný nárok na odpočet daně vrácen za normálních okolností. To vyplývá z judikatury Soudního dvora EU, např. z rozsudku ve věci C-286/94, *Garage Molenbeide*. Rozhodnutí žalovaného je podle žalobkyně rovněž nepřezkoumatelné, neboť dostatečným způsobem nereaguje na námitky uplatněné v odvolání.
13. Žalobkyně proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky do jisté míry kopírují námitky odvolací. Odkázal proto na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
15. Napadené rozhodnutí podle žalovaného není nepřezkoumatelné. Odpovídá na základní námitky účastníka řízení. Některé námitky jsou vypořádány tak, že je v odůvodnění rozhodnutí vysloven odlišný názor od názoru žalobkyně, a tento je přesvědčivě zdůvodněn. Mezi žalobkyní a žalovaným nepanuje spor ohledně skutkového stavu, ale ohledně jeho právního posouzení. Nezabýval-li se žalovaný v rozhodnutí veškerými odkazy žalobkyně na judikaturu, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Navíc sama žalobkyně v žalobě se závěry žalovaného polemizuje.
16. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyně opírala svůj názor na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně výlučně o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*. V předmětném rozsudku posuzoval soud vznik nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z uplatněného nadměrného odpočtu poté, co byl u daňového subjektu proveden dlouhotrvající postup k odstranění pochybností a následně vyměřena daň v souladu s daňovým přiznáním. Na závěry citovaného rozsudku reagoval zákonodárce přijetím ustanovení § 254a daňového řádu s účinností od 1. 1. 2015. V projednávané věci jsou skutkové okolnosti odlišné, přičemž zabýval-li se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku i výkladem § 254 odst. 1 daňového řádu nad rámec řešené věci, nelze takové závěry považovat za aplikaci práva ani za rozhodovací praxi, která zakládá legitimní očekávání postupovat daným způsobem.
17. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu jako podmínku vzniku nároku na úrok uvádí úhradu určité částky provedenou daňovým subjektem na základě rozhodnutí, které bylo zrušeno. Právě z této částky je úrok počítán, přičemž den, od něhož dochází k úročení této částky, je shodná se dnem její úhrady daňovým subjektem. Tento výklad potvrzuje i důvodová zpráva. V předmětném případě k úhradě vyměřené daně nedošlo, proto nebylo možné žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznat. Žalovaný nezpochybňoval, že došlo ke zrušení platebního výměru, konstatoval však, že tato podmínka pro přiznání úroku nestačí, nebyla-li daň daňovým subjektem uhrazena.
18. Žalovaný připustil, že situace, kdy byla žalobkyni vyplacena nárokováná částka nadměrného odpočtu DPH až po provedení dvoustupňového nalézacího řízení, pro ni může znamenat komplikace. Nejsou však řešitelné aplikací § 254 odst. 1 daňového řádu, ale např. postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.
19. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobkyně

20. V replice ze dne 28. 4. 2017 žalobkyně setrvala na argumentaci obsažené v žalobě. Odmítla vyjádření žalovaného k námitce nepřezkoumatelnosti. Je přesvědčena, že žalovaný zcela pominul doplnění odvolání ze dne 16. 5. 2016 a tam uvedené odkazy na judikaturu. Na rozdíl od žalovaného je žalobkyně přesvědčena, že závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené ve věci *Kordárna* jsou aplikovatelné i na projednávaný případ. I navazující judikatura potvrdila, že plátce není povinen snášet bezplatně prověřování oprávněnosti

uplatněného nároku na odpočet. Nevrácením vykázaného nadměrného odpočtu za období září podle žalobkyně došlo k úhradě předmětné částky ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, proto měl být žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán.

V. Posouzení věci soudem

21. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
22. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
23. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
24. Soud se zabýval nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod V. A) rozsudku], poté hodnotil námitku nesprávného posouzení naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu [bod V. B) rozsudku].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů

25. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že žalovaný řádně nevypořádal veškeré její námítky a odkazy na judikaturu, zejména se nezabýval doplněním odvolání ze dne 16. 5. 2016.
26. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů soud odkazuje na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z ní vyplývá, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění.
27. Závěry citované judikatury jsou aplikovatelné i v projednávaném případě, kdy je stěžejní otázkou naplnění podmínek pro posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejm. na straně 3) konstatoval, že nebyla naplněna podmínka „*úhrady daně ve smyslu provedení platby na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím správce daně*“. Přitom uzavřel, že předmětné „*ustanovení není možné aplikovat na situace, kde se jedná o uplatňování nároku na nadměrný odpočet*“. Neshledal důvody pro aplikaci extenzivního výkladu vyplývajícího ze závěrů Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna* na řešený případ. K tomu soud uvádí, že z výše citované pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí je jednoznačně zřejmé, z jakých důvodů neshledal žalovaný podmínky pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu za splněné. Měl za to, že v daném případě nebyla provedena úhrada daně ve smyslu citovaného ustanovení.

28. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nereagoval na další judikaturu zmiňovanou žalobkyní v doplnění odvolání (ani se o doplnění odvolání ze dne 16. 5. 2016 v napadeném rozhodnutí výslovně nezmiňoval), lze takové pochybení označit za dílčí nedostatek odůvodnění, který však ve smyslu výše citované judikatury nemá vliv na přezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný měl v okamžiku rozhodování k dispozici kompletní správní spis, tedy včetně podaného odvolání i jeho doplnění. Odvolací námitky nicméně neshledal důvodnými, proto odvolání zamítl. Žalobkyně v podané žalobě kromě výtek stran nepřezkoumatelnosti se závěry žalovaného o nenaplnění podmínek pro přiznání nároku na úrok dle § 254 daňového řádu polemizuje, je tak zřejmé, že brojí spíše proti způsobu vypořádání jejích námitek žalovaným.

29. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto soud neshledal důvodnou.

V. B) Námitka nesprávného posouzení naplnění podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu

30. Dále soud hodnotil, zda v projednávaném případě byly naplněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni.

31. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, v rozhodném znění, *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.*

32. V předmětném případě nejsou sporné skutkové okolnosti případu. Žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období září 2012 vykázala nadměrný odpočet ve výši 1 241 505 Kč. Správce daně jí předmětný nárok na nadměrný odpočet neuznal a po provedeném postupu k odstranění pochybností jí platebním výměrem ze dne 18. 2. 2014 vyměřil vlastní daňovou povinnost ve výši 429 254 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 9. 2015 platební výměr změnil tak, že vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet v původní výši, tj. 1 241 505 Kč (podrobněji viz bod 1 rozsudku).

33. Poté požádala žalobkyně o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž požadovala jeho přiznání od 25. 11. 2012 do vrácení zbytku tohoto odpočtu po úhradě daně z přidané hodnoty za prosinec 2012, tj. do 13. 10. 2015. Správce daně jí dne 21. 1. 2016 sdělil, že jí úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu nelze přiznat, neboť neuhradila vlastní daňovou povinnost dle zrušeného platebního výměru ve výši 429 254 Kč. Na uvedeném závěru setrval žalovaný i v rozhodnutí o námitce ze dne 1. 3. 2016, jakož i žalovaný v nyní napadeném rozhodnutí. Skutečnost, že došlo v dané věci ke zrušení platebního výměru, žalovaný nezpochybňoval. Konstatoval však, že tato skutečnost nepostačuje pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nebyla-li daň na základě takto později zrušeného rozhodnutí (platebního výměru) uhrazena.

34. Právní otázkou, zda lze závěry rozsudku *Kordárna* aplikovat i při výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu, který hovoří o nutnosti úhrady daně na základě zrušeného platebního výměru, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29. Z jeho závěrů soud při posuzování předmětného případu vycházel.

35. 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 plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi 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.
36. V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* Soudní dvůr v bodě 53 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.*“
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě uváděl, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku *Kordárna* zabýval úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoliv úrokem dle § 254 odst. 1 daňového řádu. V tom se soud se žalovaným ztotožňuje. Neznamená to však, že by další závěry Nejvyššího správního soudu, které v rozsudku *Kordárna* vyslovil, nebyly v projednávané věci aplikovatelné.
38. 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 plátcovi za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcovi 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 plátcovi 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. Plátcovi 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.*“

39. Tento závěr byl učiněn na základě judikatury Soudního dvora, jež Nejvyšší správní soud v rozsudku analyzoval. Vychází rovněž z obecných principů neutrality daně z přidané hodnoty a proporcionality.
40. 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.
41. Obdobný závěr vyslovil 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. Soudní dvůr 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 peněžními 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.“ 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.
42. 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.
43. V nyní posuzovaném 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.
44. Otázku eurokonformního výkladu přitom 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. V něm

konstatoval, že soudy se nedopouští nepřipustného eurokonformního výkladu ani nepřipustné 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 nepřipustně 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.

45. Stejný závěr učinil Nejvyšší správní 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.*“ Odkázat lze též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23.
46. Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že žalovaný v projednávaném případě nesprávně posoudil naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 28/2018-29 vyplývá, že „částka, která byla daňovým subjektem uhrazena“ dle § 254 odst. 1 daňového řádu zahrnuje dle § 2 odst. 4 daňového řádu také částku nadměrného odpočtu, která daňovému subjektu v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně nebyla v původním termínu splatnosti vyplacena.
47. Námitka nesprávného posouzení této otázky žalovaným tak je důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Na základě shora uvedených závěrů soud shledal podanou žalobu důvodnou, proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm žalovaný rozhodne vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
49. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů její zástupkyně. Odměna zástupkyně žalobkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky) a tři režijní paušály s těmito úkony spojenými, a to ve výši 3 × 3100 Kč a 3 × 300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu]; celkem tedy 10 200 Kč. Protože daňová poradkyně zastupující žalobkyni je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající této dani (§ 35 odst. 2 ve spojení s § 57 odst. 2 s. ř. s., věta za středníkem).

Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. března 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. Z.