



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Mgr. S. Č.**
bytem V B., K.
zastoupena společností Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016, č. j. X, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanou dne 19. 7. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 375/2015 Sb. (dále jen „daňový řád“) zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Středočeského kraje (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 11. 11. 2015, č. j. X (dále jen „rozhodnutí o námitce“). Rozhodnutím o námitce byly dle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítnuty námitky žalobkyně a bylo potvrzeno rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 8. 10. 2015, č. j. X (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) o výpočtu úroku z částky, která byla žalobkyní uhrazena na základě

zrušeného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním.

2. Žalobkyně namítá, že rozhodnutí žalovaného nerespektuje ustálenou judikaturu jak českých soudů, tak Soudního dvora Evropské unie, když je jí odpíráno vyplacení úroku z vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, který si žalobkyně vyčíslila v daňovém přiznání podaném dne 12. 11. 2002 ve výši 229 938 Kč.
3. Žalobkyně odkazuje na rozhovor se soudcem Nejvyššího správního soudu, JUDr. K. Š., ve kterém se vyjadřoval k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. X, ve věci K. a poukazoval i na další souladnou judikaturu Nejvyššího správního soudu včetně rozhodnutí jeho rozšířeného senátu s tím, že závěry judikatury jsou jednoznačné. Podle žalobkyně se tedy nepochybně jedná o ustálenou judikaturu, kterou by měl žalovaný respektovat.
4. Podle žalobkyně byly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože nezákonnost jednání správce daně v dané věci byla konstatována přímo rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 15. 8. 2015, č. j. X. Toto ustanovení je třeba přitom vykládat teleologicky ve smyslu § 155 odst. 1 daňového řádu tak, že úrok nenáleží žalobkyni pouze ze zaplacené částky, jak tvrdí žalovaný, ale z celého přeplatku, neboť je důležitá absolutní hodnota peněz, se kterou nemohla žalobkyně z důvodu pochybení žalovaného disponovat. Vzhledem k tomu, že žalobkyně není schopna po 13 letech prokázat škody způsobené jí postupem správce daně, požaduje alespoň úhradu úroků, na něž má právo.
5. Žalobkyně v souvislosti s eurokonformním výkladem dotčených ustanovení daňového řádu odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. X, ze dne 29. 1. 2015, č. j. X, ze dne 22. 4. 2015, č. j. X, ze dne 9. 12. 2015, č. j. X, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2017, č. j. X. Dále žalobkyně namítá i rozpor napadeného rozhodnutí s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech X, X, X a X G. M., ve kterém je uvedeno, že úrok náleží daňovému subjektu výslovně od okamžiku, kdy měla být daň vrácena. Že se jedná o ustálenou judikaturu, pak žalobkyně dokládá odkazem na rozsudky téhož soudu v případech X K. v. M., X E. M. I. X D. či na jeho usnesení ve věci X K..
6. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti tam uvedené. V případě žalobkyně nejsou naplněny podmínky pro vznik nároku na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu v souvislosti s vypořádáním nadměrného odpočtu, neboť dle daného ustanovení vzniká nárok na úrok pouze za situace, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Tento úrok náležel žalobkyni pouze z částky, kterou zaplatila na základě dodatečného platebního výměru, který byl následně soudem zrušen. Na základě této neoprávněně zaplacené částky byly žalobkyni vyčísleny i úroky. Žalovaný dále uvedl, že skutečnost, že žalobkyně není schopna prokázat, že jí vznikla škoda přesahující vyplacenou částku

558 670 Kč, nemůže zakládat důvodnost požadavku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k tvrzenému nadměrnému odpočtu.

7. Žalovaný dále vyjádřil nesouhlas s možností aplikovat žalobkyní citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejm. rozsudek týkající se případu K., neboť podle žalovaného se Nejvyšší správní soud zabýval primárně aplikací § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy oprávněností a vznikem úroku jiného typu, než je úrok podle § 254 daňového řádu, který požaduje žalobkyně. Proto není významná ani citace názoru jednoho ze soudců Nejvyššího správního soudu, který potvrdil, že úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží daňovému subjektu za dobu, po kterou daňová správa zkoumala oprávněnost jeho nároku. Žalovaný má dále za to, že žalobkyně argumentuje rozsudky, které nejsou skutkově ani právně totožné s případem žalobkyně. S ohledem na uvedené proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.
8. Žalobkyně v replice vyjádřila nesouhlas se závěry žalovaného a doplnila odkaz na další rozsudky, které dle jejího názoru potvrzují nárok žalobkyně na vyplacení úroku z nadměrného odpočtu. Konstatovala, že se Nejvyšší správní soud ustálil na názoru, že od doby, kdy měla být daň vrácena, do doby vyměření daně přísluší daňovému subjektu úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Od doby vyměření daně až do jejího vrácení pak daňovému subjektu náleží úrok ve stejné výši na základě eurokonformně vykládaného ustanovení § 254 daňového řádu. Pojem částky, která byla „ubrazena“, uvedený v tomto ustanovení zahrnuje podle judikatury i případ, kdy plátcí nebyl vrácen nadměrný odpočet. Pokud žalovaný k odkazovaným judikátům uvádí, že se jednalo o skutkově odlišné případy, neuvádí podle žalobkyně, v čem by měla jejich odlišnost spočívat. Vyjádření žalovaného proto žalobkyně považuje za účelové a setrvává na požadavku zrušení napadeného rozhodnutí.
9. V průběhu jednání žalobkyně zdůraznila, že žalovaný v daném případě postupoval v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů a Soudního dvora Evropské unie a v tomto směru soudu předložila tabulku zachycující přehled rozsudků, které na rozsudek ve věci K. navazují a vycházejí ze shodných zásad. Žalobkyně též předložila interní sdělení Generálního finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2017, č. j. X, jímž byl vydán metodický pokyn k předepisování úroku ze „zadržného“ nadměrného odpočtu a úroku z daňového odpočtu, a poukázala tak na to, že i správní praxe žalovaného již v těchto případech úrok přiznává. Žalobkyně tak považovala za překvapivé, že žalovaný nepostupoval v její věci cestou uspokojení a nechal věc dojít až k meritornímu rozhodnutí. Daný postup podle ní představuje jednoznačné pohrdání judikaturou správních soudů. Žalovaný oproti tomu v průběhu jednání pouze odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a své písemné vyjádření a navrhl žalobu zamítnout.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

10. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně uplatnila dne 12. 11. 2002 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2002 nadměrný odpočet ve výši 229 938 Kč. Dále spis obsahuje platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 3. 2004, č. j. X (dále jen

„platební výměr“), kterým byla žalobkyni namísto nadměrného odpočtu vyměřena daňová povinnost ve výši 238 160 Kč. Dne 30. 11. 2007 vydal správce daně také platební výměr na daňové penále, kterým žalobkyni uložil zaplatit penále ve výši 119 187 Kč. Po sérii soudních řízení byl nakonec platební výměr na daň z přidané hodnoty zrušen rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 13. 8. 2015, č. j. X, a to z důvodu zániku práva státu na vyměření daně v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty. Dne 17. 8. 2015 zastavila žalovaná rozhodnutím č. j. X řízení o odvolání proti platebnímu výměru, a to z důvodu, že se řízení po zrušení platebního výměru soudem stalo bezpředmětným.

11. Dne 31. 8. 2015 byla správnímu orgánu I. stupně doručena žádost žalobkyně o vrácení rozdílu mezi „*nadměrnou povinností*“, kterou uvedla v daňovém přiznání, a vyměřenou daní a o vrácení uhrazeného penále. Žalobkyně žádala i o vyplacení částky ve smyslu § 254 daňového řádu (úroku).
12. Dne 22. 9. 2015 vydal správní orgán I. stupně rozhodnutí, kterým deklaroval za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2002 nadměrný odpočet ve výši 229 938 Kč, s tím, že ke stanovení daně došlo dnem podání daňového přiznání, tj. dnem 12. 11. 2002. Správní orgán I. stupně v odůvodnění odkazoval na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. X. Proti tomuto rozhodnutí nepřipouštěl správní orgán I. stupně žádný opravný prostředek.
13. Dne 22. 9. 2015 vydal správní orgán I. stupně platební výměr na daňové penále č. j. X, kterým stanovil, že za zdaňovací období od 1. 7. 2002 do 30. 9. 2002 činilo penále 0 Kč. S daňovým přeplatkem mělo být naloženo dle § 154 daňového řádu.
14. Dne 8. 10. 2015 vydal správní orgán I. stupně sdělení, kterým stanovil dle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok ve výši 558 670 Kč z částky, která byla žalobkyní uhrazena na základě zrušeného rozhodnutí (platebního výměru). V odůvodnění správní orgán I. stupně uvedl, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu úrok jen v případě, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, a zároveň jen z částky, která byla daňovým subjektem na základě tohoto rozhodnutí uhrazena. Proto správní orgán I. stupně nevyčíslil a nepřiznal nárok na úrok z nadměrného odpočtu.
15. Proti výše uvedenému sdělení podala žalobkyně s odkazem na § 254 odst. 5 daňového řádu námitky, ve kterých se domáhala na základě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci *G. M.* a rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *K.* vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně za nevrácený nadměrný odpočet.
16. Správní orgán I. stupně námitky zamítl. V odůvodnění uvedl, že z ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně počítá pouze z částky uhrazené, nikoli i z nároku na nadměrný odpočet. Správce daně odmítl aplikovat judikaturu, na kterou žalobkyně odkazovala, s tím, že Nejvyšší správní soud rozhoduje o právech a povinnostech na základě konkrétních skutkových okolností a právních souvislostí, jež se mohou vždy lišit, a jeho rozsudek je závazný pouze v dané konkrétní věci.
17. Dne 18. 11. 2015 bylo správnímu orgánu I. stupně doručeno odvolání žalobkyně

proti rozhodnutí o námitkách. Žalobkyně zde uvedla, že nesouhlasí s postupem správce daně, který 11 let po přistoupení České republiky odmítá aplikovat evropské právo a odmítá povinnost vykládat tuzemské zákony ve světle harmonizující směrnice a příslušné judikatury Soudního dvora Evropské unie. Žalobkyně znovu odkázala na judikaturu, dle které má nárok na vyplacení úroku z nadměrného odpočtu. Odmítla i tvrzení žalovaného, že se nejedná o ustálenou judikaturu.

18. Dne 26. 5. 2016 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým odvolání zamítl. Po posouzení věci dospěl k názoru, že aby byla naplněna podmínka přiznání úroku dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním nebo nekonáním). Úrok tak vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Dle žalovaného byl nárok žalobkyně částečně oprávněný. V daném případě byly naplněny podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně v případě zaplacené částky 238 160 Kč a penále ve výši 119 187 Kč, tedy na úrok v celkové výši 558 670 Kč, a to z důvodu, že tuto částku žalobkyně uhradila na základě platebního výměru, který byl následně soudem zrušen. Tato částka byla žalobkyni vyplacena.
19. Žalovaný se však neztotožnil s tím, že by úrok dle § 254 daňového řádu mohl příslušet i v případě nadměrného odpočtu. Neshledal důvod pro extenzivní výklad tohoto ustanovení a setrval na tvrzení, že pro vznik úroku je nutné, aby ze strany plátce daně došlo k provedení platby na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím správce daně. Žalovaný odmítl aplikovat i žalobkyní předkládanou judikaturu, a to z důvodu, že se sice v určité míře týkala nadměrných odpočtů, ale ne aplikace § 254 daňového řádu. Žalovaný odkázal žalobkyni, vznikla-li jí v souvislosti se stanovením předmětné daně škoda převyšující částku 558 670 Kč, na řízení o přiznání náhrady škody dle zákona 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 (dále jen „zákon o odpovědnosti státu za škodu“). Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 31. 5. 2016.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu:

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladné. Jde tedy o žalobu projednatelnou.
21. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

Posouzení žalobních bodů:

22. Klíčovým pro posouzení žaloby je určení rozhodné úpravy pro vznik nároku na přiznání úroku z vratitelného přeplatku vzniklého úspěšným uplatněním nadměrného odpočtu daně. Dle § 264 odst. 10 daňového řádu, *jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů*. K vyměření daně, resp. započetí lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku došlo dne 12. 11. 2002. Vzhledem k tomu, že daňový řád nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011, je třeba posuzovat postup pro vrácení vratitelného přeplatku dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (viz též čl. VI bod 5 větu druhou zákona č. 230/2006 Sb.; dále jen „zákon o správě daní“). Současně je třeba aplikovat i zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 9. 2003 (dále jen „zákon o DPH“), jak vyplývá z ustanovení § 111 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve spojení s čl. II bodem 1 zákona č. 322/2003 Sb.
23. Postup podle původní právní úpravy i v případě vypořádání úroků potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. X, kde k ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu uvedl, že *„pojem ‚postupuje se při vrácení přeplatku‘ je třeba vykládat komplexně, tedy tak, že dopadá i na výpočet úroku z přeplatku.“* Nejvyšší správní soud odmítl, že by byl proces pro vypořádání úroku dle tohoto přechodného ustanovení vyloučen z důvodu, že toto ustanovení hovoří explicitně pouze o vrácení přeplatku. K tomuto soud uvedl, že *„[v]rácení přeplatku je širší zastřešující pojem, který v sobě zahrnuje nejen vyřízení samotné žádosti o vrácení přeplatku a vyplacení příslušné částky, ale i případné vypočtení a vyplacení úroku z přeplatku, jsou-li splněny podmínky jeho vzniku. Úrok není samostatnou věcí v právním smyslu, ale je příslušenstvím věci hlavní (přeplatku), měl by tedy sdílet stejný právní režim jako přeplatek samotný. Byť úrok nemusí vzniknout vždy, ale pouze tehdy, pokud správce daně nevrátí přeplatek ve stanovené lhůtě, nárok na úrok v případě opožděného vrácení vzniká přímo ze zákona. Jsou-li naplněny podmínky pro jeho vznik, je neopomenutelnou součástí v procesu vrácení přeplatku.“*
24. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní definuje přeplatek jako částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Důvodová zpráva k ustanovení § 64 (tehdy § 63) návrhu zákona o správě daní v této souvislosti uváděla, že *„vymezuje pojem ‚přeplatek‘ a stanoví způsob nakládání s ním, a to v souladu s dosavadní právní úpravou. Nově se počítá s uplatněním úroku z přeplatku, který zavinil správce daně. Souvisí to se zpřísněním sankcí spojených s daňovými nedoplatky.“*
25. Přeplatek může vzniknout různými způsoby. Některé z nich vyjmenoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. X, např. když *„daňový subjekt uhradí (ať již omylem, v důsledku placení daně zálohami nebo ve snaze o zajištění určité rezervy pro případ budoucího zvýšení daně) daň vyšší, než je daň, kterou tvrdil a která byla následně stanovena. Ke vzniku přeplatku může dojít také v důsledku pozdějšího snížení stanovené daně, a to na základě doměření nižší daně, na základě rozhodnutí o opravném či dozorčím prostředku nebo na základě rozhodnutí soudu. Přeplatek může vzniknout také jako výsledek nároku daňového subjektu na vyplacení určité částky. O takovou situaci půjde v případě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (zvýraznění doplněno soudem).“*
26. Podle § 37a odst. 1 zákona o DPH, pokud vznikne v důsledku vyměření odpočtu

vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu. Dle § 37a odst. 3 zákona o DPH se přitom za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu považuje den vyměření.

27. Vzhledem k tomu, že zde posuzovaný případ je specifický v tom, že nedošlo k pravomocnému vyměření daně na základě pravomocně ukončeného vytykácího řízení, je třeba pro určení rozhodného dne vyměření daně aplikovat závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. X, podle nichž *„[z]ahájení vytykácího řízení nepředstavuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, za situace, kdy toto vytykácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměření daně. Pokud z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 47 citovaného zákona nedojde k uzavření vytykácího řízení, tj. k pravomocnému vyměření daně, nic nebrání tomu, aby byla daň vyměřena v souladu s § 46 odst. 5 tohoto zákona.“*
28. Dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní konkrétně platí, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.
29. Dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní je možné požádat o vrácení přeplatku za předpokladu, že daňový dlužník nemá nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo že požadavek na úhradu nedoplatku daně neuplatnil jiný správce daně. Pro posouzení tohoto případu klíčové ustanovení § 64 odst. 6 téhož zákona pak vymezuje úroky z opožděně vráceného vratitelného přeplatku následovně: *„Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátí-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.“*
30. I přesto, že se žalobkyně domáhala přiznání úroků z neoprávněného jednání správce

daně podle jiného právního předpisu, než který měl být aplikován, má soud za to, že byl věcný rozsah žádosti dostatečně specifikován, a to zejména v návaznosti na argumentaci v námitkách a odvolání žalobkyně, takže bylo dostatečně zřejmé, že se žalobkyně domáhala mimo jiné i vyplacení úroků z vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu. V tomto kontextu odkazuje soud na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. X, č. 1926/2009 Sb. NSS, ve kterém je mj. uveden závěr, že „[s]kutečnost, že (účastníci řízení – pozn. soudu) svou argumentaci podložili odkazem na konkrétní ustanovení konkrétního zákona, věcný rozsah jejich právní argumentace nemůže zúžit jen na právní režim vytvořený tímto zákonem, má-li se podle objektivního posouzení věci na řešení jimi traktované právní otázky použít jiné ustanovení zákona či dokonce jiný zákon.“ Soud tak nemůže při posuzování žalobních bodů zcela restriktivně a v rozporu se zásadou *iura novit curia* přihlížet úzce jen k tomu, že se žalobkyně domáhá vyplacení úroků dle daňového řádu, ale musí posuzovat její nárok na výplatu požadovaného úroku též z hlediska pro daný případ aplikovatelného zákona o správě daní. Nejinak tomu mělo být i v řízení před správcem daně, který byl povinen jak podle § 70 odst. 2 daňového řádu, tak i podle § 21 odst. 6 zákona o správě daní podání žalobkyně posoudit podle jeho skutečného obsahu a aplikovat na posouzení uplatněného požadavku odpovídající právní úpravu.

31. Vzhledem k tomu, že došlo žalovaným i správním orgánem I. stupně k použití nesprávného právního předpisu, který byl použit při vypořádání vratitelného přeplatku žalobkyně, musí za dané situace soud posoudit, zda nebyly naplněny podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí, jak je blíže definoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v již zmíněném usnesení ze dne 28. 7. 2009, č. j. X, č. 1926/2009 Sb. NSS: „[S]oud ve správním soudnictví vždy v posuzované věci zkoumá, zda právní předpis nebo jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. Použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.“ Pro zrušení rozhodnutí tak nepostačuje pouze skutečnost, že správní orgán aplikoval nesprávný zákon (první podmínka), ale v jeho důsledku musí dojít k rozdílnému výsledku pro žalobce (druhá podmínka) a zároveň musí z žaloby vyplývat, že to, čeho se žalobce domáhá, má oporu v zákoně, který měl správní orgán správně aplikovat (třetí podmínka).
32. Pro daný případ je nesporné, že vznikl vratitelný přeplatek v důsledku vyměření nadměrného odpočtu. Ten měl být podle § 37a odst. 1 zákona o DPH vrácen žalobkyni bez žádosti do 30 dnů. Dnem vzniku přeplatku se přitom rozumí podle § 37a odst. 3 zákona o DPH den jeho vyměření. Jelikož nedošlo k pravomocnému vyměření daně na základě řádně dokončeného vytýkacího řízení, uplatnila se (v souladu se závěry judikatury Ústavního soudu) fikce vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, která za den vyměření daně určuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

33. Dle § 37 zákona o DPH byl plátce povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Dle § 36 odst. 2 zákona o DPH, pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Žalobkyně podala daňové přiznání za 3. čtvrtletí roku 2002, tedy za období od 1. 7. 2002 do 30. 9. 2002, dne 12. 11. 2002, proto je třeba na daňové přiznání, které podala, pohlížet jako na opožděné, neboť ho nepodala ve lhůtě do 25 dnů od skončení zdaňovacího období. V takovém případě se za den vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní považoval den, kdy došlo daňové přiznání správci daně, tedy den 12. 11. 2002.
34. Je přitom zřejmé, že žalobkyni nebyl vratitelný přeplatek, který jí podle citované právní úpravy vznikl dne 12. 11. 2002, vrácen do 30 dnů od jeho vzniku, a proto měl být aplikován § 64 odst. 6 zákona o správě daní, podle kterého náležel žalobkyni úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné (vždy v) první den (příslušného) kalendářního čtvrtletí v případě, že nebyl vratitelný přeplatek vrácen v zákonem stanovené lhůtě. Úrok přitom náleží ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku (v případě žalobkyně uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku dne 12. 12. 2002). Vzhledem k tomu, že ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní nepočítá s automatickým vyplacením úroku z vratitelného přeplatku, jako je tomu například v situaci vrácení vratitelného přeplatku dle § 37a zákona o DHP, musí podat daňový subjekt správci daně žádost, ve které se bude domáhat vyplacení úroku z vratitelného přeplatku.
35. Tuto žádost, která musí splňovat obsahové náležitosti dle § 21 odst. 6 zákona o správě daní lze spatřovat v přípisu žalobkyně ze dne 31. 8. 2015, ve kterém se žalobkyně domáhala právě i vyplacení úroku z nadměrného odpočtu, byť tento nárok opírala o nesprávný zákon.
36. Je tak zřejmé, že kdyby žalovaný použil správný právní předpis, musel by pro vznik vratitelného přeplatku aplikovat § 46 odst. 5 zákona o správě daní a následně by musel žalobkyni přiznat úrok z vratitelného přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a musel by žalobkyni též přiznat úrok z vratitelného přeplatku. Žalobkyně měla nárok na vyplacení úroku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den toho kterého kalendářního čtvrtletí, a to ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku, jímž je i zadržený nadměrný odpočet. Žalovaný ovšem aplikoval daňový řád, který obsahuje ustanovení § 140 odst. 1, které je sice podobné § 46 odst. 5 zákona o správě daní, ale obsahuje jednu pro tento případ zásadní odlišnost, a to podmínku, že se neužije v případě, kdy byl zahájen postup k odstranění pochybností, což je obdobný postup, jako bývalo vytýkáací řízení dle zákona o správě daní. Na případ žalobkyně by tak nebylo možné aplikovat postup pro konkludentní vyměření daně, které předpokládal zákon o správě daní, a od kterého se odvíjelo určení úroku z opožděně vráceného vratitelného přeplatku. Výsledek řízení žalovaného se tak nutně liší od závěrů, které by měl učinit na základě aplikace správných právních předpisů, čímž je splněna druhá podmínka vymezená rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pro zrušení napadeného rozhodnutí soudem v situaci, že správní orgán aplikoval jiný

právní předpis, než měl.

37. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně v žalobě domáhala zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení, na základě kterého jí nebyl přiznán úrok z nadměrného odpočtu, a soud shledal, že dle rozhodné právní úpravy tento úrok žalobkyni náležel, je splněna i třetí podmínka, a jsou proto dány důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
38. Příklad žalobkyně nevzbuzuje pochyb o jejím právu na vyplacení úroků z vratitelného přeplatku představovaného nadměrným odpočtem, který jí vznikl v souladu s § 46 odst. 5 zákona o správě daní a pro jehož vrácení nebyla dodržena lhůta stanovená v § 37 odst. 1 zákona o DPH. Zákon o správě daní navíc neobsahuje pro případ žalobkyně ani takovou mezeru v zákoně, kterou by bylo nutno překlenout aplikací závěrů Soudního dvora Evropské unie (jak to učinil NSS v rozsudku ve věci *K.*) nebo která by umožňovala takovou interpretaci, že z vratitelného přeplatku vzniklého uplatněním nadměrného odpočtu nenáleží daňovému subjektu úrok. I kdyby však v tomto případě byla při výkladu zákona pochybnost o jeho smyslu a měl-li by správní orgán I. stupně nebo žalovaný za to, že je možný výklad, kterým by úrok žalobkyni přiznán nebyl, museli by postupovat v souladu s požadavkem eurokonformního výkladu zákona a tuto interpretaci by nebyli oprávněni připustit. Podmínky eurokonformního výkladu vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 9. 2005, č. j. X, č. X Sb. NSS, podle jehož právní věty „[i] v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. Odchýlit se od takového výkladu je však zpravidla nezbytné v případech, kdy pro to existují zřejmé racionální důvody dané kupříkladu tím, že v ustanovení českého právního předpisu byla úmyslně zvolena odlišná textace nebo že ten, kdo právní předpis vydal, v něm jiným nepochybným způsobem projevil vůli odlišnou od vůle projevené v normě práva Evropských společenství.“ V textu samotného rozsudku pak Nejvyšší správní soud uvedl: „Při výkladu ustanovení § 2b odst. 3 ZDPH (zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. soudu) nutno zohlednit všeobecně známou skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty byl počátkem 90. let přijímán za situace, kdy osamostatňující se Česká republika po pádu komunistického režimu vytvářela v rámci provádění zásadních ekonomických reforem nový daňový systém, který měl svými parametry odpovídat daňovým systémům vyspělých západních demokracií, zejména pak států západní Evropy, neboť již v té době politická reprezentace počítala s budoucím začleněním České republiky do Evropských společenství.“ Vliv práva Evropské unie, resp. tehdy Evropského společenství je zřejmý i z důvodové zprávy k návrhu zákona o správě daní, ve které se např. k navrhovanému § 7 uvádí, že „[p]ři vypracování návrhu paragrafového znění zákona ministerstvo financí vycházelo z požadavku na harmonizaci tohoto předpisu s dokumenty přijatými v rámci Evropského společenství“, a proto není pochyb o tom, že se i na zákon o správě daní uplatní požadavek eurokonformního výkladu.
39. Soud dále považuje za nezákonný závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí, jímž

odkazuje žalobkyni na řízení o přiznání náhrady škody podle zákona o odpovědnosti státu za škodu. Žalovaný měl podle shora uvedené právní úpravy dovodit, že byly splněny podmínky pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku vzniklého vyměřením a nevrácením nadměrného odpočtu. Nebyl oprávněn tento úrok odeprít a odkázat žalobkyni na jiné řízení. Přiznání úroku z vratitelného přeplatku není závislé na prokázání skutečné výše škody, proto nemá opodstatnění se zabývat tím, zda by konkrétní již stanovená výše úroku mohla být dostatečná pro náhradu škody způsobené žalobkyni. Jen pro úplnost pak soud dodává, že ze spisu ani neplyne, že by žádost žalobkyně mohla být (zcela výjimečně) kvalifikována jako akt zneužití práva ve smyslu rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 2015, č. j. X, č. X Sb. NSS, neboť soudu není známo, že by snad žalobkyně byla v souvislosti s danou kauzou trestně odsouzena za daňový trestný čin.

40. Soud neaplikoval závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. X, ve věci *K.*, na který žalobkyně odkazovala, a to z důvodu, že se jednalo o skutkově a právně odlišný případ, neboť v případě *K.* nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, přičemž v dané věci nebylo z textu právního předpisu zřejmé, jestli daňovému subjektu náleží úroky z nadměrného odpočtu ode dne faktického vyměření daně (vydání platebního výměru) anebo ode dne, dokdy měl daňový subjekt strpět zadržení nadměrného odpočtu s ohledem na potřebu odstranění pochybností při stanovení daně. Taktéž soud neaplikoval závěry z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. X, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. X, neboť v těchto případech došlo ke stanovení daně dle daňového řádu, nikoliv dle zákona o správě daní. Nepříléhavý byl i případ, o kterém rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 1. 2015, č. j. X, neboť i v tomto případě nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně, ale daň byla vyměřena vydáním pravomocných platebních výměrů po ukončení vytýkacích řízení.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

41. Soud shledal žalobu důvodnou, neboť žalobkyně má nárok na vyplacení úroku z vratitelného přeplatku představovaného nadměrným odpočtem podle ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní, které však žalovaný neaplikoval. S ohledem na uvedené skutečnosti soud postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s., zrušil napadené rozhodnutí a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Byť je shodnou vadou postiženo i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, soud je ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. nerušil, neboť ve věcech daňových lze k takovému kroku přistoupit, pouze pokud by takové rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno nebo pokud by předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. X, č. 1997/2010 Sb. NSS). V nyní projednávané věci došlo k aplikaci nesprávného právního předpisu, nicméně tato vada je v rámci odvolacího řízení před žalovaným zhojitelná.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobkyni, která byla ve věci úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů v celkové částce 19 456 Kč. Tuto částku tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náhrada nákladů právního zastoupení daňovým poradcem ve výši 16 456 Kč, jež zahrnuje odměnu za

čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, seps žaloby, podání repliky a účast na jednání soudu v trvání do dvou hodin dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) ve spojení s § 35 odst. 2 *in fine* s. ř. s.] a čtyři paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 2 856 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek (vyjma soudního poplatku).

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 20. března 2018

Olga Stránská v. r.
předsedkyně senátu