



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170,
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem,
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2019, č. j. 29159/19/5100-41453-711400,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a podání účastníků

1. 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.“) se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 6. 2018, č. j. 3468756/18/2111-50523-202376 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

Prvostupňovým rozhodnutím finanční úřad rozhodl tak, že ve věci žádosti žalobkyně o přiznání úroku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) ze dne 14. 5. 2018 se žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává.

2. Žalobkyně uvedla, že po správci daně požadovala přiznat úrok podle § 254 daňového řádu, neboť na základě zrušujícího rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, správce daně žalobkyni předepsal dne 30. 5. 2018 na její osobní daňový účet částku 3 045 385 Kč, která odpovídá zbývajícím částem nadměrného odpočtu, který žalobkyně vykazovala v řádném daňovém přiznání na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 podaném dne 30. 11. 2012 a do té doby jí nebyl přiznán ani vyplacen.
3. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že nebyla naplněna podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, která spočívá v existenci částky uhrazené na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo zrušeno nebo změněno pro nezákonnost, nebo které bylo prohlášeno za nicotné. Dle žalobkyně je dána příčinná souvislost mezi zrušujícím rozhodnutím žalovaného a úhradou částky 3 045 385 Kč, a podmínky pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu tedy byly splněny. K tomu odkázala na rozsudek ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že závěry Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ohledně povinnosti správce daně vyplatit za zadržovaný odpočet úroky, ze kterých vycházel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 („rozsudek Kordárna“), musí být aplikovány stejným způsobem na situaci, kdy odpočet není vyplacen z důvodu nezákonného postupu správce daně. K poukazu žalovaného na skutečnost, že na základě uvedených skutkových okolností byl žalobkyni rozhodnutím správce daně přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který se v podstatné míře kryje s požadavkem na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně co do doby úročení i výše úročené částky, žalobkyně uvádí, že daňový řád nevylučuje ve vztahu k téže částce neoprávněně zadržované daně souběžně vznik úroku podle § 155 odst. 5 a § 254 či § 254a daňového řádu. Jeden úrok nelze započítat na druhý. Daňový řád umožňuje pouze zápočet úroků na přiznanou náhradu škodu. Dle § 254 odst. 6 daňového řádu, který se použije i pro úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, lze jednotlivé úroky podle daňového řádu chápat jako zálohu na skutečnou škodu. Je proto lhostejné, zda dojde k jejich souběhu. Žalobkyně má za to, že podmínky pro přiznání úroku podle § 254 daňového řádu byly splněny a daňové orgány jí ho nepřiznaly neoprávněně, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné. Napadené rozhodnutí je nadto dle žalobkyně nepřezkoumatelné, neboť žalovaný neuvedl, proč žalobkyni nebyl přiznán žádný úrok za den 31. 12. 2012.
4. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobkyni byl úrok z tvrzeného nadměrného odpočtu přiznán rozhodnutím správce daně ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1900478/19/2111/50523-202376. Předmětem sporu tedy není otázka, zda by měl být žalobkyni prostřednictvím úroku kompenzován zásah do majetkových práv spočívající v tom, že po určitou dobu nemohla nakládat s peněžními prostředky odpovídajícími zadržovanému nadměrnému odpočtu. Podstata sporu spočívá v tom, zda by jí měla být tato újma kompenzována dvakrát přiznáním dvou úroků z téže částky za totožné období ve stejné úrokové sazbě. Takový požadavek je dle žalovaného zjevně nedůvodný. Žalovaný je přesvědčen, že zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny.

V dané věci v průběhu daňového řízení marně uplynula lhůta pro stanovení daně, což vedlo ke zrušení platebního výměru. Daňové řízení bylo vedeno ohledně daňového přiznání, v němž žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Zrušením platebního výměru nastal stav, kdy žádné rozhodnutí o stanovení daně neexistovalo. Žalobkyně na základě zrušeného platebního výměru neprovedla žádnou úhradu daně a samotným zrušením platebního výměru nevznikl ani žádný přeplatek, který by bylo možné úročit dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Uvedené skutkové okolnosti se podstatně liší od případu popsání v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem totiž došlo v odvolacím řízení ke změně platebního výměru tak, že daňovému subjektu byl přiznán uplatněný nárok na nadměrný odpočet. Částka nadměrného odpočtu, která byla daňovému subjektu zadržována na základě rozhodnutí změněného pro nezákonnost, tak představovala jistinu, kterou bylo nutné úročit dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Úročenou částkou tak byl přeplatek vzniklý v důsledku změny platebního výměru. V případě žalobkyně zrušením platebního výměru nedošlo bez dalšího ke vzniku přeplatku, který by bylo možné takto úročit. To však neznamená, že by marné uplynutí lhůty pro stanovení daně mělo být vykládáno v neprospěch žalobkyně. Správce daně postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. S ohledem na marné uplynutí lhůty pro stanovení daně správce daně nevydal ve věci rozhodnutí o stanovení daně. Na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2012 ve výši žalobkyní uplatněného nadměrného odpočtu tak bylo nutné pohlížet jako na daň stanovenou v souladu s tvrzením žalobkyně, tedy jako na daň pravomocně vyměřenou postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu ve výši neodchylující se od tvrzení žalobkyně. Za datum vyměření daně se v souladu s § 140 odst. 2 daňového řádu považuje 30. 11. 2012, tedy den, kdy bylo správci daně doručeno daňové přiznání k předmětné dani. Jelikož k vyměření nadměrného odpočtu došlo k datu předcházejícímu vydání platebního výměru, nelze na částku zadržovaného odpočtu hledět tak, jako by byla zadržována na základě nebo v souvislosti se zrušeným platebním výměrem, jak předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu. Nebyla tedy naplněna podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, která spočívá v existenci částky uhrazené na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo zrušeno nebo změněno pro nezákonnost, nebo které bylo prohlášeno za nicotné. K takto „vyměřenému“ nadměrnému odpočtu bylo nutné přistupovat jako k vratitelnému přeplatku, který byl žalobkyni vrácen až po marném uplynutí lhůty k tomu stanovené zákonem. Uvedený stav tedy nezaložil nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ale byl důvodem pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný zastává právní názor, že úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu jsou konstruovány způsobem, který vylučuje jejich souběh. V obou případech jde o úrok, jehož účelem je kompenzace poskytovaná daňovému subjektu za určité pochybení správce daně. V případě obou úroků je rovněž stanovena totožná úroková sazba, která má vyjadřovat hodnotu peněz v určitém čase. Zákonné podmínky pro přiznání těchto úroků jsou však vymezeny odlišným způsobem, který vylučuje, aby totožná částka byla za stejné období zároveň úročena oběma těmito úroky. Částka daně může být daňovému subjektu nezákonně zadržována buď v důsledku prodlení správce daně s vrácením vratitelného přeplatku, nebo v důsledku nezákonného či nicotného rozhodnutí o stanovení daně, které existenci vratitelného přeplatku vylučuje. Současné uplatnění obou důvodů je pojmově

vyloučeno. Žalovaný odmítá premisu žalobkyně, že by v daném případě provedl vzájemné započtení obou zmíněných úroků. Žalovaný dospěl k právnímu názoru, že nárok na úrok z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni na základě specifických okolností případu nevznikl, avšak totožné skutkové okolnosti vedly ke vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který byl žalobkyni již přiznán. Pokud by soud dospěl k závěru, že žalobkyni měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, žalovanému nezbude než iniciovat přezkumné řízení, ve kterém bude změněno nebo zrušeno rozhodnutí, kterým byl žalobkyni na základě totožných skutkových okolností přiznán úrok z vratitelného přeplatku. Jestliže totiž byla částka daně zadržována na základě platebního výměru zrušeného pro nezákonnost, nemohla být za stejné období zadržována z důvodu prodlení správce daně s vrácením vratitelného přeplatku, jehož existenci právě uvedený platební výměr vylučoval. Takový postup by byl k újmě žalobkyně, neboť úrok z vratitelného přeplatku jí byl přiznán za období počínající datem předcházejícím vydání platebního výměru. Přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně přichází v úvahu až po datu jeho vydání. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33. Dle žalovaného nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že se nevypořádal s otázkou, zda byl žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznán ve správné výši. Napadené rozhodnutí je založeno na tom, že žalobkyni nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, ale na úrok z vratitelného přeplatku. Předmětem odvolacího řízení bylo pouze rozhodnutí správce daně, které se týkalo úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Měla-li žalobkyně za to, že správce daně při přiznání úroku z vratitelného přeplatku pochybil ve vymezení období úročení o jeden den, měla možnost proti tomuto rozhodnutí brojit odvoláním.

5. Žalobkyně v podání ze dne 25. 1. 2021 doplnila žalobu tak, že se domáhá primárně vyslovení nicotnosti napadeného a prvostupňového rozhodnutí, eventuálně jeho zrušení. K tomu uvedla, že daňový řád v § 254 odst. 3 předpokládá faktický úkon správce daně v podobě předepsání úroku z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet žalobkyně. Proti tomuto faktickému úkonu je daňový subjekt dle § 254 odst. 5 daňového řádu oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu, proti které se lze odvolat. Správce daně proto nebyl věcně příslušný vydat rozhodnutí o přiznání či nepřiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2020, č. j. 1 Afs 74/2019-23. Prvostupňové rozhodnutí je proto dle žalobkyně nicotné podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Poukázala na to, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu není rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu přezkoumatelné ve správním soudnictví, protože není rozhodnutím, které by zasahovalo do veřejných subjektivních práv jednotlivce, a nesprávnosti na osobním daňovém účtu lze odstranit toliko prostřednictvím zásahové žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s. K tomu odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34, a ze dne 6. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32. Dále poukázala na doktrínu „zprocesnění“ postupu správce daně a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, a ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016-38. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný měl v souladu s judikaturou posoudit její odvolání jako námitku proti postupu správce daně ve věci nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně namítá též nicotnost napadeného rozhodnutí, neboť nebylo možné vést odvolací řízení o nicotném rozhodnutí o nepřiznání úroku. Žalovanému tak chyběla věcná

příslušnost k vydání rozhodnutí dle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, a proto je napadené rozhodnutí nicotné dle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalovaný byl dle § 105 daňového řádu příslušný pouze z moci úřední prohlásit rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku ze dne 25. 6. 2018 za nicotné, což neučinil. K tomu žalobkyně cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 332/2018-29, v němž Nejvyšší správní soud s odkazem na ustálenou judikaturu konstatoval, že rozhodnutí o odvolání tam, kde odvolání již nepřichází v úvahu, a není k nim tedy příslušný žádný správní orgán, jsou nicotná.

6. Žalobkyně dále argumentovala, že po účinnosti novely daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. v důsledku bodu 12 přechodných ustanovení ztratil žalovaný věcnou příslušnost k rozhodování o odvolání o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Dle žalobkyně by měl být žalovaným Finanční úřad pro Středočeský kraj, na nějž přešla působnost rozhodnout ve věci v posledním stupni.
7. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Pověřený pracovník žalovaného doplnil, že rozhodnutí nelze považovat za nicotná. Finanční úřad tím, že žádost zamítl rozhodnutím, nepřekročil meze svého oprávnění. Nejde o případ, kdy by nebyl vůbec věcně příslušný. Pravomoc k vydání rozhodnutí plyne z § 101 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím. Dále uvedl, že řízení o námitce končí až právní mocí, zejména pak v posuzované věci nejde o řízení o námitce.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Skutková zjištění

9. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala dne 30. 11. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Finanční úřad zahájil výzvou ze dne 17. 12. 2012 postup k odstranění pochybností, na jehož základě žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, za zdaňovací období října roku 2012 nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč, který byl žalobkyni vyplacen dne 24. 1. 2014. Platební výměr byl žalobkyni doručen 15. 1. 2014. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014, č. j. 28309/14/5000-14307-705194, zamítl a platební výměr potvrdil. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností provedený u žalobkyně ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 zahájený výše uvedenou výzvou byl nezákonný.
10. Rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015-43, bylo uloženo finančnímu úřadu vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku žalobkyně ve výši 1 883 644 Kč na DPH za zdaňovací období říjen 2012. V návaznosti na tento rozsudek finanční úřad rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 238 550 Kč. K odvolání žalobkyně

žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, změnil rozhodnutí finančního úřadu tak, že žalobkyni se dle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznává úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 677 Kč, která odpovídá úroku ve výši 14,05 % ročně z částky 1 883 644 Kč za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014.

11. Rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2014, jímž potvrdil platební výměr ze dne 13. 1. 2014, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, žalovaný platební výměr ze dne 13. 1. 2014 zrušil a odvolací řízení zastavil, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně.
12. Žalobkyně přípisem ze dne 14. 5. 2018 požádala finanční úřad o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 3 045 385 Kč. Uvedla, že na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018 došlo ke konkludentnímu vyměření DPH za zdaňovací období říjen 2012. K tomu odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Současně požádala o přiznání a zaplacení úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky ve výši 3 045 385 Kč za období od 31. 12. 2012 do dne odepsání částky přeplatku z bankovního účtu správce daně a z částky ve výši 1 883 644 Kč za období od 31. 12. 2012 do 4. 2. 2013.
13. Finanční úřad žalobkyni dne 30. 5. 2018 vrátil nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012 ve výši 3 045 385 Kč s tím, že s ohledem na rozhodnutí ze dne 7. 5. 2018 se daň považuje za konkludentně vyměřenou na základě daňového přiznání podaného žalobkyní dne 30. 11. 2012.
14. Dne 25. 6. 2018 vydal finanční úřad prvostupňové rozhodnutí, jímž žalobkyni nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Konstatoval, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je vázán na zrušení nezákonného rozhodnutí. Úrok je hrazen za to, že daňový subjekt na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí uhradil určitou částku. Za období před vydáním platebního výměru nelze úrok dle § 254 daňového řádu přiznat. Uvedené ustanovení stanoví dobu úročení ode dne splatnosti nesprávně stanovené daně. Počátek doby úročení nelze aplikovat na nadměrný odpočet, neboť není stanovena doba splatnosti. Pro nezákonně stanovený nadměrný odpočet není stanoven počátek doby úročení, a proto jej nelze přiznat.
15. Rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018 finanční úřad dle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 1 210 Kč odpovídající úroku ve výši 14,5 % ročně z částky 3 045 385 Kč za den 30. 5. 2018. V odůvodnění uvedl, že na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018, které nabylo právní moci dne 14. 5. 2018, vznikl žalobkyni nárok na vrácení nadměrného odpočtu ve výši 3 045 385 Kč ve lhůtě do 29. 5. 2018, tato částka byla odepsána z účtu správce daně po stanovené lhůtě dne 30. 5. 2018.
16. Proti prvostupňovému rozhodnutí brojila žalobkyně podáním ze dne 24. 7. 2018 označeným jako odvolání/námitka. Uvedla, že lhůta splatnosti nadměrného odpočtu, který byl konkludentně vyměřen, je dána ustanovením § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v délce 30 dnů. Z toho žalobkyně odvozuje počátek úročení dne 31. 12. 2012. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29. Navrhla, aby bylo prvostupňové rozhodnutí změněno a žalobkyni byl přiznán úrok tak, jak o něj žádala. K formě podání uvedla, že prvostupňovým rozhodnutím byla poučena o právu podat odvolání, což je dle žalobkyně v rozporu s § 254 odst. 5 daňového řádu, který umožňuje

podat pouze námitku. Uvedla, že ponechává na správci daně, zda podání posoudí jako odvolání, nebo jako námitku.

17. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1900478/19/2111/50523-202376, finanční úřad žalobkyni přiznal úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 2 346 195 Kč (z částky 1 883 644 Kč od 1. 1. 2013 do 4. 2. 2013 a z částky 3 045 385 Kč od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018) s odůvodněním, že na základě zrušení platebního výměru v odvolacím řízení v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně byla žalobkyni stanovena daň (nadměrný odpočet) ke dni 30. 11. 2012 ve výši tvrzené žalobkyní v daňovém přiznání. Úrok byl žalobkyni vyplacen dne 12. 4. 2019.
18. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dle žalovaného žalobkyni nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který byl žalobkyni přiznan rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019. K procesnímu postupu žalovaný konstatoval, že pokud správce daně o podané žádosti vydal deklaratorní rozhodnutí, proti němuž je možné dle § 109 odst. 1 daňového řádu podat odvolání, šlo o přípustný postup, který § 254 daňového řádu nevylučuje a který nemohl negativně zasáhnout do práv žalobkyně.
19. Soudu je z úřední činnosti známo, že žalobkyně podala dne 8. 6. 2018 u zdejšího soudu zásahovou žalobu, jíž se domáhala toho, aby žalovaný zaevidoval na její osobní daňový účet část DPH za říjen 2012 ve výši 3 045 385 Kč a úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 3 045 385 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne úhrady a z částky 1 883 644 Kč ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013. Žaloba byla odmítnuta usnesením zdejšího soudu ze dne 23. 6. 2020, č. j. 55 Af 19/2018-18, kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 198/2020-20.

Posouzení návrhu soudem

20. Podle § 254 daňového řádu, 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 (odst. 1 věta první). Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání (odst. 3). Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3 (odst. 4). Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat (odst. 5).
21. Soud předně posuzoval, zda není dán důvod pro vyslovení nicotnosti prvostupňového a napadeného rozhodnutí. Žalobkyně uplatnila důvody, které dle jejího názoru způsobují

nicotnost obou rozhodnutí, až po lhůtě k podání žaloby, soud je však povinen k vadám vyvolávajícím nicotnost přihlídnout i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Vady, které by zakládaly nicotnost prvostupňového a napadeného rozhodnutí, soud neshledal.

22. Dříve, než byl institut nicotnosti rozhodnutí legislativě upraven, vymezovala nicotnost a vady, které ji způsobují, teorie správního práva a judikatura. Z ní vyplývá, že nicotný je správní akt, který „*trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí*“ (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96). Vady, které způsobují nicotnost, jsou vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, vůbec nelze považovat za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu a není s to vyvolat veřejnoprávní účinky (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006-74). Z těchto závěrů vychází i právní úprava důvodů nicotnosti v § 105 daňového řádu.
23. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správce daně vůbec věcně příslušný [písm. a)]; které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným [písm. b)]; nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně [písm. c)].
24. Soud souhlasí s žalobkyní, že § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu pro postup správce daně nestanoví formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Předpokládá toliko faktický postup správce daně a nestanoví povinnost správce daně vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Postačuje tak, pokud správce daně žádost daňového subjektu vyřídí neformálním sdělením. Takový písemný výstup informující o tom, jak správce daně žádost o úrok vyřídil, není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 a násl. s. ř. s. Daňový řád současně upravuje prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „*zprocesnění*“ postupu správce daně. Tímto prostředkem je námitka podle § 254 odst. 5 daňového řádu, o níž je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti němuž lze brojit odvoláním a následně případně žalobou ve správním soudnictví podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, či ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016-38, ze dne 16. 10. 2020, č. j. 3 Afs 402/2019-49, či ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 198/2020-20). Neformální postup v případě úroku dle § 254 daňového řádu odpovídá tomu, že s ohledem na zrušující rozhodnutí nadřízeného orgánu zpravidla nebude existence a výše tohoto nároku předmětem sporu. V jiných případech daňový řád vydání deklaratorního rozhodnutí správce daně o úroku předpokládá (§ 155 odst. 5 daňového řádu).
25. Soud se však neztotožňuje s žalobkyní, že vydání rozhodnutí o nepřiznání úroku dle § 254 daňového řádu se všemi formálními náležitostmi dle § 102 daňového řádu již na základě žádosti daňového subjektu o jeho přiznání je natolik závažnou vadou, jež by zakládala jeho nicotnost. Nicotnost způsobují nejtěžší vady příslušnosti, kdy neexistuje žádný zákonný základ pro uplatnění pravomoci správce daně. Jak uvádí důvodová zpráva k § 105

daňového řádu, půjde o „*absolutní věcnou nekompetenci správce daně*“. Dřívější využití „vyšší“ formy rozhodnutí namísto neformálního sdělení nepředstavuje absolutní nedostatek věcné příslušnosti či právního podkladu za situace, kdy správce daně je věcně příslušný k tomu, aby žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu faktickým úkonem přiznal a předepsal na osobní daňový účet, nebo nepřiznal a neformálním úkonem ji o tom informoval, tedy materiálně posoudil, zda žalobkyni nárok na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ze zákona náleží, a současně mu daňový řád zakládá kompetenci, aby tento neformální postup k námitce žalobkyně „*zprocesnil*“ vydáním rozhodnutí. Nejde o případ absolutní věcné nepřislusnosti, která by způsobovala nicotnost rozhodnutí ve smyslu § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Za nicotné pak nelze považovat ani rozhodnutí žalovaného, jímž rozhodl o odvolání proti formálnímu rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Dle § 109 odst. 1 věty první daňového řádu se příjemce rozhodnutí může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. V tomto případě zákon odvolání nevylučuje. Lze uzavřít, že otázku nároku žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně věcně posoudily daňové orgány, do jejichž věcné působnosti toto posouzení náleží (v kompetenci žalovaného je mj. rozhodovat o odvolání proti rozhodnutí správce daně o námitce dle § 254 odst. 5 daňového řádu věty za středníkem či vyřídit podnět daňového subjektu na ochranu proti nečinnosti spočívající v nepřiznání nároku na úrok dle § 38 daňového řádu). Pouze na okraj soud k argumentaci žalobkyně poznamenává, že nejbližší nadřízený správce daně je oprávněn vyslovit nicotnost přezkoumávaného rozhodnutí i v odvolacím řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 9 Afs 303/2017-43).

26. Judikatura, podle níž neformální sdělení správce daně ohledně nepřiznání úroku dle § 254 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 a násl. s. ř. s., vychází z tzv. materiálně-formálního pojetí správního rozhodnutí. Jestliže však v projednávané věci správce daně zvolil formální cestu a o požadavcích žalobkyně rozhodl, a sdělil tedy své závěry vyšší formou než pouhým přípisem či sdělením, bylo jeho formalizované rozhodnutí obsahující zákonem stanovené náležitosti rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 s. ř. s., proti němuž bylo přípustné odvolání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2020, č. j. 10 Afs 45/2020-55), přičemž žalobkyně tento řádný opravný prostředek vyčerpala.
27. Soud současně neshledal, že by důvody, v nichž žalobkyně spatřovala nicotnost rozhodnutí, představovaly vadu řízení, jež by bránila přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, k níž by byl povinen přihlédnout, ačkoli nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84). Za situace, kdy žalobkyně včasnými žalobními body brojí proti věcnému posouzení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž správní orgány obou stupňů, kterým příslušelo nárok žalobkyně věcně posoudit, svůj náhled na nárok žalobkyně formou rozhodnutí jednoznačně vyslovily, bylo by přepjatým formalismem, pokud by soud z důvodu předčasného „*zprocesnění*“ postupu napadené a prvestupňové rozhodnutí bez věcného přezkumu zrušil, aby následně mohlo dojít ke „*zprocesnění*“ postupu rozhodnutím o námitce. Soud dodává, že za situace, kdy zde existuje formální rozhodnutí, byť svou povahou deklaratorní (právo na úrok vzniká ze zákona), které přímo zasahuje do právní sféry žalobkyně, a žalobkyně využila tomu odpovídající žalobní typ, se nezabýval předpoklady přípustnosti zásahové žaloby. Na okraj lze poznamenat, že vyloučení

možnosti vydat formalizované rozhodnutí o žádosti daňového subjektu o úrok ve vztahu k úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu by vyvolávalo praktické problémy zejména v situaci, kdy bude náležet daňovému subjektu (který není povinen svou žádost o úrok právně kvalifikovat) z téže částky za různá období úrok dle § 155 odst. 5 a § 254 odst. 1 daňového řádu nebo je-li sporná právě otázka právní kvalifikace.

28. Soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřuje v tom, že se žalovaný nevyjádřil k tomu, proč žalobkyni nebyl přiznán žádný úrok za den 31. 12. 2012.
29. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
30. Soud připomíná, že nepřezkoumatelnost 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. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat. Institut nepřezkoumatelnosti nelze vztáhnout na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23).
31. V posuzované věci žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil závěr, podle něhož žalobkyni v důsledku zrušení platebního výměru z důvodu marného uplynutí lhůty pro stanovení daně nevznikl nárok na úrok dle § 254 daňového řádu, byly však splněny předpoklady pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný konstatoval, že v souladu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 je třeba nahlížet na daň z přidané hodnoty jako na daň stanovenou v souladu s tvrzením žalobkyně, tedy pravomocně vyměřenou postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu ve výši neodchylující se od tvrzení žalobkyně, přičemž za datum vyměření se považuje den 30. 11. 2012 (kdy bylo doručeno správci daně daňové přiznání), od něhož se odvíjí třicetidenní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Dále uvedl, že podstatné jsou skutkové okolnosti, v nichž žalobkyně spatřuje vznik nároku na úrok, nikoli jejich právní kvalifikace, kterou jim žalobkyně přiřadila. V posuzovaném případě však byl žalobkyni úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu již přiznán rozhodnutím správce daně ze dne 8. 4. 2019, a proto nebyl dán prostor, aby žalovaný prvostupňové rozhodnutí zrušil a uložil správci daně přiznat žalobkyni úrok dle § 254 daňového řádu.
32. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný neshledal důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a za den 31. 12. 2012 ani úroku dle § 155

odst. 5 daňového řádu. Je z něj zřejmý názor žalovaného, že úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který žalobkyni náleží na základě předestřených skutkových okolností, již byl žalobkyni přiznán rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019, kterým správce daně přiznal žalobkyni úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 1. 1. 2013. Žalovaný se jednoznačně vyjádřil k datu, od něhož se odvíjí běh lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě vyměření nadměrného odpočtu (podání daňového přiznání dne 30. 11. 2012), a délce této lhůty (30 dnů dle § 105 zákona o DPH), po jejímž marném uplynutí žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Skutečnost, že žalovaný výslovně s odkazem na § 33 daňového řádu neuvedl, jakou úvahou byl veden, pokud jde o běh této lhůty, představuje toliko dílčí nedostatek odůvodnění, nečiní však napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost. Žalobkyně měla možnost proti posouzení žalovaného uplatnit věcné námitky, což neučinila. Námitka nepřezkoumatelnosti tedy není důvodná. Soud poznamenává, že lhůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 2 daňového řádu); případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den (§ 33 odst. 4 daňového řádu). Poslední den třicetidenní lhůty, která dle žalovaného počala běžet dnem následujícím po podání daňového přiznání, by připadl na neděli, a posledním dnem lhůty tak bylo pondělí 31. 12. 2012. Pravidla pro počítání času v § 33 daňového řádu nedopadají pouze na úkony, které mají být učiněny vůči správci daně, ale i na úkony, které mají být v určité lhůtě učiněny ze strany správce daně.

33. Soud se též neztotožňuje s žalobkyní, že je možné ve vztahu k téže částce zadržovaného nadměrného odpočtu za totéž období přiznat daňovému subjektu současně úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Soud souhlasí s žalovaným, že smyslem úroku je v obou případech kompenzace za to, že daňový subjekt dočasně nemůže s těmito peněžními prostředky disponovat. Z judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, z pohledu osoby povinné k dani 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 (viz např. rozsudky ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12, bod 25, či ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16, bod 31). Z toho vychází též Nejvyšší správní soud (viz např. žalobkyní zmíněný rozsudek ze dne 31. 5. 2018, čj. 1 Afs 28/2018-29). Z judikatury Nejvyššího správního soudu též vyplývá, že daňovému subjektu v jednotlivých obdobích náleží v závislosti na důvodu, pro který nebyl nadměrný odpočet vyplacen, buď úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, jejichž výše se neliší (viz bod 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47). Z výše uvedené judikatury vyplývá, že povinnost správce daně vyplatit úroky ze zadržovaného odpočtu musí být aplikována stejným způsobem v situaci, kdy je odpočet nepřiměřeně dlouho zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před samotným vyměřením a kdy není vyplacen z důvodu nezákonného správního aktu. V projednávané věci je

podstatné, že žalobkyni byl v době vydání napadeného rozhodnutí úrok z částky odpovídající zadržovanému nadměrnému odpočtu již přiznán pravomocným rozhodnutím správce daně, a to i za období po vydání platebního výměru ze dne 13. 1. 2014, který byl následně zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018. Nemožnost nakládat s peněžními prostředky v uvedeném období tedy byla žalobkyni již kompenzována. Pokud jde o úrok za den 31. 12. 2012, lze konstatovat, že důvodem jeho zadržení v tomto období nebyl platební výměr ze dne 12. 1. 2014, od jehož zrušení žalobkyně odvozuje nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ale prověřování daňové povinnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, za období před vydáním zrušeného rozhodnutí nepřichází přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v úvahu. Soud současně souhlasí s žalovaným, že za uvedený den nemohl žalobkyni náležet ani úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť neuplynula lhůta 30 dnů pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 105 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný nezapočítal „jeden úrok na druhý“, neboť dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který jí byl vyplacen, a podmínky pro přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny.

34. Správce daně a žalovaný nepochybili, jestliže v situaci, kdy byl platební výměr zrušen a odvolací řízení zastaveno v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, vycházejíce z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 dospěli k závěru, že je třeba na zadržovaný nadměrný odpočet nahlížet jako na vyměřený ve výši tvrzené žalobkyní dnem, kdy správci daně došlo daňové přiznání (§ 140 odst. 2 daňového řádu), který měl být žalobkyni vrácen do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, a žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne následujícího po marném uplynutí uvedené lhůty. Daňovému subjektu nemůže náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu za období před vydáním zrušeného rozhodnutí. Ze znění § 254 odst. 1 daňového řádu a judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že úrok z neoprávněného jednání správce daně může být přiznán pouze z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena, resp. nebyla vyplacena daňovému subjektu na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním, což nepřichází v úvahu za období před jeho vydáním (viz body 24 až 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 265/2016-33). Jestliže v projednávané věci daňové orgány posoudily s ohledem na prekluzi věc tak, že nadměrný odpočet měl být vrácen do 30 dnů od doručení daňového přiznání, a po tomto datu byl již zadržován neoprávněně a žalobkyni náležel úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebylo třeba na jeho neoprávněné zadržení za období po vydání zrušeného platebního výměru nahlížet odlišně. Postup daňových orgánů byl v souladu s výše uvedenými závěry a nálezem Ústavního soudu. Prekluze práva stanovit daň nešla k tíži žalobkyně, již byla nemožnost disponovat s částkou odpovídající nadměrnému odpočtu až do jeho vyplacení plně kompenzována úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož sazba je stanovena shodně jako v případě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Postup žalovaného nebyl v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově odlišnou situaci, kdy daňovému subjektu nebyl vyplacen jím nárokováný odpočet z důvodu vydání platebního výměru znějícího na daňovou povinnost, který byl však posléze změněn tak, že daňovému subjektu přiznal původně vyčíslený nadměrný odpočet, přičemž předchozí rozhodnutí bylo zrušeno pro nezákonnost. Spočívá-li nezákonný postup správce daně v tom, že k vrácení vratitelného přeplatku nedošlo ve lhůtě stanovené pro jeho vrácení, jsou splněny

podmínky pro přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud žalobkyně poukazuje na to, 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, je třeba konstatovat, že v projednávané věci žalobkyni byly úroky ze zadrženého nadměrného odpočtu vyplaceny.

Závěr a náklady řízení

35. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, byla žaloba zamítnuta jako nedůvodná (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 25. února 2021

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu

