



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **PRANENSYS, s. r. o.**, se sídlem Kezeliova 234, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2019, č. j. 11476/19/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 55 Af 19/2019-32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 16. 10. 2017 Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, územnímu pracovišti Mladá Boleslav (dále jen „správce daně“) „žádost o uplatnění úroků dle daňového řádu“. Žádost opřela o skutečnost, že jí platebním výměrem správce daně ze dne 3. 4. 2017 byla předepsána daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 ve výši 996 834 Kč, ovšem jejímu odvolání bylo správcem daně vyhověno rozhodnutím ze dne 20. 9. 2017, a byl jí naopak přiznán nadměrný odpočet ve výši

1 057 946 Kč. Tuto částku obdržela na svůj účet dne 22. 9. 2017, tedy stát jí měl neoprávněně k dispozici cca 878 dnů. Správce daně rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017, č. j. 4426568/17/2115-50522-208370, podle § 254 a 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dál jen „daňový řád“), úrok z neoprávněného jednání správce daně a z úroku z nadměrného odpočtu nepřiznal. V odvolacím řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 4. 2019, č. j. 11476/19/5100-41453-712140, změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznal úrok ve výši 57 828 Kč. Vycházel z judikatury správních soudů, zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (dále jen „věc *Kordárna*“), a za rozhodné považoval, že nárok na úrok vznikl ode dne 4. 5. 2017 a trval do doby vrácení nadměrného odpočtu dne 22. 9. 2017.

II. Rozhodnutí Krajského soudu v Praze

[2] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného bylo namítáno, že žalobkyni měl být přiznán úrok i za dobu od 1. 4. 2015 do 3. 5. 2017, tedy, že jí měl být přiznán úrok ve výši 368 426 Kč.

[3] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na rozhodná zákonná ustanovení, zejména na § 72 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož vzniká nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, a na § 105 odst. 1 téhož zákona, podle něhož se vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vrátí plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření. Vycházel i z § 254 a § 254a odst. 1 zákona daňového řádu upravujících úrok v případech zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně a úrok při déletrvajícím postupu k odstranění pochybností. Konstatoval i znění § 155 odst. 5 daňového řádu o úroku při pozdním vrácení vratitelného přeplatku. Úroky v těchto případech poskytované označil za pouhé dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by nedošlo při okamžité výplatě nadměrného odpočtu. Odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která se promítla do rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*, z něhož citoval. Zmínil i následnou judikaturu SDEU i Nejvyššího správního soudu a promítnutí těchto judikатурních závěrů do některých zákonů provedených zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2015 (do dne 30. 6. 2017). Poté se krajský soud zabýval stanovením rozhodného znění zákonů pro posouzení daného případu s ohledem na nedostatek přechodných ustanovení zmíněné novely a opět poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 19. 2. 2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009, ze dne 16. 7. 2020, sp. zn. 1 Afs 445/2019) se závěrem, že se na projednávaný případ nevztahuje § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, ale musí se aplikovat § 254 daňového řádu upravující úrok z neoprávněného jednání správce daně společně s § 155 odst. 5 daňového řádu upravujícím úrok z vratitelného přeplatku podle pravidel stanovených v rozsudku ve věci *Kordárna*. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nelze zaměňovat s úrokem z vratitelného přeplatku, lze je však požadovat současně, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24. O úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se přitom vydává rozhodnutí, kdežto úrok podle § 254 odst. 5 daňového řádu se může vrátit neformálním postupem, který však může být „zprocesněn“ podáním námítky proti úkonu správce daně, o níž se vydává

pokračování

rozhodnutí; v praxi se však postupuje vydáním rozhodnutí i o tomto nároku, čímž se rozdíl v postupu ohledně obou nároků stírají.

[4] Krajský soud na základě rozhodnutí ve věci *Kordárna* dospěl k závěru, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu měl být přiznán za období ode dne následujícího od doručení platebního výměru, nikoliv až po marném uplynutí lhůty 30 dnů od jeho doručení. Tento chybný postup mohl být zhojen tím, že by byl současně přiznán úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu i za dobu mezi doručením platebního výměru a uplynutím uvedené lhůty; to však správce daně neučinil.

[5] Krajský soud se poté zaměřil na spornou otázku, zda žalobkyně požádala o oba v úvahu přicházející úroky nebo jen o úrok podle § 254 daňového řádu. Ve své žádosti ze dne 16. 10. 2017 sice výslovně poukázala jen na § 254 daňového řádu, ale současně popisovala skutečnost, že celý daňový proces, jehož nápravy se domáhá, trval cca 878 dnů, po které byla částka 1 057 946 Kč k dispozici státu. Krajský soud uznal, že žalobkyně ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu dostatečně vymezila skutkové okolnosti, na jejichž základě měl správce daně seznat, že požaduje přiznání úroku jak podle § 254, tak i podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žadatel nemůže utrpět újmu jen v důsledku nesprávného označení podání, je-li jeho smysl zřejmý. V daném případě krajský soud označil za nerozhodnou neúplnou právní kvalifikaci nároku. Ostatně správce daně prvostupňovým rozhodnutím zamítl nároky jak podle § 254, tak podle § 254a daňového řádu, byť nárok nesprávně právně kvalifikoval. Žalobkyně pak v podaném odvolání výslovně požadovala úrok od 1. 4. 2015 s odkazem na rozhodnutí *Kordárna*, přičemž z rozpisu částek je zřejmé, že se požadovaný úrok týkal doby od 1. 4. 2015 do 21. 9. 2017.

[6] Krajský soud dále poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu preferující materiální pojetí žádostí daňových subjektů o úrok (rozsudky ze dne 27. 9. 2018, č. j. 10 Afs 291/2016-27, a ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31), podle nichž správce daně při zjištění, že žadateli náleží jiný typ úroku, má podání překvalifikovat, resp. vycházet z popsaného jednání, od něhož je úrok odvozen.

[7] Žalovaný v rozporu s výše uvedeným nerozhodl o nároku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv prvostupňové rozhodnutí pojednávající o úroku podle § 254 a § 254a daňového řádu změnil tak, že přiznal úrok podle § 254 daňového řádu. Přitom v odůvodnění uvedl, že při nepřiměřené délce řízení by mohl být žalobkyni přiznán úrok podle § 155 odst. 5 nebo § 254a daňového řádu, ale že nebyl uplatněn. Současně uvedl, že nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu jeho rozhodnutím není dotčen. To krajský soud označil za nezákonné a rozhodnutí žalovaného proto zrušil.

III. Kasační stížnost

[8] Stěžovatel opírá kasační stížnost o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); konkrétně má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku a dopustil se vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí.

[9] Krajský soud nesprávně posoudil počátek úročení, neboť nezohlednil, že podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vrací plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření. To respektuje i odborná literatura (Lichnovský, O., Daňový řád, Komentář 3. vydání, Praha, C.H.Beck, 2016). Počítání úroku je shodné jak pro subjekty, jimž je odpočet zadržén, tak pro ty, kterým zadržén není a je přímo vyměřen; není důvodu mezi oběma skupinami subjektů rozlišovat a jednu z nich zvýhodňovat, protože v obou případech nemají své peněžní prostředky k dispozici. Pokud by byl v tomto případě nadměrný odpočet vyměřen, správce daně by měl k dispozici třicetidenní lhůtu pro jeho vrácení. Tím, že správce daně nárok prověřuje, neporušuje žádný zákon, ale plní svou povinnost správně stanovit daň. Zde poukazuje na rozsudek SDEU ze dne 24. 10. 2013, věc C-431/12, v němž je výslovně uvedeno, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. Postup správce daně, který nevrátil nadměrný odpočet v době, kdy běží lhůta pro jeho vrácení, nelze považovat za nezákonný. Četné poukazy krajského soudu na rozsudek ve věci *Kordárna* nejsou příléhavé. Toto rozhodnutí se zabývalo mezerou v zákoně, kdy nebylo kompenzováno nepřiměřeně dlouhé zadržování odpočtu v souvislosti s prověřováním a vztahuje se k § 155 odst. 5 daňového řádu a nijak se nedotýká lhůty podle § 105 zákona o DPH. Předmětem dané věci však je pouze úrok podle § 254 daňového řádu. Krajský soud poukazuje zcela nekonkrétně na judikaturu navazující na rozsudek ve věci *Kordárna*, ovšem ze žádné neplyne, že by se po dobu běhu lhůty podle § 105 zákona o DPH jednalo o nezákonný postup správce daně. Závěr krajského soudu, že správce daně nesmí nadměrný odpočet zadržovat byť jen o jeden den, je podle stěžovatele zcela odtržený od dikce § 254 odst. 1 daňového řádu, podle níž náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo ode dne její úhrady, pokud k ní došlo později. Citované ustanovení až do doby splatnosti uhrazenou daň nespojuje s úročením, ačkoliv k doručení nezákonného rozhodnutí o stanovení daně došlo. V případě zadržéného nadměrného odpočtu pak existuje speciální úprava v § 105 odst. 1 zákona o DPH, podle níž po dobu 30 dnů zadržování nadměrného odpočtu nejde o nezákonné jednání správce daně. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba aplikovat současně se zmíněným ustanovením zákona o DPH. Jen tak nebudou nedůvodné rozdíly mezi daňovými subjekty, u nichž došlo k „pozitivní“ úhradě ještě před splatností nezákonně stanovené daně a mezi daňovými subjekty, u nichž došlo k odepření nároku na nadměrný odpočet, který i Nejvyšší správní soud považuje za ekvivalent „pozitivní“ úhrady. Podle názoru stěžovatele krajský soud dotvářel pozitivní právo proti smyslu zákona. Do konce zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu správce daně prostředky zadržuje v souladu se zákonem, přičemž samotné doručení rozhodnutí o stanovení daně může být ovlivněno nesoučinností daňového subjektu, a to jak prodlužováním doby, tak i nemožností doručit. Počátek úročení je proto třeba navázat na objektivní skutečnost pro všechny daňové subjekty shodně a jako předvídatelné a spravedlivé se jeví určení dnem následujícím po uplynutí lhůty plynoucí z § 105 odst. 5 zákona o DPH.

[10] Stěžovatel má dále za to, že krajský soud nesprávně posoudil podání žalobkyně v daňovém řízení, a tím, že se jím vůbec zabýval, překročil předmět řízení. Žádost žalobkyně ze dne 6. 10. 2017 obsahuje výslovný požadavek na úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Krajský soud na několika místech odkazuje na znění § 254 daňového řádu, za stěžejní skutečnost označuje změnu platebního výměru na

pokračování

DPH, a požaduje předepsání úroku do 15 dnů ode dne účinnosti zrušujícího rozhodnutí, což odpovídá znění § 254 odst. 3 daňového řádu.

[11] Žalovaný respektuje § 70 odst. 2 daňového řádu a podání posuzuje podle jeho obsahu, je přitom povinen odstranit nesoulad mezi nesprávně označeným názvem podání a jeho skutečným obsahem, což zpravidla znamená nesprávnou právní kvalifikaci. V daném případě ovšem označení i obsah byly v souladu a správci dani nepříslušelo přikládat žádosti jiný smysl, než účastník projevil. Ze skutečnosti, že v žádosti bylo uvedeno, po jaké době mu byl nadměrný odpočet zadržován, neplyne, že se domáhá úroku kompenzujícího nepřiměřenou délku prověřování. Žalovaný se sice neztotožnil se závěrem správce daně, z toho ale nelze dovozovat, že na žádost nahlížel jinak. V žádném případě v rozhodnutí nepojednává o tom, že by daňovému subjektu nenáležel úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť to neposuzoval. Pokud zmínil § 254a daňového řádu, nebylo s tím spojeno žádné odůvodnění. Žalovaný také pochybení správce daně, který toto ustanovení uvedl ve výroku, napravil, neboť nepochyboval o tom, co je předmětem žádosti. Krajský soud nesprávně přikládá význam obsahu odvolání, neboť předmět řízení byl dán obsahem žádosti a jakákoliv překvalifikace by odporovala výslovně projevené vůli. Proto také žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že nárok podle § 155 odst. 5 daňového řádu není jeho rozhodnutím dotčen; jednalo se jen o nasměrování daňového subjektu k této možnosti. Identifikace požadovaného úroku v žádosti je podložena i požadavkem na úrok ve výši repo sazby +14%, což odpovídá úroku podle § 254 daňového řádu, pouze byl požadován za nesprávné období. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8.4.2020, č. j. 10 Afs 414/2019-39, plyne, že samotná skutečnost nedůvodnosti návrhu neznámá, že má správní orgán začít uvažovat, zda se nejedná o návrh po právní stránce jiný. Krajský soud je v daném případě v přímém rozporu s tímto rozhodnutím. Stěžovatel považuje podanou žádost za bezvadnou, tj. neměl žádnou pochybnost o jejím obsahu.

[12] Krajský soud se namísto přezkumu rozhodnutí o odvolání zabýval nárokem, který vůbec nebyl uplatněn, a o němž nebylo vedeno řízení před správcem daně. Krajský soud tak řekl, že je lhostejné, o jakém nároku se vede řízení a o jakém bylo rozhodnuto, když účastník mohl uplatnit i jiný nárok, s nímž mohl být úspěšný. Krajský soud tak naznačuje, že správce daně či žalovaný měli provést změnu předmětu řízení, a to jen proto, aby žadatel mohl dosáhnout nějakého úspěchu. Ustanovení § 72 daňového řádu směřuje jen k překlenutí rozporu mezi označením podání a jeho obsahem, čímž ovšem žádost žalobkyně netrpěla. Je na daňovém subjektu, jaký nárok uplatní. Stěžovatel tím nemínil posuzovat možnost úspěchu s nárokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť to by muselo být řešeno v příslušném řízení. Krajský soud se tedy měl zabývat jen tím, o čem bylo žalovaným rozhodováno (§ 75 s. ř. s.), tedy svým postupem překročil mantinely soudního přezkumu, což je vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby kasační soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalobkyně nevyužila možnosti vyjádření ke kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, jejímž jménem jedná k tomu řádně zmocněná osoba s požadovaným vzděláním, a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[16] Důvodnost kasační stížnosti pak kasační soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejdříve je třeba se zabývat kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou vadností postupu krajského soudu. Pokud by krajský soud vybočil z předmětu správního řízení, nebylo by důvodu zabývat se správností právního posouzení otázky, kterou řešit neměl. K posouzení důvodnosti této kasační námitky je podstatný obsah žádosti a průběh řízení o ní. Žalobkyně žádost ze dne 16. 10. 2017 označila jako „Žádost o uplatnění úroků dle daňového řádu 280/2009 Sb., § 254“. V žádosti popsala průběh celého daňového řízení se závěrem, že po rozhodnutí správce daně o odvolání proti platebnímu výměru obdržela finanční prostředky na účet dne 22. 9. 2017, a že tedy částka 1 057 946 Kč byla k dispozici státu cca 878 dnů. Po výtce k průběhu řízení žalobkyně opakuje, že by jí měl být uhrazen úrok podle § 254 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí o dani. Dále poukazuje na to, že aplikace § 254 daňového řádu vyplývá přímo z podstaty a systému fungování DPH, což rozvádí. Označuje za diskriminaci, že jí nadměrný odpočet byl vrácen až na základě rozhodnutí o odvolání po cca 878 dnech. Vyjadřuje názor, že plátce daně má dostat od státu kompenzaci odpovídající délce zadržování nadměrného odpočtu.

[19] Jakkoliv žalobkyně v žádosti výslovně označila pouze ustanovení § 254 daňového řádu, z textu žádosti je zřejmé, že se nedomáhala pouze úroku z nezákonného rozhodnutí správce daně, ale i úroku majícího základ v nedůvodně dlouhém prověřování nároku na odpočet; tomu odpovídá konkrétní popis jednání správce daně, od něhož své nároky odvozuje. Skutečnost, že žádost poukazuje pouze na jedno zákonné ustanovení je právě tím případem, kdy je žádost nesprávně právně kvalifikována, jak správně poukázal krajský soud v odst. 39 napadeného rozsudku. Žádost je třeba ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu posuzovat podle jejího obsahu a bez ohledu na to, jak je označena. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, plyne, že (p)osuzovat podání tak, jak vyžaduje § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tj. dle jeho skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno, lze tehdy, když podání netrpí vadami, pro které není způsobilé k projednání (§ 74 odst. 1 daňového řádu). Vada dle § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, která brání projednání podání, může spočívat též v nesrozumitelnosti či nejednoznačnosti podání pramenící z velmi zásadních a na první pohled i laikovi patrných hlubokých rozporů mezi označením podání a jeho obsahem, k čemuž však zpravidla budou muset přistoupit i další okolnosti přisvědčující této nesrozumitelnosti nebo nejednoznačnosti. Podstatné je, aby vznikaly objektivní a zásadní pochyby o vyznění podání jako celku bránící jeho projednání. K odstranění takové vady je třeba podatele vyzvat a nelze ji překlenout na základě mechanické aplikace § 70 odst. 2 daňového řádu. Správce daně přes

pokračování

určité deficity žádosti jí porozuměl a pojal ji jako nárokující úrok podle § 254 a § 254a daňového řádu. Rozhodnutím ze dne 23. 10. 2017 nazvaným „Rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně a z úroku z nadměrného odpočtu“ úroky nepřiznal, přičemž výslovně odkazoval na § 254 a § 254a daňového řádu. V odůvodnění se pak, byť negativně, vypořádal jak s nárokem podle § 254 tak podle § 155 odst. 5 daňového řádu, aniž blíže rozváděl vztah § 254a a § 155 odst. 5 daňového řádu. Vycházel pouze z názoru, že jeho postup byl postupem zákonným a vylučujícím jakýkoliv nárok na úrok. Nejvyšší právní soud se v náhledu na předmět řízení vymezený danou žádostí ztotožňuje s krajským soudem.

[20] Odvolání žalobkyně pak specifikuje nárok jak ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně tak i k úroku z nadměrného odpočtu, poukazuje na § 254 odst. 1 daňového řádu, ale současně cituje z judikatury k oběma nárokům a vyčísluje svůj nárok na 368 426 Kč, a to za dobu od 1. 4. 2015 do 21. 9. 2017 při úrokové sazbě 14,05%. I z toho je zřejmé, jaké nároky byly v řízení vzneseny, přičemž odvolání brojí proti tomu, jak tyto nároky posoudil správce daně. I zde, přes určitou neobratnost ve vyjádření, je zcela zřejmé, čeho se žalobkyně svou žádostí domáhala. Odvolání tedy nijak nerozšiřuje předmět řízení, jak stěžovatel namítá.

[21] Byl to žalovaný, který posoudil obsah žádosti odlišně od jejího znění a dosavadního průběhu řízení. Tím, že změnil rozhodnutí správce daně a přiznal úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu ke zrušenému platebnímu výměru, tj. ode dne 4. 5. 2017, nerozhodl o celém předmětu řízení. Sice se vyjádřil k tomu, že s nepřiměřenou délkou prověřování by byl spojen nárok na úrok podle § 155 odst. 5 nebo § 254a daňového řádu, ale uvedl, že jde o jiný nárok, než o jakém bylo rozhodováno. Nijak se nezabýval tím, proč považuje žádost za jednoznačně se vztahující jen k nároku podle § 254 daňového řádu a proč změnil ustanovení, podle nichž rozhodoval o žádosti správce daně.

[22] Žaloba pak ve vymezení předmětu navazovala na předchozí daňová podání žalobkyně a rovněž nelze tvrdit, že by se týkala pouze nároku podle § 254 daňového řádu.

[23] Krajský soud nepochybil ve vymezení předmětu daňového řízení. Pokud je stěžovatel názoru, že krajský soud rozhodoval o nároku, o němž nebylo vedeno řízení před správcem daně, mohlo by to platit pouze ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, který ovšem předmět řízení nesprávně zúžil na dílčí nárok. Požadovala-li žalobkyně rozhodnutí i o svých dalších nárocích a vytýkala-li žalovanému, že je nepřiznal, krajský soud se tím důvodně zabýval. Přitom věc posuzoval v mezích žalobních námitek, jejichž rozsah nepřekročil.

[24] Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu neshledal tvrzenou, ani jinou vadu, pro kterou by měl napadený rozsudek zrušit; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[25] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku. To spatřuje v nesprávné aplikaci rozsudku ve věci *Kordárna*. Ve vztahu k úroku podle § 254 daňového řádu tento rozsudek skutečně váže povinnost výplaty úroku na uplynutí třicetidenní lhůty vyplývající z § 105 odst. 5 zákona o DPH, která začne běžet od vyměření

nadměrného odpočtu (srovnej odst. 21, 36 cit. rozsudku). V tom lze stěžovateli přisvědčit a názor krajského soudu je třeba korigovat. Lhůta podle § 105 odst. 5 zákona o DPH je však akceptovatelná jen tam, kde se rozhoduje pouze o úroku podle § 254 daňového řádu. Rozsudek ve věci *Kordárna* se jako stěžejním problémem nezabýval úrokem z neoprávněného jednání správce daně (z nezákonného rozhodnutí) podle § 254 daňového řádu, ale úrokem spojeným s nedůvodně dlouhým prověřováním nároku. Jak také krajský soud správně uvedl, předmětem řízení byl i v dané věci nárok na úrok z vratitelného přeplatku, který se zde odvíjí od nepřiměřeně dlouhé doby prověřování nároku. Podle rozsudku ve věci *Kordárna* je namíste počátek vzniku nároku po provedení případného postupu k odstranění pochybností vázat na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období (odst. 39 cit. rozsudku). Dále rozsudek ve věci *Kordárna* vyslovil: *(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 plátcová 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 příslušného 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 ubrzení nadměrného odpočtu správcem daně. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl*“(odst. 40).

[26] Na rozsudek ve věci *Kordárna* navazují další rozsudky NSS, např. ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015–72, a ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016–32, které vychází ze stejného názoru, přičemž poukazují i na závěry SDEU vyslovené zejména ve věci C-120/15 *Kovozber*, a dalších, jež není třeba znovu opakovat.

[27] Stěžovatel poukazuje na podle jeho názoru odlišný výklad uvedený v rozsudku NSS ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016–33. Tento rozsudek ovšem opět řeší úrok podle § 254 daňového řádu, přičemž pochybuje o tom, zda řeší stejný případ, jako byl řešen v rozsudku *Kordárna* (odst. 32 cit. rozhodnutí), a dále za důvod zrušení rozsudku městského soudu považuje skutečnost, že se vůbec nezabýval tím, zda jednání správce daně bylo neoprávněné (odst. 31 cit. rozhodnutí). V dané věci však krajský soud otázku důvodnosti prodlení v přiznání nároku vůbec neřešil, neboť se jí dostatečně nezabýval ani žalovaný v napadeném rozhodnutí, neboť vycházel z názoru, že úrok spojený s prodlením v prověřování nebyl předmětem řízení.

[28] Mimo určitou nepřesnost v názoru krajského soudu, která se ovšem neprojevila na zákonnosti jeho rozsudku, Nejvyšší správní soud nesprávný právní názor ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) neshledal.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud proto shledal uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Nezbylo tak, než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s.

pokračování

Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve znění právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady, proto mu náhrada nebyla přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. října 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu