



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: **EP ENERGY TRADING, a.s.**, IČ 273 86 643
sídlem Klimentka 1216/46, 110 02 Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem Nábř. Kpt. Jaroše 1000/7. 170 00

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2021, č. j. 203301/20/4300-12712-106270

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2021, č. j. 203301/20/4300-12712-106270 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl žalobcovu námitku proti postupu žalovaného, jakožto správce daně, spočívajícího v nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. Daný přeplatek vznikl původně jako úrok z nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty.
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobce podal řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015, září 2015, listopad 2015 a prosinec 2015, v rámci kterých vykázal nadměrné odpočty (39 639 316 Kč za srpen 2015, 42 237 762 Kč za září 2015, 13 181 209 Kč za listopad 2015 a 31 096 818 Kč za prosinec 2015).
4. Správce daně postupně zahájil ke každému z výše uvedených zdaňovacích období daňovou kontrolu. Výsledkem kontrol bylo potvrzení žalobcem vykázaných výší daňových odpočtů. Takto vykázané nadměrné odpočty byly žalobci vráceny dne 2. 12. 2016 (za srpen 2015) na základě platebního výměru ze dne 29. 11. 2016, dne 28. 4. 2017 (za září 2015) na základě platebního výměru ze dne 25. 4. 2017, a dne 30. 9. 2016 na základě platebních výměrů ze dne 27. 9. 2016 (za listopad a prosinec 2015).
5. V návaznosti na ukončení daňových kontrol požádal žalobce dne 1. 11. 2017 u žalovaného o vydání rozhodnutí o úroku ze zadržených nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za všechna výše uvedená zdaňovací období. Žalovaný dne 15. 11. 2017 rozhodl tak, že žalobci přiznal z nadměrných odpočtů úrok v celkové výši 848 736 Kč podle ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Takto vypočtený úrok byl žalobci vyplacen dne 20. 11. 2017.
6. Rozhodnutí žalovaného o úroku ze dne 15. 11. 2017 napadl žalobce odvoláním, které bylo zamítnuto Odvolacím finančním ředitelstvím. Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce správní žalobu, kterou zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 11. 2019, č. j. 11 Af 22/2019 – 44. Rozsudek i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství však k žalobcově kasační stížnosti zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 (dále jen „rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019 – 47“).
7. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 zabýval otázkou, zda správní orgány správně určily výši úroku podle ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Dospěl k závěru, že nikoliv. Citované ustanovení shledal rozporným s požadavky práva Evropské unie, předně pak s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“), a to ohledně způsobu stanovení počátku úročení i výše úroku.
8. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uznal, že členské státy Evropské unie mají určitý autonomní prostor ke stanovení podmínek pro postup v případě vzniku Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (podle čl. 183 směrnice o DPH mohou odpočet převést do dalšího období či jej vrátit daňovému subjektu). Tento prostor je však zároveň ohraničen zásadami neutrality, rovnocennosti a efektivity, jak je vykládá Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“).

9. Pokud se týká rozporu § 254a daňového řádu s požadavky unijního práva v otázce stanovení doby úročení, vyšel Nejvyšší správní soud z následujících úvah Soudního dvora: *„Výpočet dlužných úroků, který jako počátek běhu lhůty nestanoví den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nabízen podle směrnice o DPH (tj. objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku), je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice. Osoba povinná k dani totiž v takovém případě nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje dodatečnou zátěž (rozsudek ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 Garage Molenheide a další, nebo ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 Enel Maritsa Iztok). Počátek přiměřené doby se proto musí odvíjet od objektivně daného a předvídatelného okamžiku, čehož si v současné době již je vědom i tuzemský zákonodárce (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., kterým byl § 254a novelizován).“* Ustanovení § 254a daňového řádu však v rozhodné době nespojovalo počátek úročení s objektivně daným okamžikem (například s koncem zdaňovacího období), nýbrž jej odvozovalo od okamžiku zahájení daňové kontroly (respektive postupu k odstranění pochybností), tedy od úkonu, který je v dispozici správce daně (přičemž lhůta k zahájení kontrolního postupu byla pouze lhůtou pořádkovou). *„Právní úprava je proto v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH tak, jak jej vykládá judikatura Soudního dvora,“* uzavřel Nejvyšší správní soud (pozn.: zvýraznění provedeno zdejším soudem).
10. Co se týče přiměřenosti výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu, vyšel Nejvyšší správní soud zejména z rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo a Dalmandi Mezögazdasági, konkrétně citoval bod 51 rozsudku Soudního dvora: *„unijní právo, a zejména zásada efektivit a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce.“* Podle § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 měl však úrok z daňového odpočtu odpovídat ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod. Taková výše dle Nejvyššího správního soudu *„již na první pohled“* neodpovídala výše popsáním požadavkům Soudního dvora.
11. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou vnitrostátní soudy povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 Delphi Hungary, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovozber). Dle bodu 51 rozsudku 1 Afs 445/2019 – 47: *„Má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy, případně vyplnit mezery spočívající v tom, že vnitrostátní právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu, a nestanoví ani jeho výši, resp. příslušná ustanovení vnitrostátního práva nelze pro rozpor s unijním právem použít.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

12. Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozhodnutí navázal na své závěry z 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, známého pod označením „Kordárna“ (dále jen „rozsudek Kordárna“): *„Základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše za této situace vytyčil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku Kordárna. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle tohoto rozhodnutí 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 a do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (...). Ani nyní neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit. S ohledem na shora uvedené proto nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna.“*
13. Odvolací finanční ředitelství po rozsudku Nejvyššího správního soudu rozhodlo o úroku z nadměrných odpočtů tak, že namísto původního úroku ve výši 848 736 Kč přiznalo žalobci úrok ve výši 16 744 511 Kč, odpovídající roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období do dne vyplacení zadržovaného odpočtu, tedy podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. Rozdíl mezi takto vypočítaným úrokem a úrokem vyplaceným dne 20. 11. 2017 v celkové výši 15 895 775 Kč byl žalobci vyplacen dne 18. 9. 2020.
14. Žalobce se domnívá, že mu vzniklo právo na úrok z takto pozdně vyplaceného úroku. Proto dne 27. 10. 2020 požádal žalovaného o přiznání a vyplacení „druhého“ úroku. Žalovaný v žalobcově žádosti identifikoval tři typy podání, kterým přidělil tři různá čísla jednací a vyřídil je samostatnými rozhodnutími (napadeným rozhodnutím č. j. 203301/20/4300-12712-106270 a dále rozhodnutím č. j. 203305/20/4300-12712-106270) a vyrozuměním (č. j. 13683/21/4300-12712-106270). V ani jednom případě žalovaný žalobcově žádosti o „druhý“ úrok nevyhověl.
15. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovu námitku proti postupu správce daně ve věci nepřiznání „druhého“ úroku. Žalobce totiž podle žalovaného v průběhu řízení nepožadoval vyplacení úroku z pozdě vyplacených nadměrných odpočtů, ale pouze jeho předepsání, respektive o vydání rozhodnutí o úroku. Z pravidel v rozsudku Kordárna ovšem vyplývá, že se úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu vyplácí na žádost daňového subjektu, nikoliv z úřední povinnosti. Žalovaný se tak s výplatou úroku nemohl dostat do prodlení.
16. Rozhodnutím č. j. 203305/20/4300-12712-106270 žalovaný zamítl žalobcovu námitku proti postupu správce daně ve věci nepřiznání „druhého“ úroku dle § 254 daňového řádu. Také toto zamítavé rozhodnutí napadl žalobce správní žalobou, kterou zdejší soud eviduje pod sp. zn. 17 Af 7/2021. Řízení ke dni vydání tohoto rozsudku nebylo skončeno.

II. Obsah žaloby

17. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Povinnost vrátit úrok z nadměrného odpočtu vznikla žalovanému ze zákona, a proto nebylo nutné o jeho vyplacení výslovně žádat. To měl potvrdit žalovaný vlastní praxí, když přeplatek vzniklý Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

z částek přiznaného úroku z nadměrných odpočtů vyplatil jak v roce 2017, tak v roce 2020 bez žádosti žalobce.

18. I v případě, že by povinnost vyplacení úroku nevyplývala přímo ze zákona, je nutné postup žalobce v průběhu předchozího řízení vedoucí až k úspěšné kasační stížnosti vykládat jako žádost nejen o formální přiznání úroku, ale i jeho faktické vyplacení.
19. Žalovaný nesprávně interpretuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 ohledně neaplikovatelnosti § 254a daňového řádu ve znění od 1. 5. 2015 do 30. 6. 2017. Nejvyšší správní soud neoznačil za neaplikovatelný pro rozpor s unijním právem celý § 254a, nýbrž pouze takovou jeho část, která se týká stanovení úročeného období a výše úroku. Ostatní pasáže daného ustanovení jsou nadále plně aplikovatelné. To se týká zejména odst. 4 citovaného ustanovení, podle kterého měl žalovaný vrátit úrok v podobě vratitelného přeplatku žalobci současně s vrácením nadměrného odpočtu, aniž by o vrácení musel žalobce výslovně žádat.
20. Žalobce upozorňuje na rozdíly mezi rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 a rozsudkem Kordárna. V rozsudku Kordárna přistoupil Nejvyšší správní soud k aplikaci ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu v tehdy platném znění z důvodu mezery v právu, kterou bylo třeba, v souladu s požadavky unijního práva, zaplnit. Po vydání rozsudku (a v reakci na něj) ovšem došlo ke změně právní úpravy, kdy do daňového řádu s účinností od 1. 5. 2015 přibylo nové ustanovení § 254a. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 vyloučil aplikovatelnost části tohoto ustanovení. V otázce povinnosti přiznat a vyplátit úrok z úřední povinnosti bez žádosti o vrácení přeplatku zůstal § 254a daňového řádu ve znění od 1. 5. 2015 do 30. 6. 2017 nadále aplikovatelný.
21. Z obdobných důvodů nelze řešit otázku, zda měl žalovaný přeplatek vrátit na žádost či z úřední povinnosti, ani podle dalšího žalovaným zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017 č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, neboť ten se z časového hlediska opět týká pouze období před 1. 5. 2015, kdy daňový řád ještě neobsahoval ustanovení § 254a, a tudíž byla jeho aplikace vyloučena.
22. Podle žalobce měl žalovaný přeplatek vzniklý z titulu úroku z daňového odpočtu vyplátit spolu s vráceným nadměrným odpočtem. Jelikož tak neučinil, náleží žalobci z tohoto vratitelného přeplatku (úroku) další úrok.
23. Dle žalobce není na místě uplatňovat na jeho případ zásadu zákazu anatocismu v daňovém právu. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26 (sic, ve skutečnosti měl žalobce zřejmě na mysli rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017 – 36) má za to, že v jeho případě nejde o anatocismus (úrok z úroku), nýbrž o úrok z částky vratitelného přeplatku fixovaného v čase, kterou žalovaný v rozporu se svou zákonnou povinností nevyplatil. Jak uvedl v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud: „žalobce pouze žádal, aby mu byl přiznán úrok z jedné konkrétní jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním Správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Můžeme považovat do jisté míry za nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví – z hlediska svého účelu – úrok z prodlení, pokud prodlení nastane na straně Správce daně. Není pochyb, že v posuzovaném případě Správce daně devět měsíců neoprávněně prodléval se zaplacením prvního úroku. Potom však daňový subjekt musí mít nárok na (druhý)

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

úrok, jenž do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou i kvůli prodlení Správce daně daňový subjekt utrpěl. (...)“

24. V replice k vyjádření žalovaného žalobce poukázal dále na rozsudek ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51, ve kterém Nejvyšší správní soud odmítl koncept anatocismu jako obecného právního principu. V soukromém právu tento princip od 1. 1. 2014 neplatí.

III. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný má za to, že na daný případ není možné částečně aplikovat ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Naopak je nutné v plném rozsahu aplikovat závěry rozsudku Kordárdna a na něj navazující judikatury, ze které plyne, že se úroky dle § 155 odst. 5 daňového řádu vyplácejí pouze na žádost. Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru také ve zrušujícím rozsudku ze dne 14. 12. 2017 č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, ve kterém dal krajskému soudu přezkoumat otázku, zda v předchozím správním řízení nebylo učiněno podání, které by bylo možné považovat za žádost o vyplacení předmětných úroků.
26. Z rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 – 26 však v žádném případě nevyplývá, že by pouhá „aktivita“ žalobce mohla nahradit žádost o vyplacení úroku. Což ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud hned v navazujícím judikátu (rozsudku) ze dne 25. 4. 2019 č. j. 9 Afs 298/2018 – 24: *„NSS ani náznakem ve zrušujícím rozsudku neuvedl, že by aktivita stěžovatelky domáhající se primárně přiznání úroku měla či mohla nahradit žádost o jeho vrácení, a že by se snad aktivním daňovým subjektům měl úrok dle § 155 daňového řádu vracet bez žádosti. Neztotožnil se pouze s poněkud zjednodušujícím závěrem krajského soudu, že stěžovatelka o vrácení přeplatku, který vznikl prověřováním vykázaného nadměrného odpočtu, žádným ze svých podání nepožádala.“*
27. Podle žalovaného žalobce neučinil v průběhu předchozího správního řízení žádné podání, které by bylo možné z materiálního hlediska považovat za žádost o vyplacení úroků. Žalovaný připomíná dosavadní praxi žalobce, který, pokud požadoval vrácení určité částky, vždy to ve svých podáních výslovně uváděl (např.: *„Věc: Žádost o vrácení přeplatku DPH za rok 2017“* ze dne 18. 6. 2020, č. j. 105712/20, či *„Žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů za rok 2017“* ze dne 9. 8. 2018 č. j. 132991/18). Žalovanému tak nevznikla povinnost úrok vrátit, tudíž nemůže být s jeho vrácením v prodlení.
28. Žalovaný trvá na tom, že vyplacení úroků požadovaných v žalobě brání princip zákazu anatocismu, jak ho popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 10. 2009 č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, kde uvedl, že: *„Má-li tedy daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 daňového řádu, vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jenž k němu postupně přirůstá.“* Nejvyšší správní soud sice později připustil možnost úročení úroku, avšak s tím, že částka původního úroku změnila svůj charakter k okamžiku, kdy dojde k ukončení doby úročení, tedy kdy úrok vykrystalizuje v novou jistinu a stane se vratitelným přeplatkem. Pak se s takovým (druhým) úrokem musí zacházet jako s běžným přeplatkem. Konkrétně jde o rozsudky ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017 a ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020. Žádný z těchto rozsudků však podle žalovaného nepopřel zásadu zákazu anatocismu, oba případy jsou navíc od případu žalobce skutkově odlišné. Týkají se totiž úroku podle § 254 daňového řádu, tj. úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

29. Platnost zákazu anatocismu podle žalovaného potvrdila i novela daňového řádu účinná od 1. 1. 2021, která jej výslovně zakotvila v případě nároků dle § 253a daňového řádu.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

30. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), protože účastníci s takovým postupem souhlasili.
31. Podle § 155 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020: *„(2) Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. (...)“*
32. *„(3) Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.“*
33. *„(5) 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“*
34. Ustanovení § 254a daňového řádu znělo od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 takto:
- „(1) 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.“*
- „(2) 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.“*
- „(3) 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.“*
- „(4) 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.“*
- „(5) 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.“*
- „(6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

35. 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.“*
36. Mezi účastníky je především sporné, zda měl žalovaný přiznat žalobci úrok z částky úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu z úřední povinnosti či na žádost žalobce.
37. Žalovaný postupoval při výpočtu a výplatě úroku podle § 155 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. Ze znění citovaného ustanovení přitom vyplývá, že se vratitelné přeplatky vrací zásadně na žádost daňového subjektu. Z úřední povinnosti se vratitelný přeplatek vrací pouze v případě, že tak výslovně stanoví zákon. A jelikož žalobce z pohledu žalovaného o vrácení vratitelného přeplatku ve formě úroku nepožádal, tak dle žalovaného nedošlo a ani nemohlo dojít k naplnění podmínek pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku.
38. Žalobce naopak odvozuje povinnost žalovaného vrátit přeplatek z úřední povinnosti z § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 6. 2017. V tomto znění citované ustanovení daňového řádu předepisovalo správci daně vrátit „úrok z daňového odpočtu“ z úřední povinnosti současně s vrácením daňového odpočtu. Pravidlo zůstalo v § 254a zachováno i po novelizaci v roce 2017 až do 31. 12. 2020.
39. Soud předně zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 vyřkl nepoužitelnost ustanovení § 254a daňového řádu v jím posuzované věci pouze ve vztahu ke stanovení výše úroku a k počátku doby úročení (viz výše). Tedy k otázkám řešeným v § 254a odst. 2 a 3 daňového řádu (ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017). Oproti tomu otázkou, zda se úrok z daňového odpočtu má vracet z úřední povinnosti dle § 254a odst. 4 daňového řádu, se Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí vůbec nezabýval. Zdejší soud je proto toho názoru, že z rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 nevyplývá závěr, že by rovněž § 254a odst. 4 daňového řádu (ve znění od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020) nebylo možné aplikovat pro rozpor s právem Evropské unie, respektive že by ustanovení § 254a mělo odporovat unijnímu právu jako celek.
40. Naopak Nejvyšší správní soud v rozsudku 1 Afs 445/2019 – 47 obecně připustil použitelnost § 254a (konkrétně v bodě 28 a násl.). Dle soudu tedy na případ žalobce nebylo možno aplikovat pouze pravidla stanovená v § 254a odst. 2 a 3 daňového řádu, tedy ta, jejichž rozporem s unijním právem se Nejvyšší správní soud výslovně zabýval. Další pravidla (odstavce) § 254a daňového řádu, která (které) požadavkům unijního práva neodporují (a zároveň netvoří s neaplikovatelnými pravidly neoddělitelný logický celek), jsou dle soudu nadále použitelná, a žalovaný měl podle nich postupovat.
41. Výklad žalovaného se opírá zejména o bod 51 rozsudku 1 Afs 445/2019 – 47, podle kterého „*pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna.*“ Podle žalovaného by částečný postup podle § 254a daňového řádu přinesl více nejasností, než řešení. Rozsudek Kordárna však vznikl ještě před účinností § 254a daňového řádu, který zákonodárce do předpisu zařadil v úmyslu vyplnit mezeru v zákoně, kterou se Nejvyšší správní soud pokusil rozsudkem Kordárna zaplnit. Proto nelze dle soudu bez dalšího mechanicky vyjít ze všech pravidel pro stanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

a výplatu úroku použitelných na případ Kordárna, aniž by žalovaný zohlednil pozdější novely daňových předpisů a aniž by odchýlení se od znění zákona náležitě odůvodnil.

42. Pokud žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, který podle žalovaného obsahuje závěr, že se vratitelný přeplatek vrací vždy na žádost daňového subjektu, tak i tento rozsudek se vztahuje k období, kdy byla účinná jiná právní úprava. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku odmítl na situaci žalobkyně aplikovat § 254a daňového řádu, neboť předmětné ustanovení nebylo v rozhodné době součástí právního řádu, tudíž jeho analogická aplikace nepřicházela v úvahu ani teoreticky (viz bod 37 citovaného rozsudku).
43. Nadto soud zdůrazňuje, že za situace, kdy se nabízejí dva na první pohled rovnocenné výklady daňového řádu, je důležité dostat v maximální míře principům právní jistoty, předvídatelnosti práva a z nich plynoucího zákazu analogie v neprospěch daňového subjektu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 Afs 1/2010 – 61: „*v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo ‚mezery v zákoně‘ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce)*“. A v tomto ohledu argumentace žalovaného neobstojí. Nepoužitím pravidla v § 254a odst. 4 daňového řádu se totiž žalovaný odchýlil od znění zákona v neprospěch daňového subjektu, aniž by pro to existoval rozumný důvod. Důvody pro rozpor daného odstavce s unijním právem neshledal ani Nejvyšší správní soud, ani zdejší soud. Konflikt s požadavky právní jistoty byl o to silnější, že žalovaný vrátil žalobci v jiných případech „první“ úrok z úřední povinnosti (respektive bez žádosti žalobce), a to jak původně stanovený v roce 2017, tak zvýšený v roce 2020.
44. Z výše uvedených důvodů soud konstatuje, že napadené rozhodnutí stojí na nesprávném právním závěru, že částka úroku neměla být žalobci vyplacena z úřední povinnosti podle § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, nýbrž jediné na žalobcovu žádost, kterou žalobce, dle mínění žalovaného, nepodal.
45. Dalšími otázkami a žalobními námitkami se zdejší soud již nemohl zabývat, neboť žalovaný své rozhodnutí založil výhradně na skutečnosti, že žalobce o vrácení vratitelného přeplatku ve formě úroku nepožádal. Takto také k zásadě zákazu anatocismu žalovaný výslovně uvedl, že tato argumentace není přílehavá a v dané věci není relevantní. Pokud by se tedy k této právní otázce vyjadřoval soud v této fázi řízení, nahrazoval by činnost daňových orgánů. Na žalovaném v dalším řízení bude, aby uvedenou argumentaci žalobce posoudil a věcně se s ní vypořádal. Takto také zohlední rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51, na který upozorňoval žalobce v replice k vyjádření žalovaného, či aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42, v němž se kasační soud rovněž vyjadřoval k obecnému zákazu anatocismu. Pouze závěrem soud podotýká, že vzhledem k právnímu posouzení případu ztrácí smysl námitka, že žalobce o vrácení úroku ve skutečnosti požádal.

V. Závěr

46. Žalobce se svými námitkami tedy uspěl. Městský soud proto žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.

řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).

47. Soud rozhodl o nákladech řízení dle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, tedy přiznal je úspěšnému žalobci. Náhrada nákladů sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, odměny za 3 úkony právní služby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif) – tj. převzetí zastoupení, podání žaloby, replika] ve výši 3 100 Kč za úkon [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], tj. celkem 9 300 Kč, a náhrady hotových výdajů za tři úkony v částce 300 Kč za úkon, tj. celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že právní zástupce osvědčil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, náleží mu dále částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 %, vypočtená z odměny za zastupování a náhrad, ve výši 2 142 Kč. Celkem tedy žalobci náleží 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního 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, 11. listopadu 2021

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. F.