



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**
IČO 03347796, sídlem Čs. armády 1979, Kladno
zastoupená Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou
sídlím Cihlářská 19, Brno

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

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335 a č. j. 28407/20/5100-41453-711335,

takto:

- I. Řízení ve věcech vedených u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 51 Af 52/2020 a sp. zn. 54 Af 10/2020 se spojují ke společnému projednání. Věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 51 Af 52/2020.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, se v rozsahu, v němž jím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, a toto rozhodnutí potvrzeno, ruší a věc se žalovanému v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení.
- III. Ve zbylém rozsahu se žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, zamítá.
- IV. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28407/20/5100-41453-711335, se ruší a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- V. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně Mgr. Petry

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

Hrady, advokátky, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně napadla v záhlaví označená rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020 (dále jen „napadená rozhodnutí“) dvěma samostatnými správními žalobami podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Řízení o těchto žalobách byla u zdejšího soudu vedena původně odděleně, a to pod sp. zn. 51 Af 52/2020 (žaloba proti rozhodnutí č. j. 28404/20/5100-41453-711335) a sp. zn. 54 Af 10/2020 (žaloba proti rozhodnutí č. j. 28407/20/5100-41453-711335).
2. S ohledem na totožnou žalobní argumentaci, stejné účastníky řízení a skutkovou souvislost obou věcí je soud výrokem I spojil dle § 39 odst. 1 s. ř. s. ke společnému projednání pod sp. zn. 51 Af 52/2020.
3. Žalobkyně podala ke zdejšímu soudu obdobnou žalobu též proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28410/20/5100-41453-711335 (týkající se zdaňovacího období únor 2015), o níž soud již rozhodl rozsudkem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 55 Af 54/2020-41. Rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku je vedeno Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 223/2021.

Řízení původně samostatně vedené pod sp. zn. 51 Af 52/2020 (zdaňovací období červenec 2015)

4. Žalobkyně podala dne 25. 8. 2015 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2015. V něm deklarovala nadměrný odpočet DPH ve výši 347 410 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni vyzval k odstranění pochybností a provedl daňovou kontrolu. Dne 11. 2. 2016 správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH za červenec 2015. Žalobkyni uložil, aby na depozitní účet správce daně složila jistotu ve výši 346 990 Kč. Téhož dne vydal správce daně exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu k vymožení nedoplatku ve výši 346 990 Kč. Tato částka byla na základě exekučního příkazu připsána na účet správce daně dne 18. 2. 2016.
5. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2016 zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.
6. Dne 3. 11. 2016 správce daně vydal platební výměr na DPH, kterým žalobkyni namísto vykázaného nadměrného odpočtu ve výši 347 410 Kč vyměřil daňovou povinnost na DPH ve výši 346 990 Kč. Ten žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 23. 5. 2017. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 3. 11. 2016.
7. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 9. 2018, č. j. 45 Af 15/2016-32, zrušil zajišťovací příkaz ze dne 11. 2. 2016 a rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, kterým byl potvrzen. Rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 48 Af 15/2017-45, pak zrušil též rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, kterým byl potvrzen platební výměr ze dne 31. 3. 2016.
8. Žalovaný na to reagoval rozhodnutím ze dne 10. 1. 2020, kterým změnil platební výměr ze dne 3. 11. 2016 tak, že žalobkyni přiznal jí uplatněný nadměrný odpočet ve výši

347 410 Kč. Dne 20. 1. 2020 správce daně zrušil původně předepsané úroky z prodlení a přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu.

9. Dne 22. 1. 2020 byly žalobkyni finanční prostředky vráceny.
10. Dne 27. 1. 2020 vydal správce daně dvě rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.
11. Prvním rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, správce daně přiznal žalobkyni úroky dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v celkové výši 336 973 Kč. Postupoval přitom takto:
 - ve vztahu k nadměrnému odpočtu ve výši 347 410 Kč správce daně tímto úrokem pokryl období od dne 6. 12. 2016 (den po uplynutí třiceti dnů ode dne vyměření daně platebním výměrem ze dne 3. 11. 2016) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni)
 - ve vztahu k úhradě vyměřené daňové povinnosti ve výši 346 990 Kč tímto úrokem pokryl období od 4. 11. 2016 (den po dni vydání a doručení platebního výměru ze dne 3. 11. 2016) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni)
 - ve vztahu k úhradě předepsaného úroku z prodlení tímto úrokem pokryl období od 4. 7. 2017 (den převodu přeplatku na dani z příjmů právnických osob) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni).
12. Druhým rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, správce daně přiznal žalobkyni úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu, za dobu neoprávněně vedené exekuce ve výši 69 456 Kč. Tímto úrokem správce daně pokryl období ode dne 18. 2. 2016, kdy byla na základě exekučního příkazu z 11. 2. 2016 připsána částka 346 990 Kč na jeho účet, do dne 3. 11. 2016, kdy došlo k převedení této částky na úhradu daně vyměřené platebním výměrem ze dne 3. 11. 2016.
13. Žalobkyně podala proti oběma rozhodnutím správce daně ze dne 27. 1. 2020 společné odvolání. Žalovaný obě odvolání rozhodnutím ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28404/20/5100-41453-711335, zamítl a obě prvostupňová rozhodnutí ze dne 27. 1. 2020 potvrdil.
14. Ve vztahu k rozhodnutí o úrocích dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný nejprve konstatoval, že žalobkyni vznikl nárok dle tohoto ustanovení, neboť platební výměr ze dne 3. 11. 2016 byl zrušen pro nezákonnost a žalobkyni byl nezákonně odepřen nárok na vyplacení nadměrného odpočtu. Neztotožnil se však s žalobkyní ohledně počátku doby, za kterou jí měl být tento úrok přiznán. Ta požadovala s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „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 („rozsudek *Kordárna*“), aby jí byly vyplaceny úroky dle tohoto ustanovení již od dne nezákonného vyměření daně. S tímto názorem se žalovaný neztotožnil. Žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, pokud jde o odpočet, žalobkyni náleží ode dne 6. 12. 2016, neboť do 5. 12. 2016 správci daně ještě běžela třicetidenní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu.
15. Ve vztahu k rozhodnutí o úrocích dle § 254 odst. 2 daňového řádu se žalovaný neztotožnil s žalobkyní naopak ohledně konce doby, za níž jí příslušel úrok dle tohoto ustanovení. Zatímco podle žalobkyně jí měl být tento úrok přiznán až do vrácení nezákonně

zadržovaných finančních prostředků (22. 1. 2020), žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že tyto úroky žalobkyni náleží pouze za období od připsání exekurovaných prostředků na účet správce daně (18. 2. 2016) do dne, kdy byly tyto prostředky převedeny na úhradu daně vyměřené platebním výměrem (3. 11. 2016).

16. Žalovaný závěrem rozhodnutí „*pro úplnost a nad rámec předmětu tohoto odvolacího řízení*“ konstatoval, že přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se nevrací z úřední povinnosti, ale na žádost daňového subjektu.

Řízení původně vedené pod sp. zn. 54 Af 10/2020 (zdaňovací období prosinec 2015)

17. Žalobkyně podala dne 24. 1. 2016 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015. V něm deklarovala nadměrný odpočet DPH ve výši 200 060 Kč. Nato správce daně žalobkyni vyzval k odstranění pochybností a provedl daňovou kontrolu. Dne 26. 5. 2016 správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění úhrady dosud nestanovené DPH, kterým žalobkyni uložil, aby na depozitní účet správce daně složila jistotu ve výši 147 140 Kč. Dne 26. 5. 2016 správce daně převedl přeplatek žalobkyně na DPH k úhradě tohoto nedoplatku ve výši 147 140 Kč.
18. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 7. 2016 zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.
19. Dne 28. 6. 2016 správce daně vydal platební výměr na DPH, kterým žalobkyni namísto vykázaného nadměrného odpočtu ve výši 200 060 Kč vyměřil daňovou povinnost na DPH ve výši 147 140 Kč. Ten žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 23. 5. 2017. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 29. 6. 2016.
20. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 14. 12. 2018, č. j. 48 Af 25/2016-26, zrušil zajišťovací příkaz ze dne 26. 5. 2016 a rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016, kterým byl potvrzen. Rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 48 Af 15/2017-45, pak zrušil též rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, kterým byl potvrzen platební výměr ze dne 28. 6. 2016.
21. Žalovaný na to reagoval rozhodnutím ze dne 10. 1. 2020, kterým změnil platební výměr ze dne 28. 6. 2016 tak, že žalobkyni přiznal jí uplatněný nadměrný odpočet ve výši 200 060 Kč. Dne 20. 1. 2020 správce daně zrušil původně předepsané úroky z prodlení a přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu.
22. Dne 22. 1. 2020 byly žalobkyni finanční prostředky vráceny.
23. Dne 27. 1. 2020 vydal správce daně rozhodnutí, č. j. 145476/20/2110-52521-201794, kterým přiznal žalobkyni úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu v celkové výši 185 442 Kč. Postupoval přitom takto:
- ve vztahu k nadměrnému odpočtu ve výši 200 060 Kč správce daně tímto úrokem pokryl období od dne 29. 7 2016 (den po uplynutí třiceti dnů ode dne vyměření daně

platebním výměrem ze dne 28. 6. 2016) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni)

- ve vztahu k úhradě vyměřené daňové povinnosti ve výši 147 140 Kč tímto úrokem pokryl období od 27. 5. 2016 (den po dni převedení přeplatku k úhradě daňové povinnosti) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni)
- ve vztahu k úhradě předepsaného úroku z prodlení tímto úrokem pokryl období od 4. 7. 2017 (den převodu přeplatku na dani z příjmů právnických osob) do dne 22. 1. 2020 (den vrácení finančních prostředků žalobkyni).

24. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020 odvolání. Žalovaný jej rozhodnutím ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28407/20/5100-41453-71335, zamítl a rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020 potvrdil.
25. Žalovaný konstatoval, že žalobkyni vznikl nárok na úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Neztotožnil se však s žalobkyní ohledně počátku doby, za kterou jí měl být tento úrok přiznán ve vztahu k nadměrnému odpočtu. Ta požadovala s odkazem na rozsudek *Kordárna*, aby jí byly vyplaceny úroky dle tohoto ustanovení již od dne nezákonného vyměření daně. S tímto názorem se žalovaný neztotožnil. Žalovaný ve shodě se správcem daně konstatoval, že úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyni náleží, pokud jde o odpočet, až ode dne 29. 7. 2016, neboť do 28. 7. 2016 správci daně ještě běžela třicetidenní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu.
26. K odvolací námitce žalobkyně, že jí měl být přiznán také úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu za dobu neoprávněně vedené exekuce s ohledem na vydání zajišťovacího příkazu, žalovaný konstatoval, že ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 nebyla vedena daňová exekuce. Úhrada jistoty proběhla převedením přeplatku na DPH. Nebyly tak splněny podmínky pro přiznání úroku dle tohoto ustanovení.
27. Žalovaný závěrem rozhodnutí „*pro úplnost a nad rámec předmětu tohoto odvolacího řízení*“ konstatoval, že přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se nevrací z úřední povinnosti, ale na žádost daňového subjektu.

Obsah žalob a dalších podání účastníků

Shrnutí žalob

28. Žalobkyně namítá nezákonnost obou napadených rozhodnutí i všech třech jimi potvrzených rozhodnutí správce daně a navrhuje jejich zrušení.
29. Podle žalobkyně jí měl správce daně přiznat úroky za obě zdaňovací období ve vztahu k nadměrnému odpočtu již ode dne doručení platebních výměrů, nikoliv až ode dne 6. 12. 2016 (červenec 2015), respektive 29. 7. 2016 (prosinec 2015). Způsob stanovení počátku úročení žalovaným považuje žalobkyně za nezákonný a odporující judikatuře NSS. K tomu odkázala na rozsudek *Kordárna* a rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (dále jen „rozsudek *EP ENERGY*“), v němž podle ní NSS dovedl, 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 Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“) a pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v

rozsudku *Kordárna*. Z něj pak vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období, za které byl nadměrný odpočet uplatněn, do dne jeho uhrazení správcem daně. Pokud je však následně vydáno nezákonné rozhodnutí správce daně, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu ode dne doručení nezákonného platebního výměru.

30. Žalobkyně dále namítá, že správce daně v rozporu se zákonem stanovil i úroky z částek zajištěných zajišťovacími příkazy, které později soud zrušil. Tedy z částky 346 990 Kč (za zdaňovací období červenec 2015) a z částky 147 140 Kč (za zdaňovací období prosinec 2015). Žalobkyně je přesvědčena, že jí v těchto případech náleží úroky za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení ve dvojnásobné výši za celé období zadržování těchto částek dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Správce daně proto měl v prvostupňovém rozhodnutí o výši úroku z neoprávněně vedené exekuce za červenec 2015 žalobkyni přiznat dvojnásobný úrok z částky 346 990 Kč od 18. 2. 2016, kdy ji tuto částku exekvoval z účtu žalobkyně, až do 22. 1. 2020, kdy jí částka byla vrácena, ne pouze do 3. 11. 2016. V prvostupňovém rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 2015 měl správce daně z částky 147 140 Kč přiznat dvojnásobný úrok od doby její exekuce do doby vrácení této částky, tedy od 26. 5. 2016, kdy byla tato částka převedena na jistotu požadovanou zajišťovacím příkazem, do 22. 1. 2020. Podle žalobkyně nemá názor žalovaného, že sankční úrok žalobkyni náleží pouze za dobu ode dne získání finančních prostředků do dne vydání původních platebních výměrů, oporu v zákoně. Vydáním nezákonných platebních výměrů exekuce neskončila, naopak jimi došlo k prohloubení nezákonného postupu správce daně. K nápravě došlo až vrácením nezákonně vymožených prostředků žalobkyni dne 22. 1. 2020. Žalobkyně se neztotožňuje ani s argumentací daňových orgánů, že částka 147 140 Kč nebyla vymožena v rámci daňové exekuce. Žalovaný totiž namísto vrácení přeplatek zadržel a použil je na úhradu jistoty, což je naprosto srovnatelné s exekucí finančních prostředků na účtu.
31. Žalobkyně též nesouhlasí s názorem žalovaného, že není povinen vrátit přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání na osobní daňový účet daňového subjektu z úřední povinnosti.

Vyjádření žalovaného

32. Žalovaný navrhuje žaloby zamítnout. Trvá na tom, že po dobu běhu zákonem stanovené lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého z titulu vyměření nadměrného odpočtu, která plyne z § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“), nejde o neoprávněné jednání správce daně. Nárok na nadměrný odpočet vzniká daňovému subjektu po uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Tato lhůta je součástí zákonné konstrukce nároku na nadměrný odpočet. Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu kompenzuje daňovému subjektu to, že po určitou dobu nemohl disponovat s určitými peněžními prostředky z titulu nezákonného rozhodnutí. Vznik tohoto úroku předpokládá existenci rozhodnutí o stanovení daně a úhradu daně na jeho základě nebo v souvislosti s ním. Úrok vzniká z částky, která byla skutečně na nezákonnou daň uhrazena, a to nejdříve od okamžiku, kdy uhrazena být musela, tedy po uplynutí lhůty k plnění. Dle žalovaného není důvod, proč by v případě nadměrného odpočtu DPH měl úrok vznikat již od doručení rozhodnutí o stanovení daně, tedy dříve, než začne běžet lhůta, ve které

mělo být správcem daně plněno. I z rozsudku *Kordárna* plyne, že neoprávněně držený nadměrný odpočet je nutno pro tyto účely považovat za úhradu daně. Žalovaný je proto přesvědčen, že zákonná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu není součástí doby trvání neoprávněného jednání správce daně. Problematika řešená v rozsudcích NSS, na které odkazuje žalobkyně, s předmětem napadeného rozhodnutí přímo nesouvisí. Žalovaný uvedl, že si je vědom, že v rozsudku *Kordárna* NSS za okamžik, kdy začne vznikat úrok z neoprávněného jednání správce daně, označil doručení rozhodnutí o stanovení daně. Právní otázkou řešenou v tomto rozsudku však nebyl úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tato otázka byla zmíněna jen okrajově a konstatování o začátku doby úročení nebylo blíže zdůvodněno. Lhůta dle § 105 zákona o DPH není v tomto rozsudku zmíněna. V případě, že je nadměrný odpočet vrácen po jeho stanovení zákonným rozhodnutím, je lhůta pro jeho vrácení součástí doby, po kterou za určitých podmínek vzniká úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalovaný je přesvědčen, že pokud by NSS měl záměr posoudit tuto lhůtu v těchto situacích odlišně, uvedl by důvody takového právního názoru. V rozsudku *EP ENERGY* pak NSS dospěl k závěru, že právní úprava úroku z daňového odpočtu, která se stala součástí právního řádu od 1. 1. 2015, je ve znění účinném do 30. 6. 2017 v rozporu s požadavky směrnice o DPH ve výši úrokové sazby a v určení rozhodného období.

33. K úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu žalovaný zdůraznil, že se vztahuje na případy neoprávněně vedených exekučních řízení. V případě zdaňovacího období červenec 2015 byla exekuce nařízena na základě exekučního titulu v podobě zajišťovacího příkazu, na jehož základě byla dne 18. 2. 2016 připsána příslušná částka na účet správce daně. Dne 3. 11. 2016 zajišťovací příkaz pozbyl účinnosti, správce daně proto přiznal dvojnásobný úrok z neoprávněného jednání správce daně právě do tohoto dne. Původní platební výměr ze dne 3. 11. 2016 oproti tomu nebyl exekučním titulem k žádné daňové exekuci, která by byla u žalobkyně vedena. Úhrada vlastní daňové povinnosti proběhla převedením přeplatku vzniklého zánikem účinnosti zajišťovacího příkazu. Žalovaný trvá na rozlišování obou rozhodnutí. Zajišťovací příkaz sice předchází vyměření daně platebním výměrem, nejedná se však o spjatá rozhodnutí, jak dovozuje žalobkyně, ale o rozhodnutí vydaná v samostatných řízeních v odlišných fázích daňového řízení. Rozsudek, kterým byla konstatována nezákonnost zajišťovacího příkazu, nijak nesouvisel s vydáním platebního výměru. Žalovaný konstatuje, že dobu, po kterou již byla vybrána exekvovaná částka a zanikl exekuční titul, nelze považovat za dobu neoprávněně vedené exekuce. Úrok, kterého se žalobkyně domáhá, by teoreticky vznikl, pokud by byla nařízena a vedena exekuce, během níž by částka nebyla vybrána. Po stanovení daně by bylo rozhodnuto o změně exekučního titulu, kterým by byl platební výměr, který by pro splnění podmínek § 254 odst. 2 daňového řádu musel být také shledán nezákonným. Taková situace u žalobkyně nenastala, na základě původního platebního výměru nebyla vedena exekuce. Co se týče úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015, žalovaný znovu zdůrazňuje, že nebylo vedeno žádné exekuční řízení. Žalobkyni byla uložena povinnost složit jistotu dle zajišťovacího příkazu a původním platebním výměrem stanovena daňová povinnost; ani jedna povinnost však nebyla vynucována nařízením daňové exekuce. Žalovaný pouze v obecné rovině souhlasí s tím, že vykonatelný zajišťovací příkaz může být exekučním titulem a jeho vydáním se zahajuje exekuční řízení dle § 178 daňového řádu. Ve věci žalobkyně ovšem byla úhrada jistoty uložená zajišťovacím příkazem ze dne 26. 5. 2016 provedena převedením přeplatku na DPH dle § 154 odst. 2 daňového řádu. U žalobkyně tedy žádná exekuce vedena nebyla,

jakkoliv může žalobkyně úhradu jistoty počítovat jako srovnatelně „nedobrovolnou“. Totožný právní názor vyslovil NSS v rozsudku ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS.

Repliky žalobkyně

34. Žalobkyně v replikách opakuje, že je třeba vycházet z rozsudků *Kordárna* a *EP ENERGY*. Ze závěru, že neoprávněně držený nadměrný odpočet je nutno považovat za úhradu daně, dle žalobkyně jednoznačně vyplývá důvod, proč mají být úroky z neoprávněného jednání správce daně přiznány již od doručení platebních výměrů. Jejich doručením je daň *de facto* uhrazena, neboť jsou nezákonně zadržovány oprávněné odpočty a správce daně jasně dává najevo, že je daňovému subjektu nevrátí. Neoprávněné jednání správce daně je tak umocněno nezákonným rozhodnutím. Od nezákonného rozhodnutí nelze odvíjet zákonnou lhůtu pro úhradu daně či vrácení nadměrného odpočtu, a to už proto, že nadměrný odpočet měl být daňovému subjektu dávno vrácen. Lhůta vždy počala plynout od podání správného daňového přiznání a uplynula před vydáním nezákonného rozhodnutí. Na tom nic nemění ani právo správce daně prověřovat oprávněnost nadměrného odpočtu po judikatorně stanovenou lhůtu tří měsíců od konce zdaňovacího období, kterou je povinen daňový subjekt strpět. Vydáním nezákonného rozhodnutí období prověřování správnosti jednoznačně končí, čímž končí i zákonnost postupu správce daně a jeho oprávnění daň po tuto dobu zadržet. Žalobkyně je přesvědčena, že je úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu nutno počítat ode dne doručení platebních výměrů, neboť správce daně oprávněné nadměrné odpočty nevrátil, ale navíc žalobkyni vyměřil daně, které na základě zajišťovacích příkazů již zadržel a následně ze zadržovaných finančních prostředků uhradil. V době nezákonného rozhodnutí tak žalovaný zadržoval žalobkyni nejen oprávněný nadměrný odpočet, ale i finanční prostředky ve výši nezákonně stanovené daně. Nadto je argumentace žalovaného v tomto ohledu nepřiléhavá, neboť v případech žalobkyně bylo rozhodnutí vydáno téměř rok (za zdaňovací období červenec 2015), respektive tři měsíce (za zdaňovací období prosinec 2015) po přiměřené lhůtě pro prověřování. Podle žalobkyně je absurdní, že by měl být z těchto částek počítán úrok až ode dne jejich splatnosti počítané od doručení nezákonných rozhodnutí.
35. Co se týče zdaňovacího období červenec 2015, k argumentaci žalovaného ohledně vedení exekučního řízení pouze do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu, žalobkyně poznamenává, že je v rozporu se smyslem a cíli daňového práva. Je nezpochybnitelné, že správce daně v rámci exekuce neoprávněně vymohl finanční prostředky, což mělo jediný cíl v úhradě nezákonně stanovené daně. Takové *de facto* formální přiřazení vymožených finančních prostředků nic nemění na tom, že žalobkyni byly finanční prostředky vráceny až 22. 1. 2020. To, že si správce daně zajistí finanční prostředky zajišťovacím příkazem ještě před vydáním platebního výměru, nemůže znamenat, že úhrada daně stanovená platebním výměrem nebude považována za úhradu v rámci vymáhacího řízení. Další nezákonný postup správce daně nemůže zmírnit dopady vymáhacího řízení nebo je anulovat. Podle žalobkyně nelze rozlišovat případy, kdy je daň stanovena nezákonným platebním výměrem vymožena předem zajišťovacím příkazem, a situace, kdy až po vydání nezákonného platebního výměru dojde k exekučnímu vymáhání. Žalobkyně trvá na tom, že jí náleží dvojnásobný úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu ode dne nezákonného vymožení až do dne jejich vrácení.

36. Co se týče zdaňovacího období prosinec 2015, žalobkyně je přesvědčena, že odkaz žalovaného na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 170/2015-28 není přílehlavý, neboť v něm vůbec nebyla řešena otázka zadržení finančních prostředků na základě nezákonného zajišťovacího příkazu, ale použití přeplatku daně na úhradu nezákonně předepsaného penále. Zajišťovací příkaz je nepochybně nástrojem exekučního řízení a svojí formou odpovídající např. zástavnímu právu z rozhodnutí správce daně. Argument žalovaného, že částka 147 140 Kč nebyla hrazena v rámci vymáhacího řízení, nemůže podle žalobkyně obstát, protože nebyl exekučního titulu, který byl následně prohlášen za nezákonný, nemohl by správce daně zajistit finanční prostředky žalobkyně. Ve věci žalobkyně bylo vydání zajišťovacího příkazu formou exekuce, neboť veškeré úkony správce daně činil proti vůli žalobkyně v rámci vykonávacího řízení, nadto nezákonně. Správce daně v rámci vykonávacího řízení na základě zajišťovacího příkazu zadržel finanční prostředky žalobkyně, které následně použil na úhradu nezákonné stanovení daně. Úhrada byla provedena finančními prostředky získanými ve vykonávacím řízení. Tvrzení žalovaného, že správce daně nepostupoval v rámci exekuce, ale dle § 154 odst. 2 daňového řádu, nemůže obstát. Citované ustanovení předpokládá existenci nedoplatku, žalobkyně však žádný nedoplatek na dani neměla.

Dupliky žalovaného

37. Žalovaný v duplice zopakoval, že při stanovení doby úročení nepostupoval v rozporu s výslovnými právními názory NSS, neboť v rozsudku *Kordárna* se NSS otázkou návaznosti úroku z neoprávněného jednání správce daně na úrok kompenzující prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu v podrobnostech nezabýval a nezahrnul do svých úvah § 105 odst. 1 zákona o DPH. Rovněž v rozsudku *EP ENERGY* byla posuzována zcela jiná než nyní řešená otázka. Žalovaný poukazuje na to, že § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2020, které bylo koncipováno pro pozitivně uhrazené částky, přiznávalo úrok nejdříve od data splatnosti, případně náhradní splatnosti, nebo od data skutečné úhrady, pokud nastala po splatnosti daně. Pokud daňový subjekt na základě nezákonného rozhodnutí provedl úhradu před splatností, za dobu do splatnosti mu úrok nenáležel. Pokud žalobkyně argumentuje, že jí úrok náleží od doručení rozhodnutí, jelikož v tom okamžiku musel být nadměrný odpočet považován za uhrazený, dovolává se odlišného režimu úročení, než který plyne z § 254 odst. 1 daňového řádu. Jestliže bylo dovozeno, že zadržování nadměrného odpočtu je ekvivalentem ke skutečně provedené úhradě, není důvod se současně domnívat, že se v případě nadměrného odpočtu nezohledňuje lhůta k plnění v podobě lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. Lhůta k vrácení nadměrného odpočtu představuje v souvislostech institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně ekvivalent ke lhůtě splatnosti. Úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s nadměrným odpočtem zadržovaným na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně by měl vzniknout až od chvíle, kdy nadměrný odpočet musel být vrácen. Pokud by byla akceptována argumentace žalobkyně, musel by být v situacích, kdy je na základě nezákonného rozhodnutí zadržována jen část tvrzeného odpočtu, přiznán úrok od oznámení rozhodnutí i z té části nadměrného odpočtu, který byl uznán a v souvislosti s nímž se správce daně žádného neoprávněného jednání nedopustil. To by dle žalovaného odporovalo zákonnému vymezení úroku z neoprávněného jednání správce daně a jeho smyslu a účelu, který potvrdil i NSS v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47. V něm NSS dovedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být přiznáván z částky, o kterou úhrada přesáhla zákonnou výši daně. Žalovaný odmítá argument

žalobkyně, že nelze zohledňovat lhůtu dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, neboť na nezákonné rozhodnutí nemůže navazovat zákonná lhůta. Prověřování vykázaných nadměrných odpočtů následovalo vydání původních platebních výměrů, kterými měly být (správně) vyměřeny nadměrné odpočty. Od těchto rozhodnutí se odvíjela lhůta pro vrácení nadměrných odpočtů a jejich marné uplynutí určilo okamžiky, od nichž byly nadměrné odpočty zadržovány neoprávněně v důsledku nezákonných rozhodnutí o stanovení daně. Marné uplynutí lhůt pro vrácení nadměrného odpočtu jsou dle přesvědčení žalovaného jen ty okamžiky, od nichž měla žalobkyně prostředky disponovat a od kterých je správce daně držel skutečně neoprávněně.

38. Co se týče úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015, žalovaný opakuje, že původní platební výměr nikdy nebyl exekučním titulem a úhrada jím uložené daňové povinnosti nebyla vynucována v exekučním řízení. Smyslem a účelem úpravy v § 254 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí kompenzace za dobu držení neoprávněně požadované úhrady daně a současně strpění negativních dopadů vedeného exekučního řízení, které s sebou nese řadu omezení v dispozici s majetkem daňového subjektu. Úhrada jistoty uložené nezákonným zajišťovacím příkazem sice proběhla v rámci exekuce, ale zajišťovací příkaz jakožto exekuční titul dne 3. 11. 2016 pozbyl účinnosti. Daň stanovená platebním výměrem nebyla uhrazena během daňové exekuce, ale převodem přeplatku ze složené jistoty. Za navazující období (od 4. 11. 2016) náležel žalobkyni úrok dle 254 odst. 1 daňového řádu.
39. Co se týče úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015, žalovaný se neztotožňuje s tím, že žalobkyně staví na roveň nařízení a provedení exekuce. Sama existence vykonatelného exekučního titulu ještě neznamená zahájení exekučního řízení, k němuž dojde až – jak plyne z § 178 odst. 1 daňového řádu – vydáním exekučního příkazu, jehož zákonnou náležitostí je mimo jiné takové označení. Existence, byť vykonatelného, zajišťovacího příkazu neznamená, že je vedena zajišťovací exekuce, nýbrž to, že má daňový subjekt určitou vymahatelnou platební povinnost. Opírali žalobkyně svůj požadavek o způsob uhrazení stanovené jistoty použitím přeplatku na DPH dle § 154 odst. 2 daňového řádu, podle žalovaného má s exekučním řízením společné nanejvýš to, že k úhradě dochází bez součinnosti či souhlasu daňového subjektu. Použití přeplatku ale není nástrojem exekučního řízení, respektive způsobem vedení exekuce. K žalobkyni namítané nepřiléhavosti rozsudku NSS č. j. 5 Afs 170/2015-28 žalovaný kontruje, že zcela přesně dopadá na nyní řešenou otázku. Ve věci projednávané NSS se stěžovatel domáhal přiznání úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu na základě toho, že správce daně převáděl na úhradu nezákonně stanoveného penále přeplatky, které stěžovateli vznikaly na průběžných daňových povinnostech, což stěžovatel považoval za totéž jako zabavení majetku v exekučním řízení. NSS k tomu konstatoval, že jakkoliv mohou být některé postupy při placení daní vnímány daňovými subjekty srovnatelně s provedením exekuce, vzniká úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu výhradně po dobu skutečně vedeného vymáhacího řízení dle § 175 a násl. daňového řádu.

Triplika žalobkyně ve věci 51 Af 52/2020

40. Žalobkyně ve věci původně vedené pod sp. zn. 51 Af 52/2020 využila práva tripliky, v níž v zásadě reprodukuje svou argumentaci. Zdůrazňuje, že v rozsudku *Kordárna* i v rozsudku *EP ENERGY* se NSS jasně vyjádřil k datu, od kterého je nutno počítat úrok

z neoprávněného jednání správce daně; rozhodně se nejednalo o „okrajovou záležitost“. K úroku dle § 254 odst. 2 daňového řádu žalobkyně uvádí, že správce daně nezákonně zabavil finanční prostředky a po řadu let je nezákonně zadržoval. Žalobkyně si nedokáže představit větší omezení vlastnického práva. Správce daně vršil jedno nezákonné rozhodnutí za druhým. Smyslem a účelem § 254 odst. 2 daňového řádu je reparace jednání správce daně po celou dobu jeho trvání, tedy od doby exekučního zabavení finančních prostředků do doby jejich navrácení. Jen tak mohou být odškodněny negativní důsledky nezákonného postupu správce daně.

Posouzení věci soudem

41. Soud ověřil, že obě žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahují všechny požadované formální náležitosti.
42. Při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady nenamítané žalobkyní, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal. Soud o věcech rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem v obou spojených řízeních vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

*Počátek doby, za níž žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu
z neoprávněného zadržování nadměrného odpočtu*

43. První žalobní námitkou žalobkyně zpochybňuje obě napadená rozhodnutí co do určení počátku doby, za kterou jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k nadměrnému odpočtu na DPH.
44. V tomto ohledu soud vycházel z výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2021, č. j. 55 Af 54/2020-41, který se zabýval totožnou situací žalobkyně jen v jiném zdaňovacím období (únor 2015). Soud se s výkladem učiněným v odkazovaném rozsudku zcela ztotožnil.
45. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. 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.
46. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátce je 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 daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci 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.

47. 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.
48. 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 zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.
49. 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 zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

50. 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.
51. Smyslem úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu je dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Otázka úroku náležejícího ze zadržování nadměrného odpočtu DPH 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 DPH na úrok z nevyplacení nadměrného odpočtu). Bylo proto třeba vycházet ze sekundárního práva Evropské unie a judikatury Soudního dvora Evropské unie.
52. 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.
53. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie pak vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a členské státy jej v zásadě nemohou omezit (srov. odst. 15 rozsudku ze dne 10. 7. 2008, C-25/07 *Sosnowska*). Členské státy jsou povinny respektovat zásadu neutrality společného systému DPH (srov. odst. 16 rozsudku ve věci *Sosnowska*). Vrácení daně musí být uskutečněno v takové lhůtě, která není v rozporu se zásadou proporcionality (srov. odst. 62 rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 *Garage Molenbeide*). 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. odst. 53 rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*). Z pohledu osoby povinné k dani neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny (viz např. rozsudky ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 *Rafinăria Steaua Română*, odst. 25, či ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera*, odst. 31).
54. V judikatuře správních soudů se tyto závěry promítly do rozsudku *Kordárna*, v němž NSS 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 plátceva 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. odst. 40 citovaného rozsudku ve znění opravného usnesení). NSS postavil najisto, že plátce DPH 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. Zdůraznil, že „úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátci 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 plátci odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu. Plátci se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku“ (odst. 41 rozsudku Kordárna).

55. Závěry rozsudku *Kordárna* 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 DPH má daňový subjekt nárok na úrok. Rovněž NSS 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 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.
56. Na rozsudek *Kordárna* zákonodárce reagoval přijetím zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 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.
57. NSS v rozsudku *EP ENERGY* 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*.

58. Z výše uvedeného vyplývá, že v případě nevyplaceného nadměrného odpočtu za zdaňovací období červenec 2015 i prosinec 2015 se § 254a daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017) upravující úrok z daňového odpočtu neaplikuje. Namísto toho je třeba aplikovat § 155 odst. 5 upravující úrok z vratitelného přeplatku podle pravidel stanovených v rozsudku *Kordárna* a § 254 odst. 1 daňového řádu.
59. Z odst. 39 až 42 rozsudku *Kordárna* vyplývá, že úroky dle § 155 odst. 5 daňového řádu a § 254 odst. 1 daňového řádu se uplatňují komplementárně. Daňovému subjektu v jednotlivých obdobích náleží v závislosti na důvodu, pro který nebyl nadměrný odpočet vyplacen, buď úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. NSS se výslovně zabýval tím, kterým z úroků a za jaké období má být daňovému subjektu nemožnost disponovat s částkou uplatněného nadměrného odpočtu kompenzována: „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 stěžovatelce podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč. [...] Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu 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“ (odst. 42 rozsudku *Kordárna*). Tyto závěry potvrdil NSS i v navazující judikatuře (viz např. odst. 26 rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, či odst. 11 rozsudku ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31).
60. Žalovaný přiznal žalobkyni úroky podle § 254 odst. 1 daňového řádu až ode dne 6. 12. 2016 (za zdaňovací období červenec 2015) a ode dne 29. 7. 2016 (za zdaňovací období prosinec 2015), 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 původních platebních výměrů.
61. 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 odchylné se od pravidla stanoveného v rozsudku *Kordárna* spočívá v modelování toho, jak by se vyplacení nadměrného odpočtu vyvíjelo, pokud by byl vydaný platební výměr zákonný. Dnem vydání platebního výměru by byl nadměrný odpočet v částce uplatněné žalobkyní vyměřen a počala by plynout lhůta 30 dnů pro jeho vyplacení. Pro takový postup však není důvod ve vztahu k částkám nadměrných odpočtů, které původními platebními výměry vyměřeny žalobkyni nebyly.

62. Nezákonost platebního výměru je natolik významnou okolností, že správce daně není oprávněn bezplatně zdržovat nadměrný odpočet nebo jeho část. Pravidla aplikovaná žalovaným lze vztáhnout pouze na případ, kdy správce daně vydá zákonný platební výměr, respektive ve vztahu k částce, která byla daňovému subjektu na základě platebního výměru vyplacena. Nemají ovšem místo tam, kde správce daně jedná nezákonně a kdy na základě nezákonného rozhodnutí byl plátcí nárok na nadměrný odpočet či jeho část odepřen.
63. S ohledem na skutkový stav věci, který nebyl mezi účastníky ani v jedné z projednávaných věcí sporný, lze konstatovat, že žalobkyně měla nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu jak z částky 347 410 Kč (ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015), tak z částky 200 060 Kč (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015) ode dne následujícího po dni doručení příslušného platebního výměru do dne vyplacení zdržovaného nadměrného odpočtu. Tedy za období od 4. 11. 2016 v případě zdržovaného nadměrného odpočtu za zdaňovací období červenec 2015 a za období od 30. 6. 2016 v případě zdržovaného nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2015. Dospěl-li tedy žalovaný k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky 347 410 Kč až od 6. 12. 2016 (za zdaňovací období červenec 2015) a z částky 200 060 Kč až od 29. 7. 2016 (za zdaňovací období prosinec 2015), ačkoliv podle rozsudku *Kordárna* by jí náležel v obou případech již ode dne následujícího po doručení příslušného původního platebního výměru, jsou tyto jeho závěry nezákonné.

Námítky nesprávně stanoveného úroku za dobu nezákonně vedené exekuce dle § 254 odst. 2 daňového řádu

64. Druhým žalobním okruhem (neřešeným ve věci sp. zn. 55 Af 54/2020) je spor ohledně úroků za neoprávněně vedené exekuční řízení podle § 254 odst. 2 daňového řádu.
65. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu **za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení** úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav (*zdůraznění doplněno krajským soudem*).

a) zdaňovací období červenec 2015

66. Ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 daňové orgány přiznaly žalobkyni tento úrok za období od 18. 2. 2016 (připsání částky 346 990 Kč na účet správce daně) do 3. 11. 2016 (převedení této částky na úhradu daně vyměřené platebním výměrem ze dne 3. 11. 2016). Žalobkyně však nesouhlasí s určením konce této doby, neboť má za to, že jí úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu měl být přiznán za období končící až skutečným vrácením exekované částky, k čemuž došlo dne 22. 1. 2020. Počátek této doby stanovený daňovými orgány žalobkyně nijak nezpochybňuje, v žalobě jej sama vymezuje shodně, proto se soud touto otázkou nezabýval a přezkoumal závěry daňových orgánů pouze ve vztahu k určení konce této doby (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
67. Při řešení této sporné otázky vycházel soud zejména z rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40. V něm NSS konstatoval, že daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu „za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení – tedy přirozeně

od jeho zabájení dle § 178 odst. 1 daňového řádu a po celou dobu tohoto řízení až **do jeho pravomocného skončení**“ (odst. 22; zdůraznění doplněno krajským soudem). NSS vysvětlil, že daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu za dobu exekučního řízení a po jeho skončení (například v důsledku vymožení exekvované částky) je další neoprávněně zadržování této částky kryto úroky dle § 254 odst. 1 daňového řádu (viz odst. 30 odkazovaného rozsudku). Privilegovaná (dvojnásobná) sazba úroků dle § 254 odst. 2 daňového řádu má totiž pokrýt citelnější újmu, která je spojena s omezeními, jež daňovému subjektu přináší exekuční řízení (odst. 32 odkazovaného rozsudku). S těmito závěry se pak NSS ztotožnil v rozsudku ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020-34.

68. Na tuto judikaturu NSS navázal Krajský soud v Českých Budějovicích, který v rozsudcích ze dne 15. 2. 2022, č. j. 63 Af 6/2021-56 a č. j. 63 Af 7/2021-46, shodně uzavřel, že úrok za neoprávněně vedené exekuční řízení dle § 254 odst. 2 daňového řádu náleží daňovému subjektu za celou dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, a to až do ukončení tohoto exekučního řízení.
69. Ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 soud ze správního spisu zjistil, že zajišťovací příkaz na částku 346 990 Kč byl vydán dne 11. 2. 2016. Téhož dne byl vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu na tuto částku podle § 190 odst. 1 daňového řádu. Mezi stranami není sporu o tom, že tato částka byla na základě exekučního příkazu připsána na účet správce daně dne 18. 2. 2016. Vymožením této částky v plném rozsahu daňová exekuce skončila. O skončení exekučního řízení tímto způsobem správce daně nevydává žádné rozhodnutí. Exekuce zaniká tím, že byla provedena (viz např. Lichnovský, O., Ondříšek R. a kolektiv: *Daňový řád. Komentář*, C. H. Beck, Praha 2021, 4. vydání, komentář k § 177 a k § 190; či Koukalová, K.: *Úrok z neoprávněného vymáhání dle daňového řádu*. In: *Daně a právo v praxi*, 12/2021, Wolters Kluwer, dostupný také na: <https://www.dauc.cz/clanky/9742/urok-z-neopravneneho-vymahani-dle-danoveho-radu>).
70. Z uvedeného dle soudu zřetelně vyplývá, že pokud úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu pokrývá doba trvání exekučního řízení, konec tohoto období připadl na 18. 2. 2016, kdy exekuce vymožením předmětné částky skončila. Žalobkyně tedy neměla nárok na úrok dle odst. 2 do vrácení vymožené částky (22. 1. 2020), jak argumentovala v žalobě.
71. Pokud daňové orgány přiznaly žalobkyni úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do 3. 11. 2016, postupovaly sice ve světle judikatury citované v odst. 67–68 (a záhodno podotknout, že přijaté až po vydání napadených rozhodnutí) objektivně nezákonně, ale tato nezákonnost nevedla k porušení jejích práv (právě naopak). Podmínkou zrušení napadeného rozhodnutí je nejen objektivní nezákonnost rozhodnutí, ale současně i to, že rozhodnutím byla žalobkyně zkrácena na svých právech (viz např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 6. 9. 2016, č. j. 46 A 78/2014 - 104). K tomuto zkrácení v rozsahu, v němž žalovaný rozhodnutím č. j. 28404/20/5100-41453-711335 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, a toto rozhodnutí (jímž byl žalobkyni přiznán úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu až do 3. 11. 2016) potvrdil, nedošlo. To má za následek zamítnutí žaloby v tomto rozsahu pro absenci aktivní věcné legitimace.

b) zdaňovací období prosinec 2015

72. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 daňové orgány úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu žalobkyni vůbec nepřiznaly, neboť podle nich nebylo ve vztahu k tomuto období vedeno žádné exekuční řízení. Podle žalobkyně jí měly být přiznány úroky dle tohoto ustanovení ode dne 26. 5. 2016, kdy byl převeden přeplatek žalobkyně na DPH ve výši 147 140 Kč na úhradu jistoty požadované zajišťovacím příkazem, do vrácení této částky, k čemuž došlo dne 22. 1. 2020.
73. Soud ze správního spisu zjistil, že dne 26. 5. 2016 (od něhož žalobkyně odvíjí počátek doby, za níž jí měl být přiznán úrok dle § 254 odst. 2 daňového řádu) správce daně vydal zajišťovací příkaz k zajištění úhrady ještě nestanovené daně z přidané hodnoty ve výši 147 140 Kč. Tato částka byla téhož dne uhrazena převedením přeplatku na DPH podle § 154 daňového řádu.
74. Soud dává žalovanému za pravdu, že v tomto ohledu nebylo na daňovém subjektu nic vymáháno a nenáleží mu úrok dle tohoto ustanovení za dobu neoprávněné vedeného exekučního řízení, neboť žádné exekuční řízení vedeno nebylo.
75. Na tuto věc jsou přílehlavé závěry z rozsudku NSS č. j. 5 Afs 170/2015-28, na který žalovaný odkazoval ve svých písemných podáních. Dle tohoto rozsudku *„zákon jednoznačně stanoví, které řízení z množiny řízení v rovině platební lze pod § 254 odst. 2 daňového řádu subsumovat. Byť použil zákonodárce obratu ‚bylo vymáháno‘, není pochyb o tom, že vymáháno může být pouze v řízení vymáhacím. Dovolává-li se stěžovatel aplikace § 254 odst. 2 daňového řádu pro všechna řízení, která platební rovina zahrnuje, nelze mu přisvědčit. Rovina platební je v zákoně upravena: hlava V - Placení daní mimo jiné zahrnuje díl 5 - Vymáhání daní. Pokud § 254 odst. 2 daňového řádu spojuje přiznání úroku ve výši dvojnásobku výslovně pro případ, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, nelze dovozovat, že tomu tak je v celé rovině platební, tedy ve všech případech spadajících pod celou hlavu V nazvanou "Placení daní". Pokud by zákonodárce podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 odst. 2 citovaného zákona hodlal nastavit jinak, resp. i pro jiné případy, musel by to vtělit do textu zákona. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že výklad zákona nelze opřít pouze o výklad gramatický, který je v daném případě zcela jednoznačný. Nicméně ani užitím jiných výkladových metod nelze dospět k závěru o nutnosti širšího výkladu pojmu "vymáhání", jak tvrdí stěžovatel. Vymáhací řízení je jedním z několika možných řízení, která mohou probíhat v rámci hlavy V daňového řádu, tedy v rovině platební. Má svá zákonem stanovená pravidla a postupy, které nelze bez zákonné opory promiscue vztahovat i na případy ostatní, byť se odehrávají v rovině platební a byť mohou mít pocitově i fakticky pro daňový subjekt obdobný dopad jako "nucený" výkon rozhodnutí. Stěžovateli nelze přisvědčit v tom, že není rozdílu, jestliže správce daně vymůže úhradu daně daňovou exekucí nebo tím, že zabaví každý přeplatek na dani, který daňovému subjektu vznikne v průběhu poseckání příslušenství daně, které se později ukáže nezákonně sděleným.“* Závěrem NSS konstatoval, že *„podmínkou sine qua non pro přiznání úroku ze zaviněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu je, že bylo zahájeno vymáhací řízení, resp. bylo na daňovém subjektu zákonem stanoveným způsobem vymáháno, a poté bylo vymáhání prohlášeno za nezákonné“* (zdůraznění doplněna krajským soudem).
76. Tyto právní závěry následně převzaly též krajské soudy (viz rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 1. 2021, č. j. 22 Af 9/2021-27, a Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2020, č. j. 11 Af 20/2020-44).

77. V některých specifických situacích zaujal NSS extenzivnější výklad toho, jaký úkon lze vnímat jako součást vymáhání. V rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Afs 91/2015-32, konstatoval, že prodej z volné ruky dle § 44a odst. 4 exekučního řádu sice nelze uskutečnit proti vůli povinného, přesto dovedl, že pokud došlo k nabytí nemovitosti tímto způsobem, došlo k tomu „*při exekuci*“ [ve smyslu ve smyslu § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí]. V rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, NSS dovedl, že pokud správce daně při vymáhání daně vyměřené platebním výměrem zřídil zástavní právo k nemovitostem daňového subjektu, který je poté nedobrovolně prodal a výtěžek složil na exekuční účet správce daně, náleží daňovému subjektu úrok za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení dle § 254 odst. 2 daňového řádu bez ohledu na to, že přímo na prodej nemovitosti nebyl vydán exekuční příkaz. V daném případě byly vydány exekuční příkazy na přikázání pohledávky a k zřízení zástavních práv, dle NSS tak k „*prodeji došlo pod bezprostředním tlakem probíhající exekuce a v jejím rámci*“. Nyní posuzovaná věc však není s těmito věcmi srovnatelná, neboť ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 nebylo zahájeno žádné vymáhání daně podle § 175 a násl. daňového řádu a oproti odkazovaným věcem nedošlo ani k zahájení žádného exekučního řízení (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 91/2015-32, odst. 36, a rozsudek č. j. 7 Afs 299/2015-61, odst. 40).
78. Uplatní se tak závěr vyslovený v citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 170/2015-28, podle kterého nelze srovnávat újmu utrpěnou v rámci exekučního řízení s úhradou (byť nedobrovolnou) formou přeplatku a dalšími postupy v rovině platební. Toto srovnání ostatně, byť v jiném kontextu, odmítl NSS též v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS (srov. jeho odst. 10).
79. V nyní posuzované věci nebylo ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015 vedeno žádné exekuční řízení, za které by žalobkyni příslušely úroky dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Žaloba je v tomto ohledu nedůvodná.

Námítka povinnosti vracet přeplatek z neoprávněného jednání správce daně ex offa

80. Soud se věcně nezabýval třetí žalobní námitkou směřující proti závěrečné poznámce žalovaného v obou napadených rozhodnutích, že správce daně není povinen vrátit přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání z úřední povinnosti. Tento názor žalovaný vyslovil jen okrajově na závěr odůvodnění napadených rozhodnutí, nad rámec předmětu odvolacích řízení a napadená rozhodnutí na tomto závěru nebyla založena. Posouzení této námítky by tak nemohlo nijak ovlivnit výsledek tohoto řízení a bylo by nadbytečné (shodně již citovaný rozsudek č. j. 55 Af 54/2020-41, odst. 26).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

81. Žalobkyně navrhovala zrušit obě napadená rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu. Ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2015 žalobkyně uspěla se svoji žalobní argumentací v rozsahu, v němž žalovaný potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, neboť v tomto ohledu daňové orgány v rozporu se zákonem chybně určily počátek doby, za kterou žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu

k nadměrnému odpočtu na DPH. V tomto rozsahu proto soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Protože v rozsahu, ve kterém žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, o výši úroku z neoprávněně vedené exekuce dle § 254 odst. 2 daňového řádu, napadené rozhodnutí naopak obstálo a současně bylo možné s ohledem na dvě vydaná prvostupňové rozhodnutí jednoznačně vymezit tu část výroku napadeného rozhodnutí, jež se pro nezákonnost zrušuje (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017-76, nebo ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 54 A 184/2018-152, odst. 37), soud ve zbylém rozsahu (tedy v rozsahu, v jakém žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 27. 1. 2020 č. j. 145473/20/2110-52521-201794 a toto rozhodnutí potvrdil) žalobu zamítl.

82. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28407/20/5100-41453-711335, týkajícího se zdaňovacího období prosinec 2015, takto soud postupovat nemohl, neboť žalovaný rozhodoval o jediném odvolání a potvrzoval jediné rozhodnutí správce daně s jediným výrokem, a proto soud s ohledem na tuto procesní odlišnost – přes v zásadě totožné závěry – přistoupil k jeho zrušení v celém rozsahu.
83. Žalobkyně se také domáhala zrušení všech tří prvostupňových rozhodnutí. K takovému postupu však není v případě rozhodnutí vydaných podle daňového řádu (až na určité výjimky, které nejsou pro tuto věc relevantní) důvod (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a jeho druhá právní věta). Nápravy lze dosáhnout v rámci odvolacího řízení, v němž bude žalovaný v rozsahu, v němž mu byly věci vráceny, pokračovat.
84. Pokud jde o náklady řízení, úspěch ve věci je třeba vždy posoudit ve vztahu ke každému napadenému rozhodnutí samostatně (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 2 Afs 44/2015-23).
85. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. j. 28404/20/5100-41453-711335 (červenec 2015) byly obě strany srovnatelně částečně úspěšné, neboť soud napadené rozhodnutí zrušil co do potvrzení jednoho prvostupňového rozhodnutí, co do druhého žalobu zamítl. Míra úspěchu žalobkyně tedy v tomto ohledu nepřevážila nad mírou jejího neúspěchu, a proto ve vztahu k tomuto napadenému rozhodnutí nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2021, č. j. 43 Af 37/2018-87, odst. 100, a „potvrzující“ rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, odst. 68–69).
86. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. j. 28407/20/5100-41453-711335 (prosinec 2015) měla žalobkyně plný procesní úspěch, neboť soud toto rozhodnutí zrušil v celém jeho rozsahu. Žalobkyně má proto nárok na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Ty se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a nákladů na zastoupení advokátkou. Zástupkyně žalobkyně učinila ve věci tři účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Dále tvoří součást nákladů žalobkyně paušální náhrada hotových výdajů její zástupkyně za tyto tři úkony po 300 Kč (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu). Protože je zástupkyně žalobkyně dle údajů Administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) plátkyní

DPH, což ostatně doložila, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě DPH ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z paušálních náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

87. Náhradu nákladů řízení v soudem přiznané výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit dle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. března 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu