



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **AGROBET CZ, s.r.o.**, IČO: 26746522
sídlem Kozinova 1/II, Poděbrady
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10616/21/5100-41453-711845,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10616/21/5100-41453-711845, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Předmětem sporu je určení počátku doby, za kterou žalobkyni náleží právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně.
2. Žalobkyně podala u Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2015 a leden 2016, v nichž vykazala nadměrné odpočty. Následně správce daně zahájil daňové kontroly za tato zdaňovací období. Na jejich základu platebními výměry vydanými dne 18. 7. 2019 vyměřil žalobkyni DPH ve výši nadměrných odpočtů snížených oproti

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

částkám tvrzeným v daňových přiznáních o nepřiznané osvobození od daně z uskutečněných plnění spočívajících v dodávkách řepkového oleje do jiného členského státu. Nadměrné odpočty byly žalobkyni vyplaceny dne 19. 7. 2019, platební výměry jí byly doručeny dne 22. 7. 2019.

3. Žalovaný následně vyhověl odvoláním žalobkyně a rozhodnutím ze dne 9. 7. 2020 změnil platební výměry tak, že vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši původně tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 7. 2020. Přepjatky vzniklé změnou platebních výměrů byly žalobkyni vyplaceny dne 20. 7. 2020.
4. Správce daně následně čtyřmi rozhodnutími ze dne 28. 7. 2020 přiznal žalobkyni úroky z neoprávněného jednání správce daně za období od 20. 8. 2019 do 20. 7. 2020 podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), z částek, o které byly jednotlivé nadměrné odpočty za uvedená zdaňovací období zvýšeny oproti nadměrným odpočtům původně vyměřeným platebními výměry.
5. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí o úrocích potvrdil.
6. Uvedl, že správní orgány musí z důvodu ochrany právní jistoty adresátů veřejné správy respektovat názory vyslovené v ustálené judikatuře. Žalovaný v této souvislosti poukázal zejména na rozsudek 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, *Kordárna*, a ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017 – 31, *ExaSoft Czech*. Avšak sám NSS připouští možnost, aby správní orgány formulovaly odlišný právní názor, který podloží komplexní a důkladnou argumentací, která se soustředí především na okolnosti, které soudy dosud nevzaly v úvahu. Žalovaný uvedl, že se s argumentací obsaženou v citovaných rozsudcích zásadně neztotožňuje. NSS podle žalovaného dostatečně nerefletoval odlišnost úroku přiznaného za zadržování nadměrného odpočtu a úroku z neoprávněného jednání správce daně. Posledně jmenovaný úrok má být s ohledem na smysl právní úpravy přiznan až od uplynutí lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „zákon o DPH“). Do konce lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu správce daně zadržuje peněžní prostředky oprávněně, neboť § 105 odst. 1 zákona o DPH stanovuje specifickou lhůtu ve prospěch správce daně. V případě žalobkyně byly platební výměry vydány dne 18. 7. 2019, tímto dnem došlo k vyměření daně. Pokud by byl nárok na odpočet platebními výměry přiznan, správci daně by běžela třicetidenní lhůta k vrácení nadměrného odpočtu. Tato lhůta by skončila dne 19. 8. 2019 (pondělí). Prvním úročeným dnem tak je 20. 8. 2019, neboť do té doby se jednalo o zákonný postup správce daně. Prošetřováním oprávněnosti a správnosti uplatněného odpočtu správce daně neporušuje žádnou právní normu, naopak plní svou zákonnou povinnost zjistit a stanovit daň ve správné výši.
7. Žalovaný zdůraznil, že ve věci *Kordárna* šlo o úrok ze zadržovaného odpočtu, nikoli o úrok z neoprávněného jednání správce daně. NSS proto otázku počátku úročení u neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu neposuzoval komplexně se zohledněním všech aspektů. Závěry zde obsažené proto nelze bez dalšího přijmout. Nadto, při naplnění zákonných podmínek může žalobkyni náležet úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu i za dobu běhu lhůty podle § 105 odst. 1 zákona o DPH, nicméně tuto otázku žalovaný v řízení o úroku z neoprávněného jednání správce daně není oprávněn posuzovat.

8. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

9. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný nesprávně posoudil počátek doby, za kterou žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně s poukazem na věci *Kordárna* a *ExaSoft Czech* zastává názor, že jí úrok přísluší již od okamžiku vyměření nadměrného odpočtu. Žalovaný tuto judikaturu vědomě nerespektoval a nenabídl ani žádné relevantní argumenty, které by NSS dosud nereflektoval.
10. Žalovaný podle žalobkyně májí nosné důvody rozsudku ve věci *ExaSoft Czech*, které nejsou založeny na úvaze, od jakého okamžiku jedná správce daně protiprávně, nýbrž na tom, že okamžikem oznámení rozhodnutí o vyměření nadměrného odpočtu v nižší než tvrzené výši, dochází k úhradě nesprávně vyměřené daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.
11. Východisko žalovaného je principiálně nesprávné. Úrok obecně kompenzuje věřiteli nepříznivé důsledky pozdního uspokojení jeho peněžitého nároku. Rozhodný je tedy pohled věřitele, nikoli dlužníka. Není proto důležité, proč dlužník plní pozdě, a už vůbec, zda správce daně jedná zaviněně, či nikoli. Přijetí argumentace žalovaného by nutně vedlo k tomu, že by správce daně nebyl dostatečně motivován ukončit daňovou kontrolu co nejdříve.
12. Žalovaný se též mýlí, pokud tvrdí, že do uplynutí lhůty podle § 105 odst. 1 zákona o DPH nepostupoval správce daně protiprávně. V judikatuře SDEU neexistuje opora pro názor, podle kterého provádění daňové kontroly, která svou délkou přesahuje přiměřenou dobu nezbytnou k prověření oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet, je legitimním uplatňováním pravomoci správce daně, a nikoli protiprávním jednáním. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na bod 40 rozsudku SDEU ze dne 14. 5. 2020, C-446/18, *Agrobet CZ*, z něž lze podle žalobkyně dovodit, že je-li doba prověřování nepřiměřená, jde o nepřiměřený, a tedy protiprávní postup správce daně. V dané věci nelze o přiměřenosti vůbec uvažovat, neboť prověřování trvalo několik let. Protiprávní nečinnost správce daně při daňové kontrole konstatoval i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 29. 5. 2019, č. j. 43 Af 23/2018 – 50. V jeho průběhu žalobkyně marně usilovala o to, aby jí byla vyplacena alespoň nesporná část nadměrného odpočtu. I kdyby bylo relevantní, zda správce daně postupoval protiprávně, vznikl žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně za období, po které trvala tato nečinnost.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že úrok z neoprávněného jednání správce daně připadá v úvahu pouze za období po vydání platebního výměru neuznávajícího nadměrný odpočet, který byl shledán nezákonným. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH je nutné respektovat jak u daňových subjektů, kterým je daňový odpočet zadržen, jelikož probíhá jeho prověřování, po němž bude vrácen, tak u subjektů, kterým zadržen není a bude vrácen po vyměření. Z odborné literatury plyne, že se úrok z odpočtu načítá jen do uplynutí lhůty pro vrácení. Zákon o DPH v § 105 odst. 1 tak v konečném důsledku brání zvýhodňování jedné skupiny daňových subjektů vůči druhé. Shodnou optikou je nutno nahlížet na situace, kdy je daňovým subjektům zadržován zákonně a kdy nezákonně.

14. Pokud by byl žalobkyni nárok na odpočet přiznán, zadržoval by do konce zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu správce daně peněžní prostředky v souladu se zákonem. Pro daňový subjekt není rozdíl, zda je mu nadměrný odpočet zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před vyměřením, či na základě rozhodnutí o tom, že na odpočet nemá nárok, které se následně ukáže jako nezákonné. V obou případech daňový subjekt nemá možnost disponovat s peněžními prostředky, které mu náleží.
15. Žalovaný poukazuje na rozsudek SDEU ze dne 24. 10. 2013, C-431-12, *SC Rafinăria Steauna Română*, podle kterého není důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu z pohledu osoby povinné k dani relevantní. Stejným způsobem musí být závěry SDEU aplikovány na situaci, kdy odpočet není vyplacen z důvodu nezákonného postupu správce daně. Žalovaný je přesvědčen, že pokud existuje zákonná lhůta k vrácení nadměrného odpočtu, pak po tuto dobu nemůže být považován postup správce daně za nezákonný. Rozsudek ve věci *Kordárna* podle žalovaného neřeší skutkově obdobnou situaci, neboť předmětem přezkumu nebylo rozhodnutí podle § 254 daňového řádu. K úroku podle § 254 daňového řádu se NSS vyjádřil pouze v *obiter dictu* a nadto jeho argumentace není ničím podložená. Na rozsudek *Kordárna* sice judikatura navázala, avšak pouze ve vztahu k § 155 odst. 5 daňového řádu. K otázce, proč se za dobu běhu zákonné lhůty k vrácení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona o DPH jedná o nezákonný postup, se judikatura dosud jednoznačně a dostatečně argumentačně podloženým způsobem nevyjádřila.
16. Žalovaný plně respektuje, že odepření nároku je aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným rozhodnutím. Nelze však přehlédnout, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu je splatnost nesprávně stanovené daně skutečností, která nastala později než „úhrada“. Podle žalovaného je pro daňové subjekty spravedlivé takové řešení, které bude respektovat konstrukci § 254 odst. 1 daňového řádu a současně speciální úpravu § 105 odst. 1 zákona o DPH.
17. Podle žalovaného může být samotné doručení rozhodnutí o stanovení daně ovlivněno daňovými subjekty. Není možné, aby byl počátek úročení úrokem podle § 254 daňového řádu určován na základě vůle či aktivity daňového subjektu podle toho, zda si rozhodnutí o stanovení daně převezme, zda mu bude doručeno fikcí, či zda se vůbec nepodaří doručit. Počátek úročení je třeba navázat na objektivní skutečnost, která nedůvodně nezvýhodní část daňových subjektů. Je proto nutné dospět k závěru, že až po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu zadržuje správce daně peněžní prostředky neoprávněně a počátek úročení nastává dnem následujícím po uplynutí třicetidenní lhůty.
18. K námitce protiprávní nečinnosti při daňové kontrole žalovaný uvádí, že nejde o neoprávněně jednání, které by zakládalo nárok na úrok, neboť není splněna ani jedna podmínka podle § 254 odst. 1 daňového řádu (existence rozhodnutí o stanovení daně, úhrada daně).
19. Žalovaný navrhuje, aby soud řízení přerušil, neboť u NSS probíhají řízení (sp. zn. 2 Afs 77/2021, 1 Afs 80/2021, 8 Afs 223/2021) týkající se stejné právní otázky.
20. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
21. V doplnění vyjádření ze dne 15. 11. 2022 žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 77/2021 – 34, konkrétně jeho bod 25, podle kterého rozsudek ve věci *Kordárna* ve vztahu k úroku podle § 254 daňového řádu skutečně váže povinnost výplaty úroku na uplynutí třicetidenní lhůty vyplývající z § 105 odst. 5 zákona o DPH, která začne

běžet od vyměření nadměrného odpočtu (viz body 21 a 36 rozsudku *Kordárna*). Podle žalovaného citované závěry potvrzují, že postupoval správně, pokud zohlednil lhůtu podle § 105 odst. 1 zákona o DPH.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

22. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
23. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
24. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili.

Posouzení žaloby

25. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu „[d]ojde-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 vyšší 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy“.
26. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH „[v]znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu“.
27. Mezi účastníky řízení není sporná skutečnost, že žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, sporu není ani o částce, z níž má být úrok počítán, úroková sazba a ani konec doby úročení. Sporný je toliko počátek doby úročení.
28. Žalobkyně zastává názor, že počátek doby úročení se má odvíjet od okamžiku doručení platebních výměrů, které později byly shledány nezákonnými, žalovaný je naopak přesvědčen, že tento okamžik bylo nutno určit pomocí § 105 odst. 1 zákona o DPH, tedy tak, že by nastal po uplynutí třicetidenní lhůty k vrácení nadměrného odpočtu počítané ode dne vydání (nezákonných) platebních výměrů.
29. Pro posouzení sporné otázky je podstatné, že žalobkyně v daňových tvrzeních nárokovala nadměrné odpočty. Správce daně na základě provedených daňových kontrol žalobkyni vyměřil nadměrné odpočty, ovšem v nižší než nárokované výši. Platební výměry žalovaný změnil tak, že žalobkyni přiznal nárok na odpočty ve výši tvrzené v daňových přiznáních. V tomto ohledu jsou tak skutkové okolnosti nyní posuzované věci v zásadě shodné jako ve věci *Kordárna*.
30. Soud předesílá, že sporná otázka již byla judikaturou plně vyřešena. Kromě rozsudků *Kordárna* a *Exasoft Czech* jde o rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018 – 29, č.

3842/2019 Sb. NSS, *Cerepa*, ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45, *CarTec Ostrava*, či rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 6. 2021, č. j. 55 Af 54/2020 – 41, *Sport Works*. Soud nesouhlasí se žalovaným, že tato judikatura nereflektuje rozdíl mezi úroky podle § 155 odst. 5 a § 254 odst. 1 daňového řádu, či že by závěry z ní plynoucí nebyly „dostatečně podložené“. Naopak, soud má za to, že níže citované judikatorní závěry jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc, a neshledal žádný důvod, proč by se od nich měl odchýlit. Plně z nich proto vychází.

31. Soud připomíná, že primárním účelem úpravy obsažené v § 254 daňového řádu je paušalizovaná náhrada újmy vzniklé daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení ceny peněz, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (srov. rozsudky ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, bod 49, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, bod 35 a 43). Z toho důvodu se ostatně takto přiznané úroky dle § 254 odst. 6 daňového řádu započítávají na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.
32. Jak vyplývá z rozsudku *Kordárna*, prověřuje-li správce daně nárok na odpočet zákonem předpokládaným způsobem, je cenou, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít, úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Prokáže-li se prověřováním, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti (nárok je tedy přiznan v původně tvrzené výši), není důvodu plátcovi za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 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 plátcovi 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. Plátcovi 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 plátcovi disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku*“ (bod 41 rozsudku *Kordárna*).
33. Jak doplnil NSS v rozsudku *Cerepa* (bod 21 a násl.), tento závěr byl učiněn taktéž na základě judikatury Soudního dvora, jež ve věci *Kordárna* NSS analyzoval. Vychází též z obecných principů neutrality daně z přidané hodnoty a proporcionality. Pro daňový subjekt totiž není rozdíl, zda je mu nadměrný odpočet zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před samotným vyměřením, či na základě rozhodnutí správce daně o tom, že na odpočet nemá nárok, které se následně ukáže jako nezákonné. Důsledek pro daňový subjekt je v obou případech stejný – nemožnost disponovat s peněžními prostředky, které mu náleží. Naopak lze říci, že druhá varianta má pro daňový subjekt ještě závažnější následky. V případě zadržování odpočtu před vyměřením v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly se jedná o preventivní opatření, které nijak nepředjímá výsledek těchto postupů. Obdobný závěr vyslovil též SDEU v rozsudku *SC Rafinăria Steaua Română* (na který ostatně poukazuje ve vyjádření k žalobě též

žalovaný, byť z něj dovozuje odlišné závěry), v němž konstatoval, že: „pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nabrzeny zaplacením úroků z prodlení.“ Dále uvedl: „Kromě toho je třeba konstatovat, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu 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.“ Z výše uvedeného plyne, že závěry SDEU ohledně povinnosti správce daně vyplatit za zadržovaný odpočet úroky, ze kterých vycházel NSS právě v rozsudku *Kordárna*, musí být aplikovány stejným způsobem i na situaci, kdy odpočet není vyplacen z důvodu nezákonného postupu správce daně.

34. Z bodů 39 až 42 rozsudku *Kordárna* dále 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. Nejvyšší správní soud 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 ubrazení 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 ubrazení 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“ (bod 42 rozsudku *Kordárna*, důraz přidán soudem). Tyto závěry potvrdil NSS i v navazující judikatuře (viz např. bod 26 rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 – 33, či bod 11 rozsudku *ExaSoft Czech*).
35. Žalovaný přiznal žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až počínaje dnem 20. 8. 2019, neboť v rozporu s rozsudkem *Kordárna* navázal počátek úročení nadměrného odpočtu až na marné uplynutí 30denní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, která počala plynout vydáním platebního výměru. V rozsudku *Kordárna* i navazující judikatuře je však bez jakýchkoliv pochybností jasně uvedeno, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží za období počínající následujícím dnem po doručení platebního výměru. V daném případě tak žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu náležel již od 23. 7. 2019. 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 odchylovací 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 částce nadměrného odpočtu, která nezákonným platebním výměrem vyměřena žalobkyni nebyla. Nezákonnost platebního výměru je natolik významnou okolností, že správce daně není oprávněn bezplatně zadržovat 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. To ostatně plyne i z rozsudku ve věci *CarTec Ostrava* (do jehož vydání žalovaný požadoval přerušit soudní řízení), v němž NSS uzavřel, že § 105 odst. 1 zákona o DPH se týká situací, kdy k vyměření nadměrného odpočtu dojde na základě daňového tvrzení a nikoliv v důsledku rozhodnutí odvolacího orgánu, který zrušil (resp. změnil) pro nezákonnost předchozí platební výměr správce daně. V posuzované věci tak § 105 odst. 1 zákona o DPH vůbec nelze aplikovat. Soud se s žalovaným neztotožňuje v názoru, že daný přístup je diskriminační, neboť přistupuje k daňovým subjektům v obdobném postavení rozdílně. Podstatné totiž je, že nejde o daňové subjekty v obdobném postavení, neboť v případě, kdy je daňový odpočet zadržován zákonně, nelze vůbec uvažovat o vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Není proto ani důvodu, aby se na otázku okamžiku vzniku nároku na tento úrok podpůrně používala pravidla týkající lhůty pro vyplacení zákonně zadržovaného rozpočtu.

36. Na shora uvedeném nic nemění ani závěry vyslovené v bodu 25 rozsudku NSS č. j. 2 Afs 77/2021 – 34, na který poukazuje žalovaný v doplnění vyjádření k žalobě. NSS v citované pasáži tohoto rozsudku odkázal na závěry vyslovené v bodech 21 a 36 rozsudku *Kordárna*, na jejichž základu dospěl k závěru o aplikovatelnosti § 105 odst. 5 (*správně § 105 odst. 1, pozn. soudu*) zákona o DPH ve vztahu k úroku podle § 254 daňového řádu. V těchto bodech však rozsudek *Kordárna* zmiňuje § 105 odst. 1 zákona o DPH v souvislosti se „standardní“ situací, kdy je nadměrný odpočet vyměřen na základě daňového tvrzení či zákonným platebním výměrem. Nehovoří zde o situaci, která nastala v nyní projednávané věci, kdy došlo k nezákonnému vyměření daně a nezákonné platební výměry byly následně v odvolacím řízení změněny tak, že výsledná daň (nadměrný odpočet) odpovídá původním tvrzením daňového subjektu. Jak soud uvedl shora, tyto situace je třeba odlišovat. Způsob, jakým má být stanoven počátek doby úročení podle § 254 odst. 1 daňového řádu v případě, kdy v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část, se rozsudek *Kordárna* výslovně zabýval v bodu 42 (na který žalovaným citovaným rozsudek NSS v bodu 25 vůbec neodkazuje) a výslovně uzavřel, že tento okamžik se odvíjí ode dne doručení nezákonného platebního výměru (počátek doby úročení nastává následující den). Ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH se v takovém případě neuplatní, což potvrzuje i shora citovaný rozsudek ve věci *CarTec Ostrava*.
37. S ohledem na shora uvedené se již soud nezabýval námitkami, podle kterých nezákonnost postupu správce daně způsobila již protiprávní nečinnost při daňové kontrole (podle žalobkyně daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouhou dobu), neboť jak již soud uvedl shora, nezákonnost jednání správce daně byla v dané věci založena vydáním nezákonných platebních výměrů, kterými žalobkyni nebyla přiznána část tvrzených nadměrných

odpočtů. Délka, po kterou byly nadměrné odpočty zadržovány z důvodu vedení daňových kontrol, je zohledněna v době, za kterou jsou žalobkyni přiznány úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Rozhodnutí o těchto úrocích však nejsou předmětem přezkumu v nynější věci. Otázka přiměřenosti délky prověřování uplatněných nároků na odpočet je tak v souzené věci irelevantní.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

38. Soud ze shora uvedených důvodů napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem soudu.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni naopak právo na náhradu nákladů řízení náleží. Ty sestávají z nákladů spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý ze dvou úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Náhrada daně z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí 21 % z 6 800 Kč, tj. 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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 23. listopadu 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu