



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **UNICAplasma s.r.o.**, IČO 28294815
sídlem Barvičova 833/53, 602 00 Brno
zastoupený advokátem Mgr. Jiřím Melkusem
sídlem Washingtonova 1624/5, 110 00 Praha

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13266/19/5300-21442-711359, a ze dne 24. 10. 2019, č. j. 43484/19/5300-21442-711359,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13266/19/5300-21442-711359, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2019, č. j. 43484/19/5300-21442-711359, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.

- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 53 768 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Jiřího Melkuse, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

I. a) Věc původně vedená samostatně pod sp. zn. 29 Af 44/2019

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodl o výši úroku z daňového odpočtu rozhodnutím ze dne 3. 4. 2017, č. j. 815913/17/3001-51525-700457 (dále také jen „prvostupňové rozhodnutí 1“), kterým dle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) žalobci přiznal úrok z daňového odpočtu ve věci daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) za zdaňovací období leden až duben roku 2016 v celkové výši 4 475 Kč.
2. Tomuto rozhodnutí předcházela postup správce daně, v jehož rámci vydal výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu, kterými zahájil postupy k odstranění pochybností k řádným daňovým přiznáním podaným žalobcem na DPH za zdaňovací období leden roku 2016 až duben roku 2016. Po provedení těchto postupů vydal platební výměry na DPH, kterými za toto zdaňovací období žalobci vyměřil nadměrný odpočet v souladu s údaji tvrzenými žalobcem. Daň z přidané hodnoty tedy byla žalobci za zdaňovací období leden roku 2016 až duben roku 2016 stanovena tak, jak žalobce původně deklaroval, tj. ve výši jím tvrzených nadměrných odpočtů. Vzhledem k tomu, že provedené postupy k odstranění pochybností trvaly déle než 5 měsíců od jejich zahájení, vydal správce daně již zmíněné rozhodnutí ze dne 3. 4. 2017, č. j. 815913/17/3001-51525-700457, kterým žalobci dle § 254a daňového řádu přiznal úrok z daňového odpočtu – nadměrných odpočtů, které žalobce za šetřená zdaňovací období původně tvrdil, a které mu po provedených postupech byly rovněž přiznány a vráceny. Předmětný úrok mu byl na základě § 254a daňového řádu přiznán ve výši 1,05 % ročně, a to ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupů k odstranění pochybností do dne vrácení nadměrných odpočtů.
3. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13266/19/5300-21442-711359 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 1“), zamítl a prvostupňové rozhodnutí 1 potvrdil. Právě rozhodnutí žalovaného 1 žalobce napadl žalobou vedenou u Krajského soudu v Brně původně samostatně pod sp. zn. 29 Af 44/2019.

I. b) Věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 111/2019

4. Obdobně jako v případě prvostupňového rozhodnutí 1 rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 31. 3. 2017, č. j. 816167/17/3001-51525-700457 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí 2“), tak, že dle § 254a daňového řádu přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období leden až prosinec roku 2015 v celkové výši 48 507 Kč.
5. Skutkové a právní okolnosti byly v případě prvostupňového rozhodnutí 2 podobné jako v případě prvostupňového rozhodnutí 1. V tomto směru tak lze odkázat na skutečnosti popsány v bodě 2. tohoto rozsudku. Rozdíl zde spočíval zejména v tom, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až říjen roku 2015 správce daně vydal platební výměry na DPH, kterými žalobci ponejprve vyměřil vlastní daň (tedy odlišně od daňového tvrzení),

příčemž odvoláním proti těmto platebním výměrům správce daně posléze postupem dle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyhověl a za předmětná zdaňovací období vyměřil žalobci nadměrný odpočet původně tvrzený v podaných daňových přiznáních. V případě zdaňovacích období listopad a prosinec 2015 postupoval správce daně obdobně jako v případě zdaňovacích období leden až duben 2016 a přímo vydal platební výměry na DPH, kterými za tato zdaňovací období žalobci vyměřil nadměrný odpočet v souladu s údaji tvrzenými žalobcem.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutí 2 podal žalobce odvolání. O tomto odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2019, č. j. 43484/19/5300-21442-711359 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 2“), tak, že prvostupňové rozhodnutí změnil – dle rozhodnutí žalovaného 2 byl žalobci přiznán úrok celkem za rok 2015 ve výši 38 600 (za část období, za které byly dle žalovaného správcem daně za období leden až říjen 2015 přiznány úroky z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, totiž dle žalovaného namísto těchto úroků náležely úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu). Rozhodnutí žalovaného 2 žalobce napadl žalobou vedenou u Krajského soudu v Brně původně pod sp. zn. 29 Af 111/2019.

I. c) Věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 112/2019

7. Rozhodnutím ze dne 25. 3. 2019, č. j. 1185282/19/3001-51522-712313 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí 3“), správce daně přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za zdaňovací období únor 2014 až prosinec 2014 v celkové výši 463 918 Kč. V předmětných zdaňovacích obdobích vykázal žalobce nadměrné odpočty, správce daně mu však posléze za tato zdaňovací období platebními výměry vyměřil daňovou povinnost. Tyto platební výměry poté sám správce daně či žalovaný změnili tak, že žalobci byly přiznány jím vykázané nadměrné odpočty a ty mu byly také vyplaceny. Správce daně v návaznosti na to zmíněným prvostupňovým rozhodnutím 3 přiznal dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 105 odst. 1 zákona o DPH úrok ve výši 14,05 %, a to za období od 31. dne po vydání toho kterého platebního výměru na DPH do posledního dne 15denní lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 3 daňového řádu, resp. do dne, kdy byl nadměrný odpočet vrácen, nastal-li tento den dříve.
8. Proti prvostupňovému rozhodnutí 3 podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 10. 2019, č. j. 45017/19/5100-41453-712140 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 3“), zamítl a prvostupňové rozhodnutí 3 potvrdil. Rozhodnutí žalovaného 3 napadl žalobce žalobou, která byla u Krajského soudu původně vedena pod sp. zn. 29 Af 112/2019.

I. d) Věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 13/2020

9. Rozhodnutím ze dne 15. 5. 2019, č. j. 2074516/19/3001-51522-712313 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí 4“), správce daně přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za zdaňovací období leden až říjen roku 2015 v celkové výši 132 572 Kč. Skutkově tedy toto rozhodnutí navazuje na prvostupňové rozhodnutí 2, jak bylo přiblíženo zejména v bodech 5. a 6. tohoto rozsudku. Za zdaňovací období leden až říjen roku 2015 tedy správce daně přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně za část období, za které nepřiznal za období leden až říjen 2015 úroky z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu (viz bod 6. tohoto rozsudku). Po právní stránce pak postupoval správce daně obdobně jako v prvostupňovém rozhodnutí 3, tedy

jako počátek úročení určil období od 31. dne po vydání toho kterého platebního výměru na DPH (srov. bod 7. tohoto rozsudku).

10. Proti prvostupňovému rozhodnutí 4 podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2019, č. j. 51150/19/5100-41453-712140 (dále jen „rozhodnutí žalovaného 4“) zamítl a prvostupňové rozhodnutí 4 potvrdil. Rozhodnutí žalovaného 4 napadl žalobce žalobou, která byla u Krajského soudu v Brně původně vedena pod sp. zn. 29 Af 13/2020.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

II. a) Věc původně vedená samostatně pod sp. zn. 29 Af 44/2019

11. V rámci žaloby žalobce uvedl, že prvostupňovým rozhodnutím a rozhodnutím žalovaného nebylo zaručeno jeho právo coby daňového subjektu na přiměřený úrok ze zadržného nadměrného odpočtu, neboť výše úroku stanovená českým právním řádem, konkrétně § 254a daňového řádu, neodpovídá zásadám obsaženým v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu ani Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a je tak v přímém rozporu s českým i unijním právem.
12. Dle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že je přesvědčen, že se na danou situaci použije § 254a daňového řádu, který byl do českého právního řádu začleněn s účinností od 1. 1. 2015. Přitom ze strany žalovaného není spatřována v § 254a daňového řádu diskrepance ve vztahu ke stávající judikatuře Nejvyššího správního soudu a SDEU a žalovaný je toho názoru, že závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a SDEU [zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, (dále také jen „rozsudek *Kordárna*“); není-li uvedeno jinak, jsou všechna zde zmíněná rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz] lze aplikovat na případy daňových řízení či postupů k odstranění pochybností zahájených před nabytím účinnosti § 254a daňového řádu. Na případy zahájené až po účinnosti je dle žalovaného třeba aplikovat § 254a daňového řádu, a tedy i úrok ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 1 procentní bod, a to ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností. Současně žalovaný vyslovil názor, že neshledává § 254a daňového řádu rozporným s unijním právem, a tudíž nevidí důvod pro neaplikovatelnost ustanovení vnitrostátního práva.
13. S takovou interpretací věci ovšem žalobce nesouhlasí. Dle žalobce žalovaný zasahuje do jeho veřejných subjektivních práv tím, že mu odpírá nárok na kompenzaci újmy, která žalobci vznikla tím, že mu nebyl vyplacen nadměrný odpočet v obvyklých lhůtách, a on tak v důsledku toho nemohl po určitou dobu disponovat peněžními prostředky v hodnotě odpovídající nadměrnému odpočtu. Zároveň dle žalobce nemůže být ve věci § 254a daňového řádu aplikován, neboť je neslučitelný s právem Evropské unie, a že úrok přiznaný správcem daně je v konkrétní žalobcově situaci úrokem zjevně nepřiměřeně nízkým. Tato výše úroku zjevně nemůže žalobci kompenzovat znevýhodnění, které mu způsobilo protiprávní zadržetí nadměrného odpočtu.
14. V další části žaloby žalobce rozvíjel své úvahy vyvozované z rozsudku *Kordárna*, jakož i další judikatury Nejvyššího správního soudu, které závěry rozsudku *Kordárna* „potvrzovaly“. V této souvislosti dovedl i porušení povinnosti správních orgánů řídit se ustálenou a konstantní správní praxí, která byla vyjádřena v příslušné judikatuře.
15. Dle žalobce mu za dobu prověřování oprávněnosti nároku na odpočet daně náležel úrok z vratitelného přeplatku, který je třeba vyčíslit ve vyšší výši; zároveň žalobci právo na

tento úrok vzniká již od uplynutí okamžiku vyplacení nadměrného odpočtu při obvyklém běhu věcí, což je v podmínkách právního řádu České republiky uplynutí 30 dnů od vyměření, k němuž má dojít v horizontu dvou až tří týdnů. Zde žalobce opět odkázal na rozsudek *Kordárna*, jakož i na rozsudek SDEU ve věci *Glencore* (C-254/16 ze dne 6. 7. 2017).

16. Žalobce svou argumentaci shrnuje tak, že není s ohledem na jím citované závěry Nejvyššího správního soudu a SDEU v projednávané věci sporu o tom, že úrok přiznaný správcem daně a potvrzený žalovaným, za období leden až duben 2016, rozhodně nemůže plnit kompenzační funkci. Za období čtyř zdaňovacích měsíců byla žalobci z důvodů existujících nikoli na jeho straně zadržována částka 1 968 770 Kč, přičemž dle argumentace žalovaného a správce daně by tak přiměřenou kompenzací dané újmy mělo být žalobci poskytnutí částky 4 475 Kč. Taková výše úroku dle § 254a daňového řádu je mj. ve zjevném nepoměru s výší úroku avizované v rozsudku *Kordárna*, resp. v § 155 odst. 5 daňového řádu, či § 252 daňového řádu, u něhož zákonodárce v důvodové zprávě hovořil o úroku ve výši přesahující 14 % p.a. Zadržování odpočtu zároveň může vést k zásadním hospodářským potížím daňového subjektu, a proto by mělo být adekvátně kompenzováno.

II. b) Věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 111/2019

17. Žalobcova argumentace byla takřka totožná jako ve věci sp. zn. 29 Af 44/2019.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání žalobce

III. a) Věc původně vedená samostatně pod sp. zn. 29 Af 44/2019

18. Žalovaný zaslal k žalobě vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí.
19. Za předmět sporu žalovaný označil posouzení toho, zda žalobci náleží úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, kterého se žalobce domáhá v návaznosti na právní závěry vyslovené v rozsudku *Kordárna* (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47), anebo žalobci náleží úrok z daňového odpočtu v sazbě dle § 254a daňového řádu, který mu byl i přiznán.
20. Po skutkové stránce žalovaný shrnul, že správce daně zahájil u žalobce postupy k odstranění pochybností k řádným daňovým přiznáním na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2016 až duben roku 2016. Vzhledem k tomu, že provedené postupy k odstranění pochybností trvaly déle než 5 měsíců od jejich zahájení, vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, kterým žalobci dle § 254a daňového řádu přiznal úrok z daňového odpočtu – nadměrných odpočtů, které žalobce za předmětná zdaňovací období původně tvrdil, a které mu po provedených postupech byly rovněž přiznány a vráceny. Předmětný úrok mu byl v souladu s § 254a daňového řádu přiznán ve výši 1,05 % ročně, a to ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupů k odstranění pochybností do dne vrácení nadměrných odpočtů.
21. Specifikovaná kompenzace byla dle správce daně přiměřená a odpovídající zákonu. Pokud žalobce poukazuje na § 155 odst. 5 či § 252 daňového řádu, jedná se o systematicky jiná ustanovení; přitom úrok z daňového odpočtu není sankčním úrokem, na rozdíl od úroku

z vratitelného přeplatku (dle § 155 odst. 5 daňového řádu) nebo úroku z prodlení (§ 252 daňového řádu), popř. úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.

22. Pakliže se žalovaný „odchýlil“ od závěrů vyslovených v rozsudku *Kordárna*, bylo tomu tak proto, že předmětný rozsudek se týkal skutkově odlišné situace a zároveň nestanovil pravidlo, že jednou a provždy a ve všech případech je tu dána určitá výše úrokové míry kompenzace. V nynější věci je situace skutkově a právně odlišná právě s ohledem na existenci přílehavější právní úpravy výslovně zakotvené v § 254a daňového řádu (od 1. 1. 2015), která tu v době vydání rozsudku *Kordárna* nebyla, přičemž Nejvyšší správní soud musel vytvořit pravidlo odvíjející se od jiného právního základu. Ostatně v tomto směru žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Af 41/2017-41, který odpovídá závěrům a argumentaci žalovaného.
23. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného zaslal soudu repliku, v níž akcentoval neaplikovatelnost § 254a daňového řádu, neboť toto ustanovení musí ustoupit aplikační přednosti práva EU. Neslučitelnost § 254a daňového řádu s unijním právem žalobce spatřoval ve třech rovinách, které opětovně zdůraznil:
- výše úroku je zákonem stanovena zcela bez zřetele ke skutečné ceně peněz, kterou přitom má úrok z odpočtu dle důvodové zprávy k § 254a daňového řádu reflektovat
 - výše úroku (úroková míra) je do té míry nízká, že neposkytuje žalobci plnou kompenzaci zátěže plynoucí z prověřování oprávněnosti nároku na odpočet, čímž je narušena zásada neutrality DPH v žalobcův neprospěch
 - počátek úročeného období byl stanoven v rozporu s judikaturou SDEU, z níž plyne, že tento okamžik musí být odvozen od okamžiku obvyklého vrácení odpočtu.
24. V dalším textu předmětné repliky žalobce připomíná konkrétní skutkové okolnosti případu a dále rozvíjí teze uvedené v předchozím odstavci, a to s tím, že je zasazuje do kontextu již uvedené žalobní argumentace a také judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU.

III. b) Věc původně vedená pod sp. zn. 29 Af 111/2019

25. Ve vyjádření k žalobě ze dne 26. 3. 2020 uplatnil žalovaný stejnou argumentaci jako ve věci sp. zn. 29 Af 44/2019. Rovněž žalobce ve své replice ze dne 26. 6. 2020 setrval na svých dosavadních závěrech.

IV. Další procesní vývoj

IV. a) Věci sp. zn. 29 Af 44/2019 a 29 Af 111/2019

26. V podáních ze dne 14. 8. 2020 (žalobce učinil totožná podání do věcí původně samostatně vedených pod sp. zn. 29 Af 44/2019 a 29 Af 111/2019) žalobce upozornil na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, publikovaný pod č. 4055/2020 Sb. NSS (věc *EP ENERGY TRADING*). Ten byl dle žalobce vydán v reakci na obdobný skutkový stav, jaký představuje případ žalobcův, a plně odpovídá žalobcově argumentaci.

27. Dle žalobce bylo ve věci *EP ENERGY TRADING* potvrzeno, že § 254a daňového řádu je v rozporu s unijním právem, neboť doba, za niž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, není určena objektivně a stanovená výše úroku nerespektuje zásady efektivity a neutrality a je v rozporu s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Žalobce v návaznosti na to konkretizoval, od kdy mu má náležet úrok z odpočtu a jaká by měla být jeho výše – měla by odpovídat takové sazbě, za kterou by byl daňový subjekt schopen si na volném trhu půjčit peněžní prostředky, tedy úrok placený správcem daně musí odpovídat tržní ceně peněz.
28. Dne 16. 9. 2020 zaslal žalovaný soudu sdělení o záměru uspokojit žalobce v obou zde tematizovaných řízeních. To odůvodnil změnou správní praxe reagující na vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu a navazujících metodických materiálů nadřízeného orgánu.
29. Soud v návaznosti na výše uvedené stanovil žalovanému ve smyslu § 62 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) lhůtu (do 30. 11. 2020), v níž je třeba vydat rozhodnutí, jímž by byl žalobce uspokojen.
30. Žalovaný informoval soud o uspokojení žalobce dne 26. 11. 2020; k tomuto vyrozumění připojil rozhodnutí ze dne 18. 11. 2020, č. j. 43731/20/5300-22444-711359 (dále jen „rozhodnutí o uspokojení žalobce“), jímž změnil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 10. 2019, č. j. 43484/19/5300-21442-711359, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13266/19/5300-21442-711359; rozhodnutí o uspokojení žalobce vydal žalovaný v přezkumném řízení dle § 124 daňového řádu. Za příslušná zdaňovací období (leden až prosinec roku 2015 a leden až duben roku 2016) zvýšil částku přiznaného úroku z daňového odpočtu, resp. přiznal žalobci úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.
31. Jak vyplývá z výše uvedeného, rozhodnutí o uspokojení žalobce se týkalo řízení vedených před Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 44/2019 (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až duben 2016) a pod sp. zn. 29 Af 111/2019 (zdaňovací období leden až prosinec 2015). V případě zdaňovacích období listopad 2015 až duben 2016 rozhodoval žalovaný toliko v intencích rozsudku *Kordárna*, neboť zde došlo „jen“ k zadržení částky nadměrného odpočtu; v případě zdaňovacích období leden 2015 až říjen 2015 bral žalovaný v potaz jak rozsudek *Kordárna* (v otázce počátku úročení), tak ale i tvrzenou návaznost na § 254 daňového řádu (v otázce ukončení úročeného období), a to s ohledem na skutečnost, že ve věci správce daně nejen zadržoval daňový odpočet, ale rovněž vydal platební výměry na vlastní daň, které žalovaný posléze zrušil. Zatímco u zdaňovacích období listopad 2015 až duben 2016 žalovaný v rozhodnutí o uspokojení žalobce rozhodl s odkazem na rozsudek *Kordárna* o úročení od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 % do dne vrácení nadměrných odpočtu, tak v případě zdaňovacích období leden až říjen 2015 žalovaný žalobci přiznal úrok od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 % do uplynutí lhůty, v níž by žalobci nadměrné odpočty, pakliže by je správce daně vyměřil již po provedených postupech k odstranění pochybností správně, byly vráceny (tedy nikoli až do dne vrácení nadměrných odpočtů, ale jen do doby uplynutí třiceti dnů od vydání toho kterého posléze zrušeného platebního výměru; takto žalovaný rozhodl s odkazem na § 254 odst. 1 daňového řádu ve vazbě na § 105 odst. 1 zákona o DPH). K totožným či naopak

rozdílným okolnostem vztahujícím se k rozhodnutí žalovaného 1 a rozhodnutí žalovaného 2 odkazuje soud na části I. a) a I. b) tohoto rozsudku, zejména pak např. na body 2., 5. a 6.

32. V podáních ze dne 15. 12. 2020 žalobce uvedl, že se cítí být žalovaným uspokojen jen částečně. Žalobce nesouhlasil zejména s tím, že by snad mělo být dání nějaké „bezúročné období“, jak je měl dle žalovaného údajně v rozsudku *Kordárna* vymezit Nejvyšší správní soud. S odkazem na bod [36] rozsudku *Kordárna* se žalobce naopak domnívá, že právo na úrok z nadměrného odpočtu mu vzniká již od uplynutí okamžiku vyplacení nadměrného odpočtu při obvyklém běhu věci, což v podmínkách České republiky představuje uplynutí 30 dnů od vyměření, k němuž má dojít v horizontu dvou až tří týdnů. Jinými slovy za počátek lhůty pro výpočet dlužných úroků z nadměrného odpočtu je třeba považovat den, kdy měl být nadměrný odpočet při běžném chodu věci vrácen, což je den po uplynutí třicetidenní lhůty po podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání.
33. S ohledem na žalobcovu předmětné procesní stanovisko pokračoval soud v projednávání věci původně samostatně vedených pod sp. zn. 29 Af 44/2019 a 29 Af 111/2019.

IV. b) Spojení věcí

34. Po důkladném seznámení se s projednávanou problematikou soud rozhodl usnesením ze dne 31. 1. 2022, č. j. 29 Af 44/2019-99, o tom, že se všechny zde projednávané věci ve smyslu § 39 odst. 1 s. ř. s. spojují ke společnému projednání, a budou nadále vedeny po sp. zn. 29 Af 44/2019. Soud tak rozhodl zejména pro úzkou skutkovou a právní provázanost všech čtyř případů. Následně však žalobce vzal žaloby částečně zpět, a to ve vztahu k věcem původně vedeným pod sp. zn. 29 Af 112/2019 a 29 Af 13/2020. V tomto rozsahu Krajský soud v Brně řízení o daných žalobách zastavil usnesením ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 44/2019-123 (toto procesní rozhodnutí není na www.nssoud.cz zveřejněno). Proto se soud nebude dále problematikou předmětných případů blíže zabývat.

V. Ústní jednání

35. Při ústním jednání dne 5. 4. 2022 obě strany navázaly a odkázaly na svá dosavadní podání ve věci a v podstatě zopakovaly jejich obsah. Žalobce setrval na svých dosavadních argumentech zcela, žalovaný pak ve věci reflektoval obsah rozhodnutí o uspokojení žalobce.

VI. Posouzení věci soudem

36. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13266/19/5300-21442-711359, a ze dne 24. 10. 2019, č. j. 43484/19/5300-21442-711359, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloby jsou důvodné.**

VI. a) Ad rozhodnutí žalovaného 1

37. V případě rozhodnutí žalovaného 1 je dle názoru soudu věc poměrně jednoznačná. Soud se tu v zásadě shoduje se závěry, které ke zdaňovacím obdobím leden až duben 2016 uvedl žalovaný v rozhodnutí o uspokojení žalobce.
38. Po skutkové stránce není mezi stranami věc sporná (v tomto směru soud odkazuje na rekapitulaci případu uvedenou výše). Žalovaný přitom v rozhodnutí o uspokojení žalobce v podstatě přistoupil, v návaznosti na rozsudek *Kordárna*, na stanovisko žalobce; sporným

zde již nebyla výše úroku za nadměrného odpočtu, ale v podstatě již jen (délka) období, ze které by měl být žalobci příslušný úrok přiznán. Zatímco žalobce trvá na tom, že za počátek lhůty pro výpočet dlužných úroků z nadměrného odpočtu je třeba považovat den, kdy měl být nadměrný odpočet při běžném chodu věcí vrácen, což je den po uplynutí třicetidenní lhůty po podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání, vychází žalovaný v rozhodnutí o uspokojení žalobce z toho, že úrok má být počítán 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 % do dne vrácení nadměrných odpočtu.

39. V návaznosti na rozhodnutí o uspokojení žalobce soud vychází z toho, že sám žalovaný přiznává, že rozhodnutí žalovaného 1 bylo nezákonné. Bez dalšího rozvádění tohoto závěru, který vychází z judikatury, která je oběma stranám důvěrně známa, soud konstatuje, že rozhodnutí žalovaného 1 bylo nezákonné. Bylo totiž v rozporu s rozsudkem *Kordárna*, jakož i s dalšími na něj navazujícími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, zejména pak rozsudkem *EP ENERGY TRADING*. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu právnímu závěru: 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 užílo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Daňovému subjektu proto 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 (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.
40. Z větší části je tu tedy dána shoda mezi žalobcem a žalovaným o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného 1 (přínejmenším z pohledu rozhodnutí o uspokojení žalobce) a spor se, jak již bylo naznačeno, týká jen otázky počátku úročení.
41. Žalovaný v rozhodnutí o uspokojení žalobce – v návaznosti na rozsudky *Kordárna* a *EP ENERGY TRADING* – zcela správně neaplikoval § 254a daňového řádu v rozhodném znění a žalobci přiznal úrok z částky nadměrných odpočtů, a to ve výši 14,05% (podle § 155 odst. 5 daňového řádu) do 28. 12. 2016 (tj. do data vrácení nadměrných odpočtů).
42. Správným shledává soud rovněž postup a závěr žalovaného v rozhodnutí o uspokojení žalobce, dle kterého žalobci za zdaňovací období leden až duben roku 2016 přiznal úrok od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období. To se dle názoru soudu řádně opírá o těžko zpochybnitelná pravidla formulovaná v rozsudcích *Kordárna* a *EP ENERGY TRADING*, resp. související judikatuře. V bodě [51] rozsudku *EP ENERGY TRADING* Nejvyšší správní soud výslovně uvedl: „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 (mezi jinými rozsudky ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 AfS 225/2015 – 72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 AfS 173/2016 -26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 AfS 196/2016- 33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 AfS 206/2016 – 32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 AfS 51/2016 – 43). Ani nyní neshledal

důvod se od těchto závěrů odchýlit. S ohledem na shora uvedené proto 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.“ (zvýraznění doplnil Krajský soud v Brně)

43. Krajský soud v Brně si je vědom toho, že žalobce argumentuje tak, že „úročené období“ by mělo nastat dříve, a v tomto smyslu své námitky opírá především o bod [36] rozsudku Kordárna, který zní následovně: *„Z výše uvedeného vyplývá, že lhůta k podání daňového přiznání (do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období) bude nejen v hmotněprávní, ale i v procesní rovině centrálním bodem, od něhož je nutno odvíjet úrok z nadměrného odpočtu nevyplaceného státem. Uplynutím této lhůty, resp. pozdějším okamžikem podání daňového přiznání v případě, kdy bylo podáno opožděně, je postaveno na jisto, že plátce podal daňové přiznání, v němž nárokuje nadměrný odpočet. Za obvyklého běhu věci tedy dojde k vyměření nadměrného odpočtu neprodleně (v horizontu několika dnů, resp. dvou až tří týdnů) po tomto okamžiku, a to zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, popř. ke dni opožděně podaného daňového přiznání. Dnem po něm následujícím také začne běžet třicetidenní lhůta k vyplacení nadměrného odpočtu podle ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH. Po jejím uplynutí by tedy zásadně neměl být důvod plátcí odpírat nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu.“*
44. Je možné žalobci přisvědčit v tom, že v citované pasáži rozsudku Kordárna Nejvyšší správní soud hovoří o „třicetidenní lhůtě“. Dovojuje-li však žalobce toliko z toho, že *„za počátek lhůty pro výpočet dlužných úroků z nadměrného odpočtu je třeba považovat den, kdy měl být nadměrný odpočet při běžném chodu věci vrácen, což je den po uplynutí 30denní lhůty po podání daňového přiznání“*, tak tím naprosto ignoruje celkové závěry judikatury a své stanovisko opírá o formulaci vytrženou z kontextu.
45. Již v samotném rozsudku Kordárna totiž Nejvyšší správní soud v konečném důsledku dospěl k jinému závěru, který koncentroval v jím „oficiálně“ publikované právní větě, vyjádřené takto: *„Uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“* (zvýraznění doplnil Krajský soud v Brně) Tomu koresponduje bod [42] rozsudku Kordárna, dle kterého *„[v] daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovateli podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku“* (zvýraznění doplnil Krajský soud v Brně). Zcela v těchto intencích se pohybuje i rozsudek EP ENERGY TRADING a další související judikatura (viz citovaný bod [51] rozsudku EP ENERGY TRADING), která podala eurokonformní výklad předmětné materie.
46. Ohledně určení počátku úročení tedy soud nemůže žalobci přisvědčit. Pakliže tedy rozhodnutí žalovaného 1 ruší, činí tak s tím, že v dalším řízení soud ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až duben roku 2016 rozhodne tak, jak to učinil v rozhodnutí o uspokojení žalobce.

47. Soud k výše uvedenému, a také k dalším v tomto rozsudku přezkoumávaným rozhodnutím o úroku z odpočtu, poznamenává, že finanční správa závěry rozsudku EP ENERGY TRADING akceptuje a v tomto smyslu formulovala příslušné postupy: viz metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 7. 10. 2020, č. j. 59718/20/7700-10124-050201, k přiznávání úroku ze zadržného nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47).

VI. b) *Ad rozhodnutí žalovaného 2*

48. V případě rozhodnutí žalovaného 2 se posuzovaná otázka týká jednak zdaňovacích období, v nichž správce daně vydal platební výměry na vlastní daň (leden až říjen) 2015, a jednak období, v nichž daň platebními výměry nevyměřil a „pouze“ zadržoval odpočet daně (listopad a prosinec 2015) – blíže ke skutkovým okolnostem zejména body 5. 6. a 31. tohoto rozsudku.
49. Pokud jde o zdaňovací období listopad a prosinec roku 2015, je u nich situace po právní stránce prakticky totožná jako v případě zdaňovacích období leden až duben 2016, jimž se soud věnoval v části VI. a) tohoto rozsudku. Ve stručnosti proto soud na danou část svého rozhodnutí odkazuje a dodává následující:
50. Rozhodnutí žalovaného 2 bylo ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2015 nesprávné. Tuto vadu žalovaný správně identifikoval a vyřešil v rozhodnutí o uspokojení žalobce. Soud tak má za to, že žalobci za předmětná zdaňovací období náleží úrok z nadměrných odpočtů počítaný od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 %, a to do dne vrácení nadměrných odpočtu. Slovy rozsudku *Kordárna*, resp. *EP ENERGY TRADING*, žalobci 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 do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.
51. Pakliže žalobce ve svém vyjádření k rozhodnutí o uspokojení žalobce souhlasí s výší úroku a určením konce jeho počítání (jak tyto otázky pojal žalovaný právě v rozhodnutí o uspokojení žalobce), stala se věc mezi ním a žalovaným v podstatě nespornou. Stejně jako v případě části VI. a) tohoto rozsudku zůstalo sporným pouze určení počátku úročení. Strany v tomto směru vznášejí stejnou argumentaci jako v případě zdaňovacích období leden až duben 2016. Jelikož se soud v tomto rozsahu přiklonil ke stanovisku žalovaného, jak bylo vyjádřeno v rozhodnutí o uspokojení žalobce, činí tomu tak i nyní a odkazuje na závěry vyslovené v části VI. a) tohoto rozsudku, resp. v předchozím odstavci. Pokud tedy rozhodnutí žalovaného 2 ruší, činí tak v souladu s již výše vysloveným právním názorem, že žalobci za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 náleží úrok z nadměrných odpočtů počítaný od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 %, a to do dne vrácení nadměrných odpočtu.
52. Rovněž v případě těchto zdaňovacích období bylo rozhodnutí žalovaného 2 nezákonné. S odkazem na shora uvedené i nyní soud uvádí, že žalovaný (potažmo správce daně) tu nesprávně aplikoval § 254a daňového řádu v rozhodném znění. Naopak žalobci náleží v případě předmětných zdaňovacích období úrok z nadměrných odpočtů počítaný od 1. dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období ve výši 14,05 %. Rozdíl oproti zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2015, jak se jim soud věnoval výše, do jisté

míry spočívá v určení konce úročení. Řešení této otázky a s tím souvisejících konotací však ve vztahu k rozhodnutí žalovaného 2 však žalobce v žalobě výslovně nezmínil. Relevanci to mohlo mít např. v souvislosti s rozhodnutím žalovaného 4, v tomto rozsahu však vzal žalobce žalobu zpět (viz shora), kdy v zásadě akceptoval náhled žalovaného. Proto se soud, jsa vázán žalobními body, touto otázkou dále nezabývá. Z toho důvodu i ohledně těchto zdaňovacích období odkazuje na výše uvedené závěry a závěry rozhodnutí o uspokojení žalobce. Soud tak upřesňuje, že žalobce zde akceptoval, že není důvodu, aby některé (totožné) období bylo úročeno dvakrát, a to zároveň v režimu úroku z vratitelného přeplatku a zároveň v režimu úroku z neoprávněného jednání správce daně.

VII. Závěr a náklady řízení

53. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů jednotlivá rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ruší, a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak tedy bude třeba rozhodnout o úrocích z odpočtu daně ve smyslu rozsudků *Kordárna* a *EP ENERGY TRADING*, tedy v podstatě v intencích závěrů vyslovených v rozhodnutí o uspokojení žalobce.
54. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
55. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu – obě napadená rozhodnutí žalovaného soud zrušil –, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o jedenáct úkonů právní služby (2 × převzetí a příprava zastoupení, 2 × žaloba, 6 × další podání ve věci samé a 1 × účast na jednání) a jedenáct režijních paušálů, a to ve výši 11 × 3 100 Kč a 11 × 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 37 400 Kč.
56. Dále Krajský soud v Brně přiznal zástupci žalobce náhradu cestovních výdajů podle § 13 odst. 1 a 5 advokátního tarifu a náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu za cestu vlakem dne 5. 4. 2022 z Prahy do Brna a zpět za účelem účasti na jednání před soudem. Pokud jde o náhradu cestovních výdajů, činí tato 678 Kč (cesta vlakem v prokázané výši 189 a 489 Kč). Náhrada za promeškaný čas strávený cestou v délce 14 započatých půlhodin podle § 14 odst. 3 advokátního tarifu činí 1 400 Kč.
57. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 8 290 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žalobu ve výši 2 × 3 000 Kč.
58. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 53 768 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu (soud zde pro upřesnění dodává, že jako samostatné úkony spojené s režijními paušály neuznal nesouhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání, které žalobce nárokoval v hodnotě jedné poloviny úkonu – soud je

nepovažoval v kontextu § 60 odst. 1 s. ř. s. za důvodné úkony, jelikož dle názoru soudu daná sdělení mohla být s přihlédnutím k okolnostem věci spojena s jinými podáními ve věci; v plné hodnotě naopak soud přiznal náhradu nákladů řízení v podobě úkonů spočívajících ve sdělení, že žalobce byl uspokojen postupem žalovaného jen částečně, neboť žalobce k tomuto vyjádření připojil věcnou argumentaci, byť ta se v konečném důsledku neukázala přílehlavou).

59. Soud pouze pro úplnost poznamenává, že neshledal důvody pro nepřiznání náhrady nákladů řízení nebo pro jejich krácení, jak při ústním jednání naznačil žalovaný – žalovaný se domníval, že žalobce řízení prodlužoval, čím navyšoval celkové náklady. Je sice pravdou, že spor mohl být ukončen dříve, a to na základě rozhodnutí o uspokojení žalobce, které soud shledal principiálně správným. Na druhou stranu byly žaloby podány důvodně, přičemž nelze jednoduše tvrdit, že by argumentace, kterou žalobce vznášel po vydání rozhodnutí o uspokojení žalobce, byla zcela iracionální či účelová, vedená toliko snahou o navyšování nákladů řízení a tedy i odměny advokáta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 5. dubna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu