



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Faisala Husseiniho a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, se sídlem Čs. armády 1979, Kladno, zast. Mgr. Petrou Hrachy, advokátkou se sídlem Cihlářská 643/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, čj. 28410/20/5100-41453-711335, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2021, čj. 55 Af 54/2020-41,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou, do kterého okamžiku náleží oprávněnému daňovému subjektu úrok z důvodu nepřiměřené délky prověřování daňového odpočtu, a od kterého okamžiku navazující úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ve věci jde také o to, zda se v situaci, kdy je daňovému subjektu po nepřiměřeně dlouhé době prověřování vyměřen daňový odpočet, přičemž se posléze toto vyměření ukáže nezákonným, uplatní při určení okamžiku rozhraničení mezi zmíněnými typy úroků třicetidenní lhůta dle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně si v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 nárokovala nadměrný odpočet ve výši 694 610 Kč. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) po daňové kontrole dne 5. 5. 2016 vydal platební výměr čj. 2528087/16/2110-52523-201794 (dále jen „platební výměr“), kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 210 Kč. Po provedeném soudním přezkumu žalovaný rozhodnutím z 10. 1. 2020, čj. 767/20/5300-22444-702525, změnil platební výměr tak, že přiznal žalobkyni nárok na nadměrný odpočet v původně uplatněné výši. Nadměrný odpočet byl žalobkyni vyplacen dne 22. 1. 2020.

[3] Poté správce daně žalobkyni rozhodnutím z 20. 1. 2020 přiznal úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu z částky 694 400 Kč za období od 17. 9. 2015 do 6. 6. 2016 a z částky 210 Kč za období od 17. 9. 2015 do 10. 5. 2016. Dále správce daně rozhodnutím z 27. 1. 2020, čj. 145468/20/2110-52521-201794 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), přiznal žalobkyni dle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 372 539 Kč za období od 7. 6. 2016 do 22. 1. 2020.

[4] Proti prvostupňovému rozhodnutí (o úroku z neoprávněného jednání správce daně) i rozhodnutí o úroku z daňového odpočtu podala žalobkyně společné odvolání. V něm mj. uváděla, že by jí měl být úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznan za dobu „od nezákonného vyměření daně do zaplacení nadměrného odpočtu“. Žalovaný rozhodl o odvolání dvěma samostatnými rozhodnutími.

[5] Odvolání vůči prvostupňovému rozhodnutí (o úroku z neoprávněného jednání správce daně) žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím a zároveň jím prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Vyslovil se zejména tak, že není možné při rozhodování o úroku dle § 254 daňového řádu odhlédnout od § 254a odst. 2 daňového řádu a úroku v něm upraveného. Toto ustanovení výslovně stanoví počátek i konec doby, po kterou tento úrok (v souvislosti s prověřováním oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu) vzniká. Dle § 254a daňového řádu se úrok z daňového odpočtu přiznává do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Daná lhůta se odvíjí od vyměření nadměrného odpočtu, přičemž § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví správci daně povinnost vrátit nadměrný odpočet bez žádosti do třiceti dnů. Až poté, je-li konstatována nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně v nalézacím řízení, v jehož důsledku nebyl vyplacen nadměrný odpočet v tvrzené výši, přichází do úvahy přiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Souběh obou typů úroků je vyloučen. Požadavek na přiznání úroku dle § 254 daňového řádu již k datu vyměření daně, resp. vydání platebního výměru, by kolidoval se zvláštní úpravou podle § 254a daňového řádu. Navíc je vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně výslovně spojen s úhradou daně, nikoli jen s vydáním nezákonného rozhodnutí. Úhrada se v daném případě pojí až s okamžikem marného uplynutí lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. Během lhůty, kterou zákon výslovně dává správci daně k vyplacení odpočtu, nelze hovořit o neoprávněném zadržování odpočtu.

[6] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. V ní uvedla především to, že konstrukce stanovení počátku lhůty pro určení úroku z neoprávněného jednání správce daně je v rozporu se zákonem a ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z této judikatury vyplývá, že v případě vydání nezákonného rozhodnutí správce daně náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu již ode dne

pokračování

doručení nezákonného rozhodnutí. Konkrétně to znamená, že žalobkyni měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně již ode dne doručení platebního výměru, nikoli až ode dne 7. 6. 2016. Podobně měl být vyplacen úrok z částky 210 Kč, to však žalovaný zcela opomenul.

[7] Rozsudkem označeným v záhlaví krajský soud žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. V podstatných aspektech věci se ztotožnil s názorem žalobkyně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že vydání platebního výměru a jeho oznámení daňovému subjektu 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 dani z přidané hodnoty, která plyne v návaznosti na vydání platebního výměru.

II. Kasační stížnost žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Kasační stížnost se týká otázky počátku úročení úrokem dle § 254 daňového řádu. Dle stěžovatele ze znění § 254 daňového řádu a rovněž ze samotného smyslu úroku z neoprávněného jednání správce daně plyne, že tento úrok připadá v úvahu pouze za období po vydání platebního výměru správcem daně neuznávajícího nadměrný odpočet, který byl shledán nezákonným. V takovém případě je nutno zohlednit rovněž § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, dle něhož *vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.*

[10] Podle stěžovatele je nutné § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty respektovat jak u daňových subjektů, kterým je daňový odpočet zadržen, jelikož probíhá jeho prověřování a bude vyměřen až po ukončení prověřování, tak u subjektů, kterým zadržen není a bude vrácen po vyměření (tj. neprobíhá prověřování). Zákon stanoví časovou hranici, která omezuje načítání úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, neboť úrok se načítá jen do uplynutí lhůty pro vrácení daňového odpočtu. Respektování § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty brání předem nepředvídatelnému rozlišování mezi těmi, kterým je daňový odpočet zadržen a těmi, kterým zadržen není. V konečném důsledku brání zvýhodňování jedné skupiny daňových subjektů vůči druhé. Dle stěžovatele je shodnou optikou nutno nahlížet rovněž na situace, kdy je daňovým subjektům daňový odpočet zadržován zákonně a kdy je zadržován nezákonně.

[11] Dle stěžovatele je pro posuzovanou věc stěžejní, že pokud by byl nárok na odpočet daňovému subjektu přiznán, správci daně by běžela třicetidenní lhůta podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty k vrácení nadměrného odpočtu. Do konce zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu správce daně zadržuje peněžní prostředky v souladu se zákonem. Tím, že správce daně prošetřuje oprávněnost a správnost uplatněného odpočtu, neporušuje žádnou právní normu, naopak plní svou zákonnou povinnost zjistit a stanovit daň ve správné výši. Proto je den následující po skončení lhůty k vrácení nadměrného odpočtu ve smyslu § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prvním úročeným dnem

(počátek úroku z neoprávněného jednání správce daně), neboť do té doby se jednalo ze strany správce daně o zákonný postup. Není důvodu tuto specifickou třicetidenní lhůtu, stanovenou ve prospěch správce daně, respektovat v případě zákonného stanovení daně a přehlížet ji v případě nezákonného stanovení daně. Pro daňový subjekt totiž není rozdíl, zda mu je nadměrný odpočet zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před samotným vyměřením, či na základě rozhodnutí správce daně (které se následně ukáže jako nezákonné) o tom, že na odpočet nemá nárok. Naopak při nerespektování třicetidenní lhůty dle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty by docházelo k nerovnosti mezi daňovými subjekty; v konečném důsledku tedy ke zvýhodňování jedné skupiny daňových subjektů vůči druhé. Žalobkyně by neměla být zvýhodněna proto, že správce daně vydal nezákonný platební výměr, oproti daňovému subjektu, vůči němuž vydá správce daně zákonný platební výměr a který je povinen následně strpět bezplatné zadržování nadměrného odpočtu až po dobu 30 dnů. Po uplynutí třicetidenní lhůty je daňový subjekt za vydání nezákonného platebního výměru totiž odškodněn, a to prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[12] Výklad krajského soudu je nesprávný a nerespektuje příslušnou právní úpravu. Judikatura, na kterou se krajský soud odvolával, řešila částečně odlišný problém a také není dostatečně argumentačně podložena, resp. se vyjadřovala k jiné právní úpravě. Nyní nastolenou otázku naopak Nejvyšší správní soud dosud výslovně neřešil.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Jak vyplývá z vymezení věci uvedeného v části I. tohoto rozsudku, klíčovou otázkou je určení okamžiku, kdy končí úročení z důvodu nepřiměřené délky prověřování daňového odpočtu a kdy začíná úročení z důvodu neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Konkrétně jde v projednávané věci o to, zda úrok z neoprávněného jednání správce daně má žalobkyni náležet již od dne doručení nezákonného platebního výměru dne 5. 5. 2016 (resp. ode dne následujícího), či zda to má být od 7. 6. 2016, tj. po uplynutí lhůty 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. S ohledem dále uvedené závěry Nejvyšší správní soud dodává, že nastolenou otázku řeší z hlediska právní úpravy účinné pro zdaňovací období únor 2015.

[16] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (v rozhodném znění) *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.*

[17] Dle § 105 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty *vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.*

pokračování

[18] Další ustanovení, které z níže uvedených důvodů nelze ponechat bez povšimnutí, je § 254a odst. 2 daňového řádu. Dle rozhodného znění *úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*

[19] Ve věci není sporu o tom, že doba prověřování odpočtu daně z přidané hodnoty byla nepřiměřeně dlouhá, a že žalobkyni z tohoto důvodu náleží příslušný úrok (to je však předmětem jiného rozhodnutí žalovaného). Zároveň není sporu o tom, že byly naplněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu z důvodu nezákonnosti platebního výměru. Jak již bylo řečeno, sporné je pouze rozhranění mezi oběma těmito úroky. V tomto kontextu je ovšem třeba se zabývat také smyslem a souvislostmi obou těchto úroků a tím, jak se k aplikaci dotčené právní úpravy postavila judikatura.

[20] Smyslem úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu je dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Obdobně představuje úrok z neoprávněného jednání správce daně „satisfakci osobám, které byly – z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu – povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, bradit nemusely“ (rozsudek NSS z 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS). Tento „[ú]rok by tedy měl daňovému subjektu nabrazovat újmu, jež spočívá v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně“ (rozsudek NSS z 28. 11. 2018, čj. 3 Afs 12/2017-51, bod 38). V praxi se oba typy pochybení správce daně – nepřiměřená doba prověřování odpočtu a následné nezákonné rozhodnutí – mohou vyskytovat společně (jako ostatně i v případě žalobkyně). Právě v takových situacích se objeví nutnost určit konec úročení jedním typem úroku a začátek úročení druhým typem úroku.

[21] Otázka úroku náležejícího ze zadržování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty při prověřování daňových povinností správcem daně nebyla od počátku jednoznačná. V České republice totiž neexistovala žádná výslovná právní úprava, která by umožňovala poskytnout daňovému subjektu úrok z důvodu nepřiměřené délky prověřování daňového odpočtu, což odporovalo právu Evropské unie (k tomu podrobněji krajský soud v bodech 16 a 17 jeho rozsudku). Reakci na tuto situaci představoval rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, *Kordárna*. Ten konstatoval, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet, 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 plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené analogicky podle § 155 odst. 5 daňového řádu (úrok z vratitelného přeplatku). Tím Nejvyšší správní soud vyplnil mezeru v zákoně (nedostatek právní úpravy úroku za nepřiměřeně dlouhé zadržování odpočtu).

[22] Jak uvedl i krajský soud v bodě 20 napadeného rozsudku, na rozsudek *Kordárna* zákonodárce reagoval přijetím zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. S účinností ode dne 1. 1. 2015 (do dne 30. 6. 2017) jím do daňového řádu zařadil právě nový § 254a (citovaný shora v bodě [18]). Ani tato právní úprava však z hlediska souladu s právem Evropské unie neobstála. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, *EP ENERGY*. V jeho bodě 48 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „§ 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za niž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.“ Z toho plyne, že „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*“ (rozsudek *EP ENERGY*, bod 51). Rozsudek *EP ENERGY* se tak vyslovil k totožné právní úpravě, jaká je posuzována nyní, a plyne z něj, že namísto § 254a daňového řádu je třeba i nadále aplikovat § 155 odst. 5 daňového řádu, a to podle pravidel stanovených v rozsudku *Kordárna*. Ustanovení § 254a daňového řádu je tedy pro posouzení této věci nepodstatné.

[23] Jak uvedl krajský soud v bodě 23 napadeného rozsudku, z bodů 39 až 42 rozsudku *Kordárna* vyplývá, že úroky dle § 155 odst. 5 daňového řádu a § 254 odst. 1 daňového řádu se uplatňují komplementárně. Daňovému subjektu v jednotlivých obdobích náleží v závislosti na důvodu, pro který nebyl nadměrný odpočet vyplacen, buď úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Zároveň se Nejvyšší správní soud výslovně zabýval tím, kterým z úroků a za jaké období má být daňovému subjektu nemožnost disponovat s částkou uplatněného nadměrného odpočtu kompenzována.

[24] Nejvyšší správní soud tak v bodě 42 rozsudku *Kordárna* jednoznačně uvedl, 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 z částky 676.433 Kč. Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu“ (pozn.: zvýraznění doplněno).

[25] Nejvyšší správní soud v citované judikatuře sledoval potřebu adekvátní kompenzace daňovému subjektu, který byl postižen různými formami nesprávného postupu správce daně. Přiměřenost této kompenzace řešil především z hlediska úročeného období, přičemž její výši navázal na parametry stanovené v § 155 odst. 5 daňového řádu. Zároveň zohledňoval provázanost jednotlivých typů úroků, přičemž z jeho rozhodnutí plyne mimo časového rozhraní mezi těmito úroky také to, aby zde nebylo žádné neúročené období

pokračování

(tedy přetržka mezi režimem úroku z nepřiměřeně dlouhého prověřování odpočtu a úrokem z neoprávněného jednání správce daně).

[26] K argumentaci stěžovatele uvádí Nejvyšší správní soud, že problematiky aplikace § 105 zákona o dani z přidané hodnoty v obdobných případech se dotkl již v rozsudku *Kordárna* (byť lze přiznat, že se v něm nejednalo o jádro posuzované otázky a tento rozsudek se týkal období, kdy ještě nebyl přijat § 254a daňového řádu). Konkrétně zmínil § 105 zákona o dani z přidané hodnoty v bodech 21 a 36. V bodě 36 však jeho aplikaci dal do souvislosti s vyměřením nadměrného odpočtu „za obvyklého běhu věci“, tedy v situaci, kdy správce daně vyměří nadměrný odpočet „včas“.

[27] V daném smyslu se Nejvyšší správní soud vyslovil také v rozsudku z 25. 10. 2022, čj. 2 Afs 77/2021-34. V tomto případě, stejně jako nyní, stěžovatel argumentoval pravidlem vyplývajícím z § 105 zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku čj. 2 Afs 77/2021-34 uvedl, že „[v]e vztahu k úroku podle § 254 daňového řádu tento rozsudek [Kordárna] 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 [...]“. Na tyto závěry stěžovatel odkázal ve svém vyjádření z 9. 12. 2022. Zároveň však opomněl uvést, že v tomtéž bodě citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud dodal, že „[l]hůta podle § 105 odst. 5 [správně dle § 105 odst. 1] zákona o DPH je však akceptovatelná jen tam, kde se rozhoduje pouze o úroku podle § 254 daňového řádu“ (pozn.: zvýraznění doplněno). I z tohoto rozsudku tedy plyne, že v případě, že správce daně v souvislosti se svým nezákonným jednáním rozhoduje jak o úroku z důvodu nepřiměřené délky prověřování odpočtu, tak o úroku z neoprávněného jednání, ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se neaplikuje a postupuje se ve smyslu rozsudků *Kordárna* a *EP ENERGY*.

[28] Zde Nejvyšší správní soud pro úplnost poznamenává, že v bodě 25 rozsudku čj. 2 Afs 77/2021-34 částečně korigoval úvahu, kterou Krajský soud v Praze uvedl ve vztahu k aplikaci § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v bodě 36 rozsudku z 29. 3. 2021, čj. 55 Af 19/2019-32, a která se shoduje s úvahou vyjádřenou v bodě 24 nyní přezkoumávaného rozsudku. Ta se týkala z pohledu neaplikace § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zdůrazňování hlediska nezákonnosti platebního výměru, zatímco klíčový je především „souběh“ nepřiměřené délky prověřování daňového odpočtu a následného nezákonného platebního výměru. I nyní tedy Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu dílčím způsobem upřesňuje. To však nic nemění na celkové správnosti napadeného rozsudku.

[29] V intencích citované judikatury je třeba také vykládat problematiku „splatnosti“ daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, kterou stěžovatel zdůrazňuje. V situaci, kdy judikatura z důvodu rozporu s unijním právem dospěla k závěru o neaplikovatelnosti § 254a daňového řádu (minimálně ve znění účinném do 30. 6. 2017), bylo třeba řešit návaznost úroků z nepřiměřeně dlouhého prověřování odpočtu a z neoprávněného jednání správce daně „autonomně“ tak, aby zde nebylo žádné neúročené období (a zároveň zde nebylo dvojí úročení za totéž období). Toto řešení spočívá právě v tom, že se jako

rozhodný okamžik pro konec jednoho typu úročení a počátek druhého typu úročení určí den doručení platebního výměru (nezákonného rozhodnutí).

[30] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů považuje rozsudek krajského soudu za zákonný a závěry v něm vyslovené za správné a přiléhavé (vyjma dílčí výhrady zmíněné v bodě [28] nynějšího rozsudku). Úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni náležel již ode dne následujícího po doručení platebního výměru.

[31] Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že lze do jisté míry pochopit i stěžovatelovu argumentaci. Zároveň však nespatřuje důvod pro odchýlení se od své dosavadní judikatury (např. rozsudek z 1. 4. 2022, čj. 1 Afs 80/2021-45, který poukazoval ještě na další hlediska pro nepoužití § 105 zákona o DPH, či rozsudek čj. 2 Afs 77/2021-34, které oba navazují na rozsudky *Kordárna* a *EP ENERGY*). Daňový řád nebyl v § 254a ve znění účinném do 30. 6. 2017 eurokonformní, a tedy ani aplikovatelný (bod [22] tohoto rozsudku), k čemuž je třeba s ohledem na vzájemnou provázanost třeba přihlížet i v případě aplikace § 254 daňového řádu (bod [29]). Pokud zákonodárce přijme takovou úpravu dané problematiky, která bude v souladu s právem EU, nelze vyloučit, že bude možné opustit hledisko okamžiku „doručení platebního výměru“, a pro návaznost jednotlivých typů úroků se bude postupovat dle „obecných“ pravidel vyplývajících např. z § 105 zákona o dani přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud však projednávanou otázku posuzuje právě s ohledem na znění daňového řádu účinného do 30. 6. 2017 a nepředjímá, jak judikatura posoudí situaci za účinnosti pozdější právní úpravy. V jejím světle bude určení okamžiku pro rozlišení jednotlivých typů úroků o to důležitější, bude-li jejich výše rozdílná (v posuzovaném případě se však shoduje; i to je důvod, proč nyní není závažného důvodu pro postup dle § 17 s. ř. s., tedy postoupení věci rozšířenému senátu).

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně nečinila v řízení o kasační stížnosti žádný úkon, proto soud náhradu nákladů nepřiznal (§ 60 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu