



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců Mgr. Heleny Nutilové, a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika, ve věci

žalobce: **Ing. Martin Kolář**, DIČ CZ730205218
sídlem Bavorovské Svobodné Hory 280, 387 73 Bavorov
zastoupen Advokátní daňovou kanceláří Hajdučík, s.r.o.
sídlem Sluneční nám. 14/2588, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**
sídlem Mánesova 180/3a, 371 87 České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 7. 3. 2024, č. j. 370003/24/2211-50523-304672,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2024, č. j. 370003/24/2211-50523-304672, **se ruší** a věc **se** žalovanému **vrací** k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce byl v souladu § 251a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s přihlédnutím k ustanovení části první, čl. II bodu 11 a 12, zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, správcem daně dne 15. 11. 2023 vyrozuměn o výši úroků z nesprávně stanovené daně z přidané hodnoty (resp. souvisejícího penále a úroků z prodlení) za konkrétní zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015. Námitkám uplatněným žalobcem dle § 251a odst. 4 daňového řádu bylo žalobou napadeným rozhodnutím částečně vyhověno, když vyrozuměním uvedené výše úroků byly žalovaným za jednotlivá zdaňovací období navýšeny, neboť správce daně nesprávně určil počáteční den úročení nesprávně stanovené daně, resp. souvisejícího penále a úroků z prodlení.
2. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 20. 5. 2024 žalobce brojí proti postupu žalovaného souvisejícímu s výše popsáním předepsáním úroku. Předně je namítáno nesprávné určení počátku doby, za kterou žalobci vznikl nárok z nesprávně stanovené daně. Daňové orgány počátek úročné doby vztáhly ke dni 18. 4. 2019, kdy na úhradu úroku z prodlení byla v souladu s § 152 daňového řádu přiřazena platba připsaná na osobní daňový účet žalobce. Uvedený postup však žalobce hodnotí jako nesprávný, neboť úrok z prodlení vzniká ze zákona, v daném případě tak úroky z prodlení vznikly v okamžiku splatnosti doměřené daně, který je odvozen z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599 a připadl na den 22. 2. 2019 (co do data splatnosti se žalobce shoduje se žalovaným). Úroky z prodlení byly dle žalobce uhrazeny dne 25. 2. 2019, neboť částky předčasně zaplaceného penále měly být užity na úhradu úroku. Penále totiž bylo splatné až dne 9. 3. 2019, neboť lhůta splatnosti penále byla 30 dnů, nikoli 15 dnů, jak uvádí žalovaný.
3. Ke dni 19. 2. 2019 vykazoval žalobcův osobní daňový účet přeplatek ve výši 3 742 293 Kč, který byl dostatečný pro úhradu všech žalobcových nedoplatků stanovených rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599. Žalovaný uvedl, že při určení počátečního dne úročení nesprávně stanoveného úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty nemohl k obrátům na osobním daňovém účtu na dani z příjmů fyzických osob žalobce přihlédnout - platby žalobcem dobrovolně uhrazené dne 22. 11. a dne 23. 11. 2017 v celkové částce 3 563 188 Kč byly následně v letech 2018 a 2019 zkonsumovány na úhradu dodatečně doměřených daňových povinností za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2016 včetně penále za roky 2013 a 2014 a úroku z prodlení za rok 2013 a 2016 a zálohy splatné ke dni 15. 3. 2019. Daň z příjmů fyzické osoby za rok 2016 však žalobci nebyla nikdy doměřena, a k této konkrétní dani tak žalobci ani nemohly vzniknout úroky z prodlení. Žalovaný tak dle žalobce postupoval nezákonně, pokud tyto fiktivní doměrky zohlednil při výpočtu úroku dle § 254 daňového řádu.
4. Základ pro výpočet úroku dle posledně uvedeného ustanovení mohly snížit pouze doměrky daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014.
5. Žalobce dále zpochybňuje daňovými orgány aplikovanou sazbu úroku podle § 254 daňového řádu, která je dle jeho názoru neeurokonformní, neboť je rozporná s čl. 183 Směrnice Rady Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) a neodpovídá judikatuře Soudního dvora EU. Uvedená směrnice má přímý účinek, a proto by její úprava měla být aplikována přednostně. K tomu žalobce cituje závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, týkající se přímé aplikovatelnosti unijního práva. Poukazováno je taktéž na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47, kterým byl shledán rozpor daňového odpočtu dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 s čl. 183 Směrnice o DPH. Žalovaný měl nárok žalobce posoudit i z hlediska souladnosti vnitrostátní úpravy s právem EU a této povinnosti se nemohl zprostit odkazem na zákonnost. Jako vodítko pro daňové orgány v otázce přiměřenosti úroků žalobce označil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47 a citováno bylo taktéž z rozhodnutí uvedeného soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48, podle kterého je třeba při porovnání sazby úroku podle § 254a daňového řádu ve znění před novelou č. 283/2020 Sb., vycházet z veřejné databáze ARAD.

II. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K otázce počátečního dne úročení neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k úroku z prodlení žalovaný ve shodě s žalobcem v prvé řadě uvedl, že úrok z prodlení vzniká ze zákona vždy od původního dne splatnosti daně a je závislý na tom, zda byla daň doměřena. Pokud byla doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vzniká úrok z prodlení počínaje pátým dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, případně od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby (§ 254 odst. 2 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021). Splatnost doměřené daně (v náhradní lhůtě splatnosti) je v nynější věci odvislá od rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599, k daňovému nedoplatku přirůstající úrok z prodlení ovšem vzniká a je splatný ze zákona vždy od původního dne splatnosti daně.
7. Žalobce provedl úhradu jistiny na stanovené dani dne 23. 11. 2017, na základě toho byl žalovaným dne 19. 3. 2019 předepsán úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty na osobní daňový účet žalobce. Úrok byl splatný v den, ve kterém byly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.
8. Žalobce se dle žalovaného mylí v tvrzení, dle kterého penále bylo splatné až dne 9. 3. 2019 (lhůta splatnosti byla dle žalobce 30 dnů, nikoli 15 dnů). K tomu žalovaný odkázal na § 251 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je penále splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze kterého se penále vypočte. Pokud je daň a penále vyměřeno jediným platebním výměrem, je na základě § 251 odst. 3 *in fine* penále splatné ve stejném termínu jako doměřená daň, přičemž dodatečně doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. V nynější věci byla daň stanovená rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599, splatná v náhradní lhůtě splatnosti do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru a ve stejné lhůtě do 22. 2. 2019 bylo splatné penále (stanovené totožným platebním výměrem).
9. Žalovaný dále poukázal na znění § 152 odst. 1 a 4 daňového řádu a na pořadí úhrady splatných daňových pohledávek. V návaznosti na § 154 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že dne 22. 2. 2019 vykazoval osobní daňový účet žalobce přeplatek v částce 110 744 Kč, ode

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

dne 25. 2. 2019 byla na tomto účtu žalobce částka 462 589 Kč. Částka 351 845 Kč byla žalovaným použita k úhradě dlužného penále s datem úhrady 25. 2. 2019 – to bylo splatné dne 22. 2. 2019. Zbývající zůstatek ve výši 110 744 Kč byl žalovaným zapraven na úhradu daňového nedoplatku na úroku z prodlení za zdaňovací období listopad, prosinec 2013 a květen, červenec 2014. Z tohoto důvodu žalovaný určil jako počáteční den úročení nesprávně stanoveného úroku z prodlení datum 25. 2. 2019. Dne 18. 4. 2019 byla ve prospěch daňového účtu žalobce provedena platba ve výši 701 257 Kč. Tato částka byla použita na úhradu nedoplatku na úroku z prodlení za zdaňovací období srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2014 a únor, březen, duben, květen a červen roku 2015. Z tohoto důvodu žalovaný určil jako počáteční den úročení nesprávně stanoveného úroku z prodlení datum 18. 4. 2019.

10. Žalovaný uzavřel, že penále nebylo splatné dne 9. 3. 2019, jak nesprávně uvádí žalobce, úroky z prodlení byly uhrazeny ke dni 25. 2. 2019 a ke dni 18. 4. 2019.
11. K žalobcem uváděnému přeplatku ve výši 3 742 293 Kč, který měl být dle jeho názoru dostatečný pro úhradu všech nedoplatků daných rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599, žalovaný uvedl, že jde o souhrnný údaj evidovaných obrátů na dani z přidané hodnoty, dani z příjmů fyzických osob, dani silniční a dani z nemovitých věcí. Obraty na osobním daňovém účtu daně silniční a daně z nemovitých věcí byly zcela zkonsumovány na úhradu předpisů daňových povinností, případně záloh v roce 2019. Současně nemohlo být přihlédnuto ani k obrátům na osobním daňovém účtu na dani z příjmů fyzických osob, neboť platby žalobce v celkové částce 3 563 188 Kč byly v roce 2018 a 2019 zkonsumovány na úhradu dodatečně doměřených daňových povinností za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2016, včetně penále za roky 2013 a 2014 a úroku z prodlení za rok 2013 a 2016 a zálohy na daň splatné ke dni 15. 3. 2019. Žalovaný k tomuto dále poznamenal, že se žalobce mylí, pokud tvrdí, že mu nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2016, ta mu byla stanovena dne 2. 1. 2018 na základě jím podaného dodatečného daňového přiznání.
12. K námitce týkající se nesprávné úrokové sazby žalovaný uvedl, že pro dobu úročení od 23. 2. 2019 do 31. 12. 2020 včetně, aplikoval roční úrokovou sazbu ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, vycházející z § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, pro dobu od 1. 1. 2021 do 6. 11. 2023 aplikoval úrokovou sazbu odpovídající sazbě pro výpočet úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tedy ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 8 procentních bodů, vycházející z § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. K namítané neeurokonformní sazbě úroku dle § 254 daňového řádu žalovaný odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu i na judikaturu správních soudů, konkrétně na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2024, č.j. 51 Af 3/2022-44 a ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, v nichž se krajský soud opakovaně vyslovil k aplikaci úrokových sazeb sankčního úroku na základě platné a účinné právní úpravy. Posledně uvedený rozsudek pak byl přezkoumán též Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19), který závěrům krajského soudu přisvědčil. Aplikovaná právní úprava tak nebyla soudy shledána nezákonnou či protiústavní. K žalobou zmiňované judikatuře žalovaný uvedl, že ta se zabývala otázkou výše úroků ze zadržených nadměrných odpočtů DPH s přihlédnutím k příslušným lhůtám, nikoli úroky z neoprávněného jednání správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

III. Právní hodnocení krajského soudu

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
14. O věci krajský soud rozhodl bez jednání za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s.
15. Žaloba je důvodná.

III.A Počáteční den úročení neoprávněného jednání správce daně

16. Nesprávně stanovený počátek úročení správcem daně stanoveného úroku z prodlení žalobce zdůvodňuje tím, že tento úrok z prodlení vznikl v okamžiku splatnosti doměřené daně, tedy ke dni 22. 2. 2019, a měl být uhrazen dne 25. 2. 2019, neboť částka předčasně zaplaceného penále měla být užita k jeho úhradě, když samotné penále bylo splatné až dne 9. 3. 2019. Žalovaný naproti tomu uvádí, že penále nebylo splatné ke dni 9. 3. 2019, nýbrž bylo splatné ke stejnému dni jako doměřená daň, tedy dne 22. 2. 2019. Úroky z prodlení za vybraná zdaňovací období tak byly uhrazeny ze zůstatků na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobce dne 25. 2. 2019 a dne 18. 4. 2019.
17. Spor je tedy veden o to, která z daňových pohledávek žalobce byla dříve splatnou, a která tak měla být přednostně zapravena z přeplatek vedených na osobním daňovém účtu žalobce. Od vyřešení této otázky se odvíjí počátek doby úročení nesprávně stanovené daně, resp. nesprávně stanoveného penále a úroků z prodlení.
18. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu se daní podle odst. 3 rozumí mj. i příslušenství daně.
19. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu, platí, že *[p]říslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.*
20. Podle § 152 odst. 1 daňového řádu se *[ú]hrada daně se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin: a) nedoplatky na dani a splatná daň, b) nedoplatky na příslušenství daně, c) vymáhané nedoplatky na dani, d) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.*
21. Podle § 152 odst. 4 daňového řádu se *[v] jednotlivých skupinách podle odstavců 1 až 3 se úhrada daně použije nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti.*
22. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu *[s]právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.*
23. Podle § 251 odst. 3 daňového řádu *[s]právce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.*

24. Podle § 251a odst. 3 daňového řádu [s]právce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.
25. Podle § 251c odst. 3 daňového řádu [ú]rok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní.
26. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že [d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
27. Podle § 252 odst. 5 daňového řádu [j]e úrok z prodlení splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.
28. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že [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.
29. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že [ú]rok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.
30. Podle čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, platí, že [ú]rok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
31. Z hlediska určení počátku doby úročení správcem daně nesprávně stanovené daně, resp. penále a úroků z prodlení, je ve smyslu výše citovaných ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, podstatné datum (náhradní) splatnosti nesprávně stanovené daně či datum její úhrady, pokud k ní došlo až po této (náhradní) splatnosti.
32. V projednávané věci došlo k úhradě daně, resp. jejího příslušenství - penále a úroku z prodlení, po splatnosti této daně. Penále bylo z iniciativy správce daně uhrazeno dne 25. 2. 2019 z částky přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce v celkové výši 351 845 Kč. K úhradě úroku z prodlení došlo z iniciativy správce daně dne 25. 2. 2019 ze zbývajících částí uvedeného přeplatku (110 744 Kč) a dne 18. 4. 2019, kdy byla ve prospěch daňového účtu k dani z přidané hodnoty žalobcem provedena platba ve výši 701 257 Kč. Z uvedeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

postupu správce daně vyplývá, že ten dovedl dřívější splatnost penále než úroku z prodlení, neboť primárně bylo z přeplatku na osobním daňovém účtu uspokojováno penále (viz shora citované ust. § 152 odst. 4 daňového řádu). V důsledku toho pak došlo k nesprávnému stanovení počátečního dne úročení nesprávně stanoveného penále a nesprávně stanoveného úroku z prodlení (§ 251 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020).

33. Uvedený postup však shledal krajský soud nesprávným. Dle daňového řádu platí, že pokud byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň vyšší, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (srov. § 143 odst. 5). Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, běží v takovém případě úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Na základě této zákonné konstrukce se tedy daňový subjekt ocitá v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 - 40). Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Z uvedeného tudíž vyplývá, že splatnost úroku z prodlení se vztahuje již ke dni původní splatnosti samotné daně, bez ohledu na její následné doměření, které má vliv toliko na konkrétní předpis úroku. Uvedené ostatně popisuje i sám žalovaný ve vyjádření k projednávané žalobě.
34. Naproti tomu splatnost penále se dle shora citovaného § 251 odst. 3 daňového řádu odvíjí od splatnosti doměřené daně. V projednávané věci byla daň z přidané hodnoty včetně souvisejícího penále žalobci doměřena na základě platebních výměrů žalovaného ze dne 5. 3. 2018, jimiž byla stanovena náhradní splatnost daně, a to do 15 dnů ode dne právní moci těchto platebních výměrů. Ty byly následně k odvolání žalobce potvrzeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-712599, které nabylo právní moci dne 7. 2. 2019. Doměřená daň tak byla splatná od 8. 2. 2019 a posledním dnem splatnosti byl datum 22. 2. 2019 (včetně), stejně jako v případě penále (viz § 251 odst. 3 daňového řádu).
35. S ohledem na shora uvedené lze shrnout, že dříve splatnou daňovou pohledávkou (v tomto případě příslušenstvím) byl skutečně úrok z prodlení, jak uvádí žalobce (byť ten odvíjí dřívější splatnost od splatnosti doměřené daně), který tak měl být z přeplatku vedeném na osobním daňovém účtu žalobce k dani z přidané hodnoty zapraven dřív než penále. Úročení nesprávně stanoveného úroku z prodlení tak mělo nastat dříve než úročení nesprávně stanoveného penále. Postup správce daně, který z přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce k dani z přidané hodnoty uspokojoval primárně penále, u kterého tak došlo k dřívějšímu úročení nesprávně stanovené daně, byl proto nezákonný. Úrok z nesprávně stanovené daně (úroku z prodlení a penále) nebyl žalobci z důvodu nesprávného stanovení počátku úročeného období přiznán v zákonné výši a žalobní námitka je tudíž důvodná.

III.B Použití celkového přeplatku v částce 3 742 293 Kč na osobním daňovém účtu žalobce

36. Žalobce dále namítl, že ke dni 19. 2. 2019 vykazoval jeho osobní daňový účet přeplatek v částce 3 742 293 Kč, což jsou finanční prostředky dostatečné k úhradě všech nedoplatků daných rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 1. 2019, č. j. 2377/19/5300-21441-71259, které se následně staly základem pro výpočet úroku dle § 254 Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

daňového řádu, což je rovněž důvod nesprávného úročení správcem daně. K tomu žalobce namítá, že mu nikdy nebyla doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2016, a proto není pravdou, že správce daně nemohl při určení počátečního dne úročení nesprávně stanoveného úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty přihlídnout k obrátům na osobním daňovém účtu na dani z příjmů fyzických osob.

37. Podle § 149 odst. 2 daňového řádu [j]e osobní daňový účet veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty.
38. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu [s]právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.
39. Jak plyne z obsahu daňového spisu, žalobcem uváděná částka 3 742 293 Kč představuje souhrnný údaj obrátů evidovaných osobních daňových účtech žalobce na dani z přidané hodnoty, dani z příjmů fyzických osob, silniční dani a dani z nemovitých věcí. V rozhodné době se nejednalo o přeplatek ve smyslu shora citovaného § 154 odst. 2 daňového řádu, ze kterého by bylo lze uspokojit nedoplatky žalobce na dani z přidané hodnoty a jejího příslušenství. Uvedená částka byla na jednotlivých účtech zkonsumována na úhradu daně silniční, daně z nemovitých věcí i na úhradu daně z příjmů fyzických osob a jejího příslušenství, o posledně uvedeném svědčí dodatečné platební výměry za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. V případě zdaňovacího období roku 2016 byla žalobci na základě jeho dodatečného daňového přiznání vyměřena částka 1 266 056 Kč, současně byl platebním výměrem ze dne 19. 2. 2018, č. j. 326841/18/2211-50523-305320, žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení za uvedené zdaňovací období.

III.C Úroková sazba

40. Závěrečnou žalobní námitkou žalobce zpochybňuje správnost v nynější věci aplikované úrokové sazby. Uvádí, že sazba úroku z prodlení stanovená dle § 254 daňového řádu není eurokonformní, protože neodpovídá požadavkům Soudního dvora EU, když tato sazba musí odpovídat úrokové míře, za kterou si osoba, která není úvěrovou institucí, může krátkodobě půjčit zadržovanou částku na úvěrovém trhu a zároveň reflektovat měnové znehodnocení. K tomu žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47, které ohledně výše úroků odkazuje na rozsudky Soudního dvora EU ve věcech C-13/18 a C-126/18, kde je uveden shora popsáný výčet kritérií úrokové sazby. Žalobce se proto dožadoval použití sazby 23,77 % p. a., což odůvodnil výší inflace a krátkodobých nákladů úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům.
41. Z rozhodnutí správce daně vyplývá, že při stanovení úroku z nesprávně stanovené daně byla použita část první, čl. II, odst. 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, podle kterého [ú]rok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

účinnosti tohoto zákona, a odst. 12, podle kterého se [n]a řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Tedy po dobu úročení od 23. 2. 2019 do 31. 12. 2020 včetně se aplikovala roční úroková sazba ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14procentních bodů, vycházející z ust. § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Pro dobu od 1. 1. 2021 do 6. 11. 2023 roční úrokovou sazbu odpovídající sazbě pro výpočet úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tedy ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 8procentních bodů, vycházející z ust. § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném ode dne 1. 1. 2021.

42. Žalobce v rámci námitky uplatněné v průběhu daňového řízení upozorňoval na rozpornost aplikované sazby úroku ve výši 8,25 % až 16 p.a. s čl. 183 Směrnice o DPH. Konkrétně citoval judikaturu Soudního dvora EU ve věcech C-13/18 a C-126/18 a poukázal též na závěry rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2022, č. j. 62 Af 11/2021-49. V průběhu daňového řízení pak žalobce předložil k důkazu statistiky České národní banky týkající se průměrných nákladů na zapůjčení finančních prostředků a předložena byla též zpráva Českého statistického úřadu pojednávající o míře inflace v roce 2022. Žalovaný k této námitce citoval z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, jež zhodnocovala soulad uvedené právní úpravy s ústavním pořádkem. Žalovaný dále citoval rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, který se zabýval důvody sjednocení sazeb úroků z nesprávně stanovené daně a úroků z prodlení podle občanského zákoníku. Z těchto závěrů žalovaný dovodil správnost aplikované úrokové sazby.
43. Ve vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval odlišnost nynějších námitek, jimiž je zpochybňována souladnost výše úroků s unijním právem, a námitek uplatňovaných žalobcem v minulých soudních sporech. Žalovaný pak dále rozvedl, že v jiných řízeních žalobce zpochybňoval vnitrostátní úpravu výše úroků z nesprávně stanovené daně a poukázal na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2024, č. j. 51 Af 3/2022-44, v němž se krajský soud zabýval výší úroku z prodlení v porovnání s výší úroku z nesprávně stanovené daně, a ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, které bylo potvrzeno rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, kde uvedený soud neshledal jako nezákonný či protiústavní postup zákonodárce, který sjednotil sazby uvedených úroků. Konstatoval, že uvedená právní úprava sazby úroků z nesprávně stanovené daně odvozená od sazby úroků z prodlení nebyla soudy shledána nezákonnou či protiústavní. Žalobcem uváděnou judikaturu žalovaný shledal nepřiléhavou, neboť se zabývala výší úroků ze zadržovaných nadměrných odpočtů DPH, nikoli úroky z nesprávně stanovené daně.
44. Jak plyne ze shora uvedeného, žalobce již v daňovém řízení konkrétně brojil proti přiznané výši úrokové sazby, opíral se přitom o judikaturu Soudního dvora EU. V rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Soudní dvůr EU konstatoval, že „[v]nitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotyčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivity. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.“ (bod 49 rozsudku).

45. Jakkoli předmětem rozhodovací činnosti Soudního dvora EU v uvedených věcech bylo neoprávněné zadržování odpočtu daně, princip je s nynější věcí shodný, a sice k námitce daňového subjektu posoudit, zda přiznaný úrok z nesprávně stanovené daně plní svou funkci, tedy zda osobě povinné k dani skutečně nahrazuje škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od úhrady nesprávně stanovené daně (resp. jejího příslušenství) do jejího vrácení. Žalovaný se však namítaným rozporem aplikované úrokové sazby s čl. 183 Směrnice o DPH, resp. se závěry judikatury Soudního dvora EU, nijak nezabýval, když pouze citoval z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., a z judikatury Nejvyššího správního soudu k otázce důvodnosti sjednocení sazeb úroků z nesprávně stanovené daně a úroků z prodlení podle občanského zákoníku. Posouzení procentní výše úroku ve světle citované judikatury Soudního dvora a souladu § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (resp. § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021), s unijním právem v napadeném rozhodnutí ovšem chybí, a v tomto ohledu je proto odůvodnění napadeného rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. To brání krajskému soudu ve věcném přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Soud k tomu v návaznosti na vyjádření žalovaného připomíná, že žalovaný nemohl nedostatky svého rozhodnutí napravit v soudním řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 6 Azs 6/2014-27, či ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Azs 193/2014-20).
46. Lze poznamenat, že ustanovení vnitrostátního práva (resp. důvodová zpráva k němu) nemůže činit obsoletním nutnost posoudit jejich soulad s unijním právem. Za předpokladu, že je aplikovaná úprava v souladu s požadavky unijního práva, není sporu o tom, že měla být použita. Bude-li ovšem zjištěn rozpor vnitrostátní normy s ustanovením unijního práva, které má přímý účinek, nelze vnitrostátní normu aplikovat. V dalším řízení tedy bude žalovaný povinen posoudit, zda je právní úprava úroku zakotvená v § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (resp. § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021), v souladu s unijním právem, zejména shora vymezenými kritérii, které plynou z judikatury Soudního dvora, a zda, případně v jakém rozsahu, ji lze na daný případ aplikovat.

IV. Závěr a náklady řízení

47. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého 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.

49. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, v jeho případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši celkem 3 000 Kč a odměnou advokáta za zastupování v řízení o žalobě ve výši 2 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 2 × 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 6 800 Kč. Soud nehodnotil jako úkon právní služby žalobou uváděnou repliku k vyjádření žalovaného, neboť tu krajský soud neobdržel. Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 6 800 Kč, ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkové žalobcovy náklady řízení tedy činí 11 228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.
50. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

České Budějovice dne 31. července 2024

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu