



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **PRANENSYS, s.r.o.**, IČO 24771538,
se sídlem Kezeliova 234, Mladá Boleslav,
zastoupená daňovým poradcem Martinem Černým,
se sídlem Liberecká 10, Litoměřice,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2019, č. j. 11476/19/5100-41453-712140,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2019, č. j. 11476/19/5100-41453-712140, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Martina Černého, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně 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.“), napadla shora označené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) a domáhá se jeho zrušení. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 10. 2017, č. j. 4426568/17/2115-50522-208370 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kterým podle § 254 a 254a daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznal,

tak, že namísto toho napadeným rozhodnutím přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 57 828 Kč.

2. V odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobkyně si v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 nárokovala nadměrný odpočet ve výši 1 057 946 Kč. Správce daně však dne 23. 2. 2015 vydal výzvu k odstranění pochybností (č. j. 878538/15/2115-50522-205648) a následně dne 8. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla ukončena dne 22. 3. 2017 (č. j. 46218/17/2115-60562-204319). Dne 3. 4. 2017 správce daně vydal platební výměr č. j. 1542924/17/2115-50522-208730 (dále jen „platební výměr“), kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 996 834 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání a správce daně rozhodnutím ze dne 20. 9. 2017, č. j. 4176336/17/2115-50522-208370 (dále jen „vyhovující rozhodnutí“), podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolání žalobkyně v plném rozsahu vyhověl a přiznal žalobkyni nárok na nadměrný odpočet v původně uplatněné výši. Žalobkyně poté dne 16. 10. 2017 podala „Žádost o uplatnění úroků dle daňového řádu 280/2009 Sb., § 254“, přičemž správce daně prvoinstančním rozhodnutím úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 a 254a daňového řádu nepřiznal. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dodal, že podle § 254 daňového řádu musí být pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně splněny dvě podmínky: a) musí dojít ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti a b) daňovému subjektu byl tímto rozhodnutím odepřen nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části. Platební výměr byl podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněn, první podmínka byla splněna. Splněna byla též druhá podmínka, neboť žalobkyni byl odepřen nárok na vyplacení nadměrného odpočtu, a byla tak nucena strpět, že jí částka, na niž měla nárok, nebyla vyplacena. S ohledem na rozsudek NSS 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 (dále jen „rozsudek Kordárna“), pak 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, jelikož účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Žalobkyni tak byl přiznán úrok ve výši 57 828 Kč s tím, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni náleží od 4. 5. 2017, tj. ode dne následujícího po uplynutí lhůty třiceti dnů podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), od vydání platebního výměru vydaného dne 3. 4. 2015, a doba úročení končí dnem vyplacení nadměrného odpočtu dne 22. 9. 2017. Žalobkyně požadovala, aby jí byl vyplacen úrok za období ode dne 1. 4. 2015 do dne 21. 9. 2017. S tímto názorem se však žalovaný neztotožnil, neboť počátek úročení, tedy den, odkdy je úrok přiznáván, je dán až ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, který by nastal na základě nezákonného rozhodnutí. Tato zákonná lhůta v délce 30 dnů, od jejíhož uplynutí počne běžet úrok, vyjadřuje dobu, po kterou lze postup správce daně považovat za zákonný, neboť prošetřuje oprávněnost a správnost uplatněného nadměrného odpočtu.
3. Nad rámec úvah o nároku žalobkyně na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný dodal, že pokud by postup správce daně přesáhnul přiměřenou délku prověřování nadměrného odpočtu, tak žalobkyni může náležet buď úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu podle rozsudku Kordárna, nebo úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Nemohlo však být vyhověno požadavku žalobkyně

na to, aby požadovaná částka byla úročena již ode dne 1. 4. 2015, neboť podmínky pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu jsou v zásadě odlišné a obsahují odlišná pravidla pro jejich přiznání. Napadeným rozhodnutím však není dotčeno právo žalobkyně domáhat se přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, resp. úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu.

II. Obsah žaloby a ostatních podání účastníků

4. Žalobkyně namítá, že napadeným rozhodnutím bylo její žádosti vyhověno pouze částečně, neboť jí žalovaný přiznal úrok v úrokové sazbě ve výši 14,05 % za období ode dne 4. 5. 2017 do dne 22. 9. 2017, přičemž žalobkyně se žádostí domáhala přiznání úroku též za období ode dne 1. 4. 2015 do dne 3. 5. 2017. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného a dodává, že podle výkladu zaujatého žalovaným by daňovému subjektu úrok za zadržování nadměrného odpočtu nenáležel po celou dobu až do vydání platebního výměru s tím, že správce daně by mohl po neomezeně dlouhou dobu prověřovat nárok na nadměrný odpočet. Následně by správce daně vystavil platební výměr, který by z podnětu odvolání daňového subjektu sám zrušil, a daňový subjekt by neměl právo na kompenzaci. Takovýto výklad žalovaného je však podle žalobkyně v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů.
5. Podle rozsudku *Kordárna* platí, že správce daně může prověřovat nadměrný odpočet a daňový subjekt je povinen strpět toto prověřování bez nároku na náhradu pouze po dobu 3 měsíců od konce příslušného zdaňovacího období. Po tomto datu vzniká daňovému subjektu nárok na úrok. V bodě 26 rozsudku *Kordárna* Nejvyšší správní soud poukázal na negativní majetkové dopady, jež má zadržování nadměrného odpočtu, a dodal, že jako nejvhodnější výklad vnitrostátního práva se jeví takový závěr, podle kterého stát nebude omezen ve svém právu delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň plátce bude povinen takovéto prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby plátce musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takovéto kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Závěry uvedené v rozsudku *Kordárna* byly potvrzeny Nejvyšším správním soudem i v navazujících rozhodnutích (např. rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013-46, a ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72), ve kterých odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie ve věci C-107/10 (*Enel Maritsa Iztok*) a ve věci C-25/07 (*Alicja Sosnowska*). Ve věci C-120/15 (*Kovozber*) Soudní dvůr Evropské unie zdůraznil, že pokud daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky ve výši nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, je poškozen hospodářským znevýhodněním, které by mělo být kompenzované zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. Tyto závěry potvrzuje i judikatura Ústavního soudu, podle které zadržováním nadměrného odpočtu dojde k zásahu do základního práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (viz nálezy ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18). Podle žalobkyně tak platí, že byla do dne 31. 3. 2015 povinna strpět zadržování nadměrného odpočtu bezplatně, ale následně jí náleží právo na úrok ode dne 1. 4. 2015 do dne 21. 9. 2017. Celkově tedy v částce 368 426 Kč.

6. Žalovaný setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí s tím, že žalobní body žalobkyně jsou totožné jako její odvolací námitky, a proto žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
7. Dále žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu mezi ním a žalobkyní je posouzení otázky, zda žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K námitkám žalobkyně, že jí měl být přiznán úrok za delší období, žalovaný odkázal na body 15 až 20 napadeného rozhodnutí. Dodal, že dne 3. 4. 2017 byl vydán platební výměr, čímž došlo k vyměření daně. Od vydání platebního výměru začala běžet zákonná lhůta třiceti dnů podle § 105 zákona o DPH, od jejíhož konce začne běžet úrok. Správce daně byl povinen uplatněný nadměrný odpočet vyplatit ve lhůtě ode dne 4. 4. 2017 do dne 3. 5. 2017. Prvním dnem, kdy se zadržovaná částka začala úročit, tedy byl 4. 5. 2017, za který je přiznán úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Dne 20. 9. 2017 bylo vydáno vyhovující rozhodnutí a správce daně byl podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu povinen vrátit vratitelný přeplatek nejpozději do patnácti dnů ode dne vydání tohoto rozhodnutí s tím, že nadměrný odpočet byl žalobkyni vyplacen dne 22. 9. 2017, a doba úročení tak končí dnem 22. 9. 2017. Žalovaný má za to, že byly splněny podmínky pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu s tím, že zadržovaná částka 1 057 946 Kč má být úročena ode dne 4. 5. 2017 do dne 22. 9. 2017 (v úrokové sazbě ve výši 14,05 %). Celkově tak žalobkyni náleží úrok ve výši 57 828 Kč.
8. Žalovaný též uvedl, že si je vědom rozsudků Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, na které žalobkyně odkazovala, a nijak jejich závěry nerozporuje. Má ovšem za to, že v projednávané věci bylo postupováno v souladu s nimi. V tomto ohledu žalovaný odkázal na rozsudek ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, kde Nejvyšší správní soud v bodě 26 uvedl: *„Podle znění § 254 daňového řádu i smyslu úroku z neoprávněného jednání by úrok mohl připadat v úvahu pouze za období po vydání platebního výměru správcem daně neuznávajícím nadměrný odpočet (tj. od 18. 7. 2012, resp. ode dne následujícího po dni doručení tohoto výměru – k přesnému stanovení data, od kdy tento úrok náleží, srov. odst. 42 Kordárny). Názor městského soudu ohledně možnosti přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za období před vydáním platebního výměru je proto nesprávný.“*
9. Nad rámec uvedených úvah žalovaný v bodě 14 svého vyjádření doplnil, že pokud by postup správce daně přesáhl přiměřenou délku prověřování nadměrného odpočtu, tak žalobkyni může náležet buď úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu.

III. Splnění procesních podmínek

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. 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.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. výslovně souhlasili. Soud neprovedl důkaz listinami předloženými žalobkyní, neboť jsou všechny součástí správního spisu, z něhož soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel.

IV. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

11. Ze správního spisu plyne, že žalobkyně dne 21. 1. 2015 podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, v němž nárokovala nadměrný odpočet ve výši 1 057 946 Kč. Vzhledem k tomu, že v tomto zdaňovacím období došlo k významnému navýšení nadměrného odpočtu oproti průměrné hodnotě za předchozích dvanáct měsíců, vydal správce daně dne 23. 2. 2015 výzvu k odstranění pochybností, neboť mu vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání. Žalobkyně měla prokázat, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podle § 72 a § 73 zákona o DPH a že přijatá zdanitelná plnění byla použita k ekonomické činnosti.
12. Dále ve spise následuje protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu sepsaný podle § 60 až § 62 daňového řádu dne 8. 6. 2015 (č. j. 1318350/15/2115-60562-204319) a zpráva o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu projednaná dne 22. 3. 2017 (č. j. 46218/17/2115-60562-204319). Na základě výsledků daňové kontroly byl vydán platební výměr, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za říjen, listopad a prosinec roku 2014 ve výši 996 834 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně podle § 109 daňového řádu odvolání. Dne 20. 9. 2017 vydal správce daně vyhovující rozhodnutí, kterým podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu odvolání v plném rozsahu vyhověl a žalobkyni přiznal nadměrný odpočet ve výši 1 057 946 Kč. V odůvodnění vyhovujícího rozhodnutí správce daně uvedl, že posoudil námitky žalobkyně „*proti zjištěním správce daně při daňové kontrole jako důvodné, prokazující plnění uvedené v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2014. Na základě těchto skutečností se rozhodl vašemu odvolání v plném rozsahu vyhovět.*“
13. Žalobkyně proto dne 16. 10. 2017 podala „*Žádost o uplatnění úroků dle daňového řádu 280/2009 Sb., § 254*“. V žádosti uvedla, že podle § 254 daňového řádu žádá o úhradu úroků, a shrnula dosavadní skutkové okolnosti. Zadržovaný nadměrný odpočet správce daně neoprávněně zadržoval přibližně 878 dnů. Nedostatek finančních prostředků musela žalobkyně řešit půjčkami a vynakládala další finanční prostředky, které by nevznikly, kdyby správce daně rozhodl dříve. Odvolání proti platebnímu výměru v plném rozsahu vyhověl ten správce daně, který předtím neuznal totožné argumenty v rámci daňové kontroly. Žalobkyně dále uvedla, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl správce daně sám do patnácti dnů ode dne vydání rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné, úrok předepsat na osobní účet žalobkyně, neboť podle § 254 odst. 4 daňového řádu má správce daně vrátit přeplatek bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3. Nárok podle § 254 daňového řádu vyplývá přímo z podstaty a systému fungování daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty hradí plátce daně jako součást ceny za přijatá zdanitelná plnění (daň na vstupu) a obdrží jako součást ceny za uskutečněná zdanitelná plnění (daň na výstupu). Rozdílem mezi oběma veličinami může být buď daňová povinnost, anebo nadměrný odpočet (je-li daň na vstupu vyšší než daň na výstupu). I v případě nadměrného odpočtu tedy dochází k úhradám daně, ne však přímo správci daně, ale dodavateli plátce v podobně daně na vstupu. Vydáním platebního výměru došlo k diskriminaci žalobkyně, protože zatímco jiní plátcí daně nadměrný odpočet obdrželi, tak žalobkyni byl nadměrný odpočet vyplacen až po přibližně 878 dnech. Pokud správce daně zadržoval nadměrný odpočet nad rámec přiměřené doby, musí mít daňový subjekt právo na kompenzaci v délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet.

14. Dne 23. 10. 2017 bylo vydáno prvoinstanční rozhodnutí „o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nadměrného odpočtu“, kterým úrok žalobkyni nebyl přiznán. V odůvodnění správce daně shrnul skutkové okolnosti související s odepřením práva na nadměrný odpočet. Konstatoval, že po vydání vyhovujícího rozhodnutí byl žalobkyni nadměrný odpočet v souladu s § 105 odst. 1 zákona o DPH dne 22. 9. 2017 vyplacen. K oprávněnosti nároku na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu správce daně uvedl, že daňovému subjektu náleží pouze v případě, že dojde na základě rozhodnutí odvolacího orgánu ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Další podmínkou § 254 daňového řádu je podle správce daně skutečnost, že úrok se přiznává pouze z částky, kterou daňový subjekt na základě rozhodnutí správce daně uhradil, nárok tudíž nemá daňový subjekt, jemuž nebyl vyplacen nadměrný odpočet. Pokud by snad zákonodárce měl v úmyslu § 254 daňového řádu aplikovat i na nadměrné odpočty, znění tohoto ustanovení by takovou možnost výslovně umožňovalo. Vzhledem k tomu, že platební výměr nenabyl právní moci a žalobkyně nebyla nucena daň uhradit, tak žalobkyni ani nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Závěrem správce daně v prvoinstančním rozhodnutí dodal, že je vázán obecně závaznými předpisy. Vycházel proto z § 155 odst. 5 daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt nárok na úrok v případě, že mu byl vrácen vratitelný přeplatek po lhůtě stanovené zákonem. Vznikne-li vratitelný přeplatek při správě daně z přidané hodnoty v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, je povinen jej správce daně vrátit do třiceti dnů od jeho vyměření, což bylo v projednávané věci správcem daně dodrženo. Z uvedeného proto podle správce daně plyne, že žalobkyně nemá nárok na úrok podle § 254 a § 254a daňového řádu.
15. Proti prvoinstančnímu rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Namítla, že § 254 nevyžaduje, aby bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno odvolacím orgánem, jak v odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí uvádí správce daně. Výklad správce daně umožňuje, aby bylo přípustné po dobu téměř tří let prověřovat nadměrný odpočet s tím, že daňový subjekt nebude mít právo na kompenzaci. Takový výklad je však v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně též poukazuje na to, že správce daně ignoroval směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Dále žalobkyně v odvolání vznesla totožné námitky jako v žalobě. Odkázala na judikaturu správních soudů [rozsudek *Kordárna*, rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013-46, a ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72; i rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-107/10 (*Enel Maritsa Iztok*), ve věci C-25/07 (*Alicja Sosnowska*) a ve věci C-120/15 (*Kovozber*)]. Ode dne 1. 4. 2015 do dne 31. 12. 2015 jí náleží právo na úrok z částky 1 057 946 Kč ve výši 14,05 % v částce 111 990 Kč, ode dne 1. 1. 2016 do dne 31. 12. 2016 právo na úrok z částky 1 057 946 Kč ve výši 14,05 % v částce 148 641 Kč, ode dne 1. 1. 2017 do dne 3. 8. 2017 právo na úrok z částky 1 057 946 Kč ve výši 14,05 % v částce 87 556 Kč a ode dne 4. 8. 2017 do dne 21. 9. 2017 právo na úrok z částky 1 057 946 Kč ve výši 14,25 % v částce 20 239 Kč. Celkově tedy částka 368 426 Kč.
16. Ve spise je též založeno „Stanovisko k odvolání proti rozhodnutí o úroku z nadměrného odpočtu a neoprávněného jednání správce daně“. Správce daně v tomto přípise vyjádřil názor, že úrok z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty žalobkyni náleží, ale protože je vázán metodikou Generálního finančního ředitelství, nemohl úrok žalobkyni přiznat. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33.

17. Dne 9. 4. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

V. Posouzení věci soudem

18. Soud v první řadě shrne relevantní právní úpravu aplikovatelnou na projednávanou věc včetně jejího rozhodného znění, následně ozřejmí rozdíly mezi úrokem z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, úrokem z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu a úrokem z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu a na závěr posoudí předmět projednávané věci, tj. zda žalovaný rozhodl o žádosti žalobkyně ze dne 16. 10. 2017 označené jako „*Žádost o uplatnění úroků dle daňového řádu 280/2009 Sb., § 254*“ v souladu s právními předpisy.
19. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu (dále jen ve znění zákona č. 267/2014 Sb.) předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“). Podle odst. 3 písm. a) tohoto ustanovení se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Podle odst. 4 tohoto ustanovení daň podle odst. 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.
20. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Podle odst. 3 tohoto ustanovení nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
21. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Podle odst. 3 tohoto ustanovení, pokud vznikne v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu daně daňový nedoplatek, podléhá tento úrok z prodlení podle daňového řádu od počátku běhu lhůty podle odstavce 1. Úrok z prodlení se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu.
22. Podle § 254 odst. 1 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. Podle odst. 3 tohoto ustanovení 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. Podle odst. 5 tohoto ustanovení 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. Podle odst. 6 tohoto ustanovení úrok přiznaný

podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu nebo přiznané zadostiučnění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

23. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. Podle odst. 2 tohoto ustanovení úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Podle odst. 3 tohoto ustanovení úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Podle odst. 4 tohoto ustanovení správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu. Podle odst. 5 tohoto ustanovení 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. Podle odst. 6 tohoto ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučnění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.
24. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
25. Placení úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu není trestem pro správce daně, jedná se pouze o dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Otázka úroku náležejícího ze zadržování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty při prověřování daňových povinností správcem daně nebyla od počátku jednoznačná, neboť česká právní úprava v tomto ohledu vykazovala legislativní nedostatky spočívající v tom, že nestanovovala časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí daně nárok na úrok z vratitelného přeplatku (v případě daně z přidané hodnoty na úrok z nevyplacení nadměrného odpočtu). Bylo proto třeba vycházet ze sekundárního práva Evropské unie a judikatury Soudního dvora Evropské unie.
26. Podle čl. 183 směrnice o DPH, pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

27. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie pak vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a členské státy jej v zásadě nemohou omezit (srov. bod 15 rozsudku ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, ve věci *Alicja Sosnowska*). Členské státy jsou povinny respektovat zásadu neutrality společného systému daně z přidané hodnoty (srov. bod 16 rozsudku ve věci C-25/07). Vrácení daně musí být uskutečněno v takové lhůtě, která není v rozporu se zásadou proporcionality (srov. bod 62 rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, ve věci *Garage Molenheide*). Je-li nadměrný odpočet zadržován po dobu přesahující vnitrostátním zákonem předvídanou (přiměřenou) lhůtu, náleží plátcí úrok jakožto kompenzace za to, že dočasně nemůže těmito penězi disponovat, neboť opačný závěr by byl v rozporu se zásadou neutrality (srov. bod 53 rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10, ve věci *Enel Maritsa Iztok*).
28. V judikatuře správních soudů se tyto závěry promítly do rozsudku *Kordárna*, v němž Nejvyšší správní soud stanovil, že „[v] případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom ‚ceny‘, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcovy tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto ‚cenou‘ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně“ (srov. bod 40 citovaného rozsudku ve znění opravného usnesení). Jinými slovy tak soud postavil najisto, že plátce daně z přidané hodnoty má za dobu zadržování nadměrných odpočtů správcem daně nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a také přesně specifikoval dobu, za niž úrok náleží (za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni zdaňovacího období).
29. Uvedené závěry byly Soudní dvorem Evropské unie potvrzeny ve věci C-120/15 (*Kovozber*) s tím, že i v případě dovoleného (ale dlouhého) prověřování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt nárok na úrok. Rovněž Nejvyšší správní soud se k závěrům uvedeným v rozsudku *Kordárna* přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými v rozsudcích ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016-26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016-43). Závěry uvedené v rozsudku *Kordárna* jsou tedy již všeobecně přijímány a správními soudy aplikovány.
30. Na rozsudek *Kordárna* zákonodárce reagoval přijetím zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností ode dne 1. 1. 2015 (do dne 30. 6. 2017), jímž byl do daňového řádu zařazen nový § 254a, podle něhož platí, že nárok na úrok z daňového odpočtu má daňový subjekt v případě, že postup k odstranění pochybností trval déle než pět měsíců. Úrok náleží ode dne následujícího po uplynutí pěti měsíců do dne vrácení daňového odpočtu.
31. S ohledem na výše nastíněný vývoj tak bylo třeba nejprve posoudit, v jakém znění se výše uvedená pravidla aplikují na projednávanou věc (zákon č. 267/2014 Sb. nemá žádná

přechodná ustanovení týkající se této otázky). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (viz rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS.). „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá*“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS). V případě úroku z vratitelného přeplatku podle rozsudku *Kordárna* se stát dostává do prodlení dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období, tj. v projednávané věci dne 1. 4. 2015 (a tedy za účinnosti zákona č. 267/2014 Sb.). Na projednávanou věc by se tak za splnění dalších zákonných podmínek (např. žádosti žalobkyně) měl aplikovat § 254a daňového řádu.

32. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, dovodil, že právní úprava § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.
33. Z výše uvedeného vyplývá, že přestože žalobkyně podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 1 057 946 Kč, tak na projednávaný případ se § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 upravující úrok z daňového odpočtu neaplikuje, přičemž namísto toho se má aplikovat § 254 upravující úrok z neoprávněného jednání správce daně společně s § 155 odst. 5 daňového řádu upravujícím úrok z vratitelného přeplatku podle pravidel stanovených v rozsudku *Kordárna*.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí i ve svém vyjádření zdůrazňoval, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu nelze zaměňovat s úrokem z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V tomto ohledu lze dát žalovanému částečně za pravdu, neboť i Nejvyšší správní soud uvádí, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 daňového řádu a úrok ze zaviněného přeplatku správce daně podle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší. Úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok podle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. Nárok na úrok z nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží za dobu prověřování přesahující tři měsíce od konce rozhodného období za situace, kdy správce daně vyměří nadměrný odpočet ve správné výši a nedojde k nezákonnému jednání správce daně. Pokud však při prověřování a hodnocení odpočtu dojde k pochybení správce daně a ten vydá rozhodnutí, které je následně z důvodu nezákonnosti zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, náleží daňovému subjektu úrok podle § 254 daňového řádu (viz rozsudek NSS

ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS.). Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil nebo že je lze vzájemně zaměňovat (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24).

35. O úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vydává rozhodnutí podle § 101 odst. 1 daňového řádu, tj. o tomto nároku se rozhoduje (deklaratorně) na základě formalizovaného, byť urychleného, postupu a výsledný akt správce daně musí obsahovat veškeré náležitosti podle § 102 daňového řádu. Oproti tomu § 254 odst. 5 daňového řádu primárně počítá s neformálním postupem správce daně, který může být následně „zprocesněn“ podáním námítky proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu. S námitkou již je naloženo formálním způsobem – je o ní vydáno rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním. A právě tímto se rozdílý při uplatňování těchto dvou úroků stírají, neboť i „[v] praxi správců daně se uchýlil postup, kdy správce daně o výši úroku vydává rozhodnutí, které doručuje daňovému subjektu. Není-li tento spokojen s rozhodnutím, může se proti němu odvolat. Tím je v podstatě vyloučena námitka dle § 159. Rozhodnutí poté podléhá přezkumu ve správním soudnictví dle § 65 s. ř. s. Dále může daňový subjekt uplatnit postup dle § 155 a požádat o vrácení přeplatku. Správce daně v případě částečného vyhovění či zamítnutí žádosti vydává rozhodnutí, proti kterému se lze opět odvolat a případně následně podat správní žalobu“ (viz Rozehnal, T., Daňový řád. Praktický komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2019; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 254 tohoto zákona). V kontextu nyní projednávané věci tak lze konstatovat, že o požadavku žalobkyně bylo rozhodnuto formálním rozhodnutím, což je prvek, který je společný pro oba zmíněné procesní postupy. Žalovanému tudíž v napadeném rozhodnutí nic nebránilo v tom, aby rozhodl jak o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tak o úroku podle § 254 daňového řádu, pokud žalobkyně svojí žádostí v souladu s dispoziční zásadou, jež vychází z daňového řádu, požádala o oba úroky (např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26). Rozdíly v uplatňování úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně proto nejsou v projednávané věci relevantní.
36. Žalovaný přiznal žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až počínaje dnem 4. 5. 2017, neboť v rozporu s rozsudkem *Kordárna* navázal počátek úročení nadměrného odpočtu až na marné uplynutí 30denní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, která počala plynout vydáním platebního výměru. V rozsudku *Kordárna* i navazující judikatuře je však bez jakýchkoliv pochybností jasně uvedeno, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží za období počínající následujícím dnem po doručení platebního výměru. Vydání platebního výměru a jeho oznámení daňovému subjektu totiž představuje právní skutečnost, která zakládá nezákonné jednání správce daně, proto úrok dle § 254 daňového řádu náleží již od tohoto okamžiku, nikoliv až po uplynutí lhůty dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, která plyne v návaznosti na vydání platebního výměru. Konstrukce žalovaného odchylující se od pravidla stanoveného v rozsudku *Kordárna* spočívá v modelování toho, jak by se vyplacení nadměrného odpočtu vyvíjelo, pokud by byl reálně vydaný platební výměr zákonný. Dnem vydání platebního výměru by byl nadměrný odpočet vyměřen a počala by plynout lhůta 30 dnů pro jeho vyplacení. Žalovaný má za to, že žalobkyně by neměla být zvýhodněna proto, že správce daně vydal nezákonný platební výměr, oproti daňovému subjektu, vůči němuž vydá správce daně zákonný platební výměr a který je povinen následně strpět bezplatné zadržování nadměrného odpočtu až po dobu 30 dnů. Tuto snahu o argumentační

překonání rozsudku *Kordárna* nemá soud za opodstatněnou, neboť přehlíží, že shodně má být postupováno vůči daňovým subjektům, kteří se nachází ve shodné situaci. Nezákonnost platebního výměru je však natolik významnou okolností, že správce daně není oprávněn bezplatně zadržovat nadměrný odpočet byť jeden jediný den. Pravidla aplikovaná žalovaným v posuzované věci lze vztáhnout pouze na situace, kdy správce daně vydá zákonný platební výměr, ovšem nemají místo tam, kde správce daně jedná nezákonně. Dospěl-li tedy žalovaný k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu až od 4. 5. 2017, ačkoliv podle rozsudku *Kordárna* by jí náležel již ode dne následujícího po doručení platebního výměru (tedy pravděpodobně od 14. 4. 2017) je napadené rozhodnutí nezákonné. Tato nezákonnost by mohla zůstat pouze v rovině teoretické a nemusela by se negativně promítnout do právní sféry žalobkyně, pokud by žalovaný současně s přiznáním úroku dle § 254 daňového řádu až od 4. 5. 2017 přiznal žalobkyni úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu až do 3. 5. 2017, neboť úroková sazba i úročená jistina jsou totožné, takže úrok dle § 254 daňového řádu za jeden den a úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za jeden den činí stejnou částku. Žalovaný takto ovšem nepostupoval, přiznal žalobkyni pouze úrok dle § 254 daňového řádu, přičemž nesprávně časově vymezil okamžik, od něhož žalobkyni tento úrok náleží. Nezákonnost napadeného rozhodnutí se reálně promítla do právní sféry žalobkyně.

37. Předmětem projednávaného sporu je nicméně především otázka, zda žalobkyně svojí žádostí požádala pouze o úrok podle § 254 daňového řádu, anebo zda požádala i o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný uváděl, že žalobkyně o tento úrok nepožádala, a proto o něm ani nerozhodoval, zatímco žalobkyně odkazovala na skutkové okolnosti, podle kterých měla mít nárok na úrok ode dne 1. 4. 2015 podle rozsudku *Kordárna*. Z bodů 39 až 42 rozsudku *Kordárna* přitom vyplývá, že oba druhy úroků se uplatňují komplementárně. „Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátců 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 plátců odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část“ (bod 41 rozsudku *Kordárna*). „V daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovateli podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč. [...] a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Dnem úhrady částky 489.000 Kč je den, kdy se uvedená částka dostala do sféry stěžovatelky, tj. den, kdy jí byla připsána na její bankovní účet, příp. den, kdy jí sice připsána nebyla, nicméně stalo se tak z důvodu na straně stěžovatelky“ (bod 42 rozsudku *Kordárna*, zvýraznění doplněno).
38. S ohledem na skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu za současného splnění dalších požadavků, jež žalovaný v napadeném rozhodnutí a ve svém vyjádření nezpochybňoval (např. nezákonnost platebního výměru jakožto materiální podmínka pro přiznání úroků podle rozsudku *Kordárna*) lze pak konstatovat, že pokud by mezi účastníky nebyla tato skutečnost sporná, tak by žalobkyně měla nárok na úrok

z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 1. 4. 2015 (za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2014, za které žalobkyně daňové přiznání podala) do dne doručení platebního výměru (ve spise není založen doklad o doručení platebního výměru, podle interní korespondence mezi správcem daně a žalovaným založené ve spisu byl platební výměr doručen dne 13. 4. 2017). Současně by měla žalobkyně nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru do dne uhrazení zadržovaného nadměrného odpočtu na základě vyhovujícího rozhodnutí (tedy patrně za období od 14. 4. 2017 do 22. 9. 2017).

39. Daňové řízení je ovšem založeno na dispoziční zásadě a žalobkyně byla povinna o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu výslovně požádat. Na jednu stranu přitom platí, že ve své žádosti ze dne 16. 10. 2017 výslovně odkázala toliko na § 254 daňového řádu, na druhou stranu v ní však vcelku podrobně dále uvedla, že celý daňový proces, jehož nápravy se domáhá, trval přibližně 878 dnů s tím, že po takto dlouhou dobu byla částka 1 057 946 Kč k dispozici státu. Z tohoto vyplývá, že žalobkyně v žádosti v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu dostatečně vymezila skutkové okolnosti, na základě kterých měly daňové orgány žádost žalobkyně posoudit podle jejího skutečného obsahu bez ohledu na to, jak byla označena, a ve smyslu rozsudku *Kordárna* posuzovat splnění podmínek pro přiznání úroku podle § 254 i podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Účelem § 70 odst. 2 daňového řádu je totiž především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání, která neznamená překážku pro určení klíčových obsahových náležitostí. Současně ovšem s ohledem na toto ustanovení správce daně nemůže podání přikládat jiný než podatelem sledovaný smysl. Nemůže mu tedy podsouvat věci, které podání vůbec neobsahuje, nebo si domýšlet, co asi chtěl či mohl chtít učinit (viz Šimek, K., *Daňový řád. Komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2011; dostupné v právním informačním systému ASPI; komentář k § 70 odst. 2 tohoto zákona). Žádost žalobkyně však relevantní skutkové okolnosti obsahovala, přičemž pouze neúplná právní kvalifikace nemůže mít na přiznání nároku vliv. Žalobkyně svůj nárok odůvodnila nepřiměřeně dlouhou dobou předchozího daňového řízení, přičemž odkázala i na zásadu zákazu diskriminace a porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod, na které v rozsudku *Kordárna* poukazoval i Nejvyšší správní soud. „[A]dresáti veřejných subjektivních práv a povinností v oblasti veřejné správy jsou v převážné většině právní laici, na nichž nelze vyžadovat, aby své žádosti formulovali zcela pregnančně a pojmenovávali věci přesnými zákonnými termíny, případně dokonce citovali v žádostech přesná zákonná ustanovení. Správní orgány musí při výkonu veřejné moci akceptovat užívání běžného neodborného jazyka ze strany uživatelů veřejné správy“ (viz rozsudek NSS ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008-49, zvýraznění doplněno).
40. Posuzovat splnění podmínek nároku žalobkyně na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu měly daňové orgány i s ohledem na to, jak správce daně na žádost žalobkyně reagoval. Prvoinstančním rozhodnutím označeným jako „rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nadměrného odpočtu“ totiž správce daně zamítl žádost žalobkyně nejenom podle § 254 daňového řádu, ale též podle § 254a daňového řádu. V odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí správce daně dokonce výslovně odkázal na § 155 odst. 5, § 254 i § 254a daňového řádu, byť je nesprávně aplikoval. Z výroku i odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí tedy vyplývá, že správce daně posuzoval splnění podmínek jak podle § 254 daňového řádu, tak podle § 155 odst. 5 daňového řádu. O povaze žádosti pak nemohlo být sporu poté, co žalobkyně proti prvoinstančnímu

rozhodnutí podala odvolání, ve kterém se výslovně domáhala úroků již ode dne 1. 4. 2015 s tím, že právě toto datum žalobkyně odůvodnila odkazem na rozsudek *Kordárna*. Žalobkyně v odvolání dále odkázala na navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu i relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie. V návrhu petitu žalobkyně požadovala, aby jí byl vyplacen úrok ve výši 368 426 Kč. Z rozpisu úroku za jednotlivá časová období, který v odvolání předchází petitu, je zřejmé, že požadovaná částka úroku se týká období od 1. 4. 2015 do 21. 9. 2017. Z takto projevené vůle muselo být proto žalovanému zjevné, že žalobkyně požádala o přiznání též úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, resp. § 254a daňového řádu, jenž se však na projednávanou věc neaplikuje (viz bod 32 tohoto rozsudku). Nárok uplatněný v žádosti je dostatečně určité a srozumitelně vymezen popisem skutkových okolností, z nichž podle žalobkyně vyplývá, a vznesením požadavku na vyplacení úroku. Právní kvalifikace úroku není rozhodná pro vymezení uplatněného nároku, tedy pro vymezení předmětu řízení, nýbrž je významná až pro posouzení důvodnosti nároku a ani v tomto případě není správce daně vázán právní kvalifikací uvedenou žalobkyní.

41. K preferenci materiálního pojetí žádostí daňových subjektů o úrok, jenž má správce daně daňovému subjektu uhradit, se v obdobných věcech přiklonil i Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 10 Afs 291/2016-27, daňový subjekt učinil podání, které podřadil pod § 254 daňového řádu (bod 4 citovaného rozsudku) a v němž brojil proti nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podání bylo vyhodnoceno jako námitka podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu a byla správcem daně zamítnuta. Uvedený postup správce daně byl poté potvrzen odvolacím orgánem. Postup daňových orgánů neobstál, neboť Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňovému subjektu svědčí nárok na jiný typ úroku a daňové orgány měly postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu podání překvalifikovat. *„Již z tohoto popisu skutku je zřejmé, že se žalobce nedomáhal předspsání úroku na základě skutkových podstat popsanych v § 254 daňového řádu (nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu finančního úřadu a žalobce neuhradil na základě takového rozhodnutí žádnou částku, ze které by byl úrok počítán, ani nebylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení na základě takového rozhodnutí). Na této okolnosti nic nemění, že žalobce ve svém podání označil postup finančního úřadu jako rozporný s § 254 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu. Toto právní hodnocení (nesprávné, neboť popsany skutek se zcela mýjí se skutkovými podstatami popsány v uvedeném ustanovení) nemůže však nic změnit na vylíčených skutkových okolnostech, o které žalobce opřel své právo na úrok z nadměrného daňového odpočtu“* (bod 21 citovaného rozsudku, zvýraznění doplněno).
42. Na výše uvedené navázal Nejvyšší správní soud v jiné věci, kde odmítl námitky daňových orgánů, že správní soud vybočil z předmětu řízení, pokud po správci daně požadoval, aby podání účastníků vykládal podle § 70 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31, bod 14). *„Žalobkyně sice kvalifikovala svůj nárok jako úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254, obsah jejího požadavku však jednoznačně směřoval také k úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 v intencích citované judikatury. Nadto nelze přehlížet, že v obou případech jde o úrok z nadměrného odpočtu, byť vzniklého z rozdílného důvodu (zákonné prověřování nadměrného odpočtu vs. nezákonný platební výměr), a že teprve v rozsudku KORDÁRNA bylo vyjasněno, dle jakých ustanovení daňového řádu lze tento úrok požadovat. Zmiňovaná podání žalobkyně v daňovém řízení byla navíc učiněna před vydáním tohoto rozsudku, nelze jí proto klást k tíži nepřesnou právní kvalifikaci. V později podané žalobě se již odkaz na relevantní judikaturu objevil. Stěžovatelka*

zde sice opět kvalifikovala svůj nárok pouze s odkazem na § 254 daňového řádu, protože se chybně domnívala, že jí nadměrné odpočty byly po dobu jejich prověřování zadržovány nezákonně, i zde však argumentovala (kromě jiného) nepřiměřenou délkou vytrýkacího řízení a daňové kontroly“ (bod 17 citovaného rozsudku, zvýraznění doplněno).

43. K rozdílu mezi úroky podle § 254 a § 155 odst. 5 daňového řádu, na které poukázal v nyní projednávané věci i žalovaný, Nejvyšší správní soud dodal, že „*si je vědom skutečnosti, že výše uvedené závěry s sebou nesou jistá úskalí s ohledem na to, že procesní postup dle § 155 odst. 5 a dle § 254 je odlišný. Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu primárně počítá s neformálním postupem správce daně, který může být následně ‚zprocesněn‘ podáním námitky proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, přičemž případný úrok se daňovému subjektu vrací z úřední povinnosti. S námitkou již je naloženo formálním způsobem – je o ní vydáno rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním. U úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu však nejde ani v první fázi o faktický postup a správce daně je vždy povinen vydat o něm rozhodnutí (srovnej citovaný rozsudek ALLIED GROCERS). Přiznaný úrok se vrací pouze k žádosti daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, publ. pod č. 3676/2018 Sb. NSS). V nynější věci bylo formálně postupováno podle § 254, byť materiálně se jednalo také o úrok dle § 155 odst. 5. Nejvyšší správní soud však považuje za rozhodující, že o požadavku žalobkyně bylo rozhodnuto formálním rozhodnutím, což je prvek, který je společný pro oba zmíněné procesní postupy, stejně jako to, že ve správním soudnictví se následně lze bránit žalobou proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. Stěžovateli tak nic nebrání v tom, aby v dalším řízení zajistil formální rozlišení rozhodnutí o úroku dle § 155 odst. 5 a § 254 daňového řádu“ (body 19 a 20 citovaného rozsudku).*
44. Žalovaný však v rozporu s výše uvedeným nerozhodoval v napadeném rozhodnutí o nároku na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ačkoli „*prvoinstanční rozhodnutí podle § 254 a 254a daňového řádu*“ změnil tak, že přiznal úrok podle § 254 daňového řádu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 21 až 23) žalovaný dodal, že pokud by postup správce daně přesáhl přiměřenou délku prověřování nadměrného odpočtu, tak může žalobkyni náležet úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nebo úrok podle § 254a daňového řádu, přičemž podmínky pro přiznání těchto úroků jsou odlišné a „*s ohledem na výše uvedené nemohlo být tomuto požadavku vyhověno*“ (pravděpodobně, jelikož žalobkyně o tyto úroky nepožádala). Dále žalovaný uvedl, že vydáním napadeného rozhodnutí není dotčen nárok žalobkyně žádat o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Takovýto postup je však nejenom v souvislosti s § 5 odst. 3 a § 6 odst. 3 a 4 daňového řádu nesprávný. S ohledem na obsah žádosti žalobkyně, prvoinstančního rozhodnutí a odvolání žalobkyně byl žalovaný povinen rozhodnout též o nároku žalobkyně na úrok za období od 1. 4. 2015 do 3. 5. 2017. Pokud snad měl žalovaný pochybnosti o rozsahu nároku uplatněného žalobkyní, jakkoliv se podle soudu z obsahu správního spisu žádné takové pochybnosti nepodávají, měl žalobkyni podle § 74 daňového řádu vyzvat k odstranění vad žádosti a podle obsahu jejích podání ji poučit, že jí náleží úrok i podle § 155 odst. 5 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23). Jelikož žalovaný takto nepostupoval a rozhodl pouze o úroku za období od 4. 5. 2017 do 22. 9. 2017, je napadené rozhodnutí nezákonné.
45. Žalovaný namítl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni může náležet pouze za období po vydání platebního výměru, který byl zrušen vyhovujícím rozhodnutím, a odkázal na rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33. Podle něho platí, že za období před vydáním platebního výměru

nepřichází přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v úvahu. Tato námitka však není relevantní, neboť nastíněný závěr nikdo nezpochybňoval a nepochybně platí, že za období před vydáním rozhodnutí, jehož zrušení či změna zakládá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, nepřichází tento úrok v úvahu. V projednávané věci nicméně žalobkyni za období před vydáním nezákonného platebního výměru náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s rozsudkem *Kordárna*, na který žalobkyně ve svých podáních odkazovala. Nelze ani odhlédnout od toho, že v rozsudku citovaném žalovaným Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Městského soudu v Praze, kterým bylo rozhodnuto o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem tak, že bylo žalovanému uloženo předepsat na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně výslovně podle § 254 daňového řádu i za období před vydáním rozhodnutí, které bylo následně změněno. Postup Městského soudu v Praze, kterým bylo uloženo vyplatit úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za období před vydáním rozhodnutí, jež bylo následně změněno, pak nepochybně byl v rozporu se závěry uvedenými v rozsudku *Kordárna*. To však nevylučuje, aby daňový subjekt měl za období předcházející vydání rozhodnutí, které bylo následně změněno, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

46. Soud tak uzavírá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný nerozhodl o té části žádosti, kterou žalobkyně žádala přiznat úrok za dobu od 1. 4. 2015 do dne, kdy jí byl doručen platební výměr (tedy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s rozsudkem *Kordárna*). V důsledku toho žalovaný nerozhodl o celém předmětu řízení. Při respektování závěrů uvedených v rozsudku *Kordárna* pak s ohledem na obsah správního spisu má žalobkyně nárok: 1) na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 1. 4. 2015, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2014, do dne doručení platebního výměru a 2) na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru do dne vyplacení zadržovaného nadměrného odpočtu (v tomto rozsahu je napadené rozhodnutí rovněž nezákonné, neboť přiznává úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu až od 4. 5. 2017, tedy nikoliv ode dne následujícího po doručení platebního výměru). Soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
47. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč. Tato částka sestává z odměny daňového poradce za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsí žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], ze dvou paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za žalobu. Soud žalobkyni nepřiznal odměnu za sepsání podání ze dne 7. 7. 2019, jelikož nepřináší novou argumentaci nad rámec žalobních tvrzení a pouze odstraňuje vady žaloby. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 9 800 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní

řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.). Pro úplnost soud dodává, že advokátní tarif se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. vztahuje i na daňového poradce.

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 29. března 2021

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