



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **EMTB Trade s. r. o.**
sídlem Svatoplukova 181/12, 700 30 Ostrava-Zábřeh
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem,
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 1816006/23/3202-50522-806161 ze dne 27. 4. 2023 o námitce ve věci úroku z nadměrného odpočtu,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 1816006/23/3202-50522-806161 ze dne 27. 4. 2023 se ve **výroku II. zrušuje** a věc se v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou dne 3. 7. 2023 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 27. 4. 2023, č. j. 1816006/23/3202-50522-806161 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo rozhodnuto tak, že v části vymezené žádostí o vydání úroku z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021 se námitka zamítá; v části vymezené žádostí o vydání úroku z úroku z nadměrného odpočtu z částky 3 631 154 Kč za dobu od 9. 11. 2018 do 3. 2. 2023 se námitka zamítá; v části vymezené žádostí o vydání úroku z úroku z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 17. 4. 2021 do zaplacení se námitka zamítá.
2. Žalobce v žalobě nejprve poukázal na ochranu vlastnictví dle článku 11 Listiny základních práv a svobod, na ustanovení § 155, § 155b a § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů; dále poukázal na judikaturu Soudního dvora EU (rozsudek sp. zn. C-431/12 ze dne 24. 10. 2013) a Nejvyššího správního soudu ve věcech úroků vyplácených v souvislosti se zadržováním nadměrného odpočtu a v souvislosti jsme oprávněným jednáním správce daně (rozhodnutí č. j. 7 Afs 59/2010-143 ze dne 23. 11. 2011, č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017, č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41 ze dne 2. 6. 2021 a č. j. 8 Afs 94/2021-87 ze dne 9. 1. 2023).
3. Ve vztahu k žádosti o úrok z nadměrného odpočtu z částky ve výši 152 505 Kč za období od 24.11. 2018 do 14. 4. 2021 žalobce uvedl že žalovaný sám ve vyrozumění o úroku z nadměrného odpočtu č. j. 363867/23/3202-50522-806161 ze dne 3. 2. 2023 výslovně uvedl že je povinen použít pravidla vymezená v rozsudku Kordárna a přiznat daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 10. 2020. Dle uvedeného ustanovení daňovému subjektu úrok náleží až do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Žalovaný však předepsal daňovému subjektu úrok z nadměrného odpočtu z částky ve výši 152 505 Kč za dobu úročení ode dne 1. 7. 2017 do dne 23. 11. 2018, avšak částka ve výši 152 505 Kč byla daňovému subjektu vrácena až dne 14. 4. 2021. Daňovému subjektu tak dosud nebyl vyplacen úrok z nadměrného odpočtu z částky ve výši 152 505 Kč za období od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021.
4. Ve vztahu k žádosti o úrok z úroku z nadměrného odpočtu z částky 3 631 154 Kč za dobu od 9. 11. 2018 do 3. 2. 2023 žalobce uvedl, že platebním výměrem ze dne 24. 10. 2018 byl snížen tvrzený nadměrný odpočet o částku 152 505 Kč a tato částka byla daňovému subjektu vyplacena dne 31. 10. 2018. Dle daňového řádu měl žalovaný předepsat úrok na osobní daňový účet žalobce do 8. 11. 2018. Avšak uvedený úrok žalovaný předepsal až vyrozuměním o úroku z nadměrného odpočtu ze dne 3. 2. 2023. Připsáním prvního úroku se tento úrok oddělil od původní jistiny a získal stálou hodnotu. Tato částka se tak stala novou jistinou *sui generis*. Prodlévání s předepsáním či vrácením částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání žalovaného podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu. Pokud žalovaný jednal neoprávněně dvakrát vůči dvěma různými částkami, nemůže dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku. Naopak je povinen vydat daňovému subjektu úrok z prvního úroku za období od 9. 11. 2018 do 3. 2. 2023.

5. Ve vztahu k žádosti o úrok z úroku z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 17. 4. 2021 do zaplacení, žalobce uvedl, že rozhodnutím Finančního ředitelství ze dne 1. 4. 2021 byla potvrzena původní výše nadměrného odpočtu a částka ve výši 152 505 Kč byla daňovému subjektu vrácena dne 14. 4. 2021. Žalovaný měl předepsat úrok nejpozději do 16. 4. 2021. Žalovaný však předepsal úrok z nadměrného odpočtu až vyrozuměním o úroku z nadměrného odpočtu ze dne 3. 2. 2023, a to za období ode dne 1. 7. 2017 do dne 23. 11. 2018. Žalobce si je vědom toho že úrok z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč ještě tzv. „nevykrytalizoval“, neboť žalovaný stále ještě nepředepsal daňovému subjektu úrok za období od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021, avšak toto pochybení žalovaného nemůže jít dle názoru žalobce k tíži daňového subjektu.
6. Žalovaný navrhl ve vyjádření ze dne 21. 9. 2023 žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Žalovaný nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení. K první žádosti žalobce uvedl že má za to, že žalobci náleží z částky 152 505 Kč jednak úrok dle pravidel vymezených v rozsudku Kordárna za dobu od 1. 11. 2018 do 23. 11. 2018, jednak úrok dle § 254 za dobu od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021. Důvodem tohoto separátního úročení je zcela odlišný účel jednotlivých úroků. Zatímco úrok vznikající podle § 254 má charakter paušalizovat dané náhrady škody, úrok přiznávaných v režimu rozsudku Kordárna má funkci finanční kompenzace za nevrácení daňového odpočtu. Nemůže dojít k souběhu jednotlivých typů úroků. Žalobci byl přiznán úrok jak za období zákonného prověřování nadměrného odpočtu, tak za období vymezené lhůtou pro vrácení nadměrného odpočtu a okamžikem vrácení přeplatku v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně. Ke druhé žádosti žalobce žalovaný uvedl, že ve vztahu k úrokům z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty se uplatní obecný zákaz anatocismu (úročení úroků), a to ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 52/2021-42 ze dne 16. 9. 2021 ve věci Erament Trading. Přiznáním žalobcem požadovaných úroků z úroků z nadměrného odpočtu by tak správce daně překročil svou kompetenci vymezenou daňovým řádem. Ke třetí žádosti žalobce žalovaný uvedl, že částky žalobcem namítaných nepředepsaných úroků hrazených správcem daně nespádají do žádné z hypotéz normovaných ustanovením § 254 daňového řádu.
7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel 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.“), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná toliko zčásti.
8. Ze správních spisů soud zjistil, že žalobce podal dne 27. 3. 2017 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2017, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 3 783 659 Kč. Dne 27. 4. 2017 byla u žalobce za uvedené zdaňovací období zahájena daňová kontrola. Na základě zprávy o daňové kontrole byl dne 24. 10. 2018 vydán platební výměr na DPH za zdaňovací období 02-2017 kterým byl snížen v daňovém přiznání tvrzený nadměrný odpočet o 152 505 Kč, tedy na částku 3 631 154 Kč. V této výši bylo žalobci vyplaceno dne 31. 10. 2018. Rozhodnutím ze dne 26. 10. 2018 přiznal správce daně dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 Žalobci úrok z daňového odpočtu ve výši v 61 407 Kč; tento úrok byl žalobci vyplaceno dne 31. 10. 2018. Dne 26. 11. 2018 bylo správcem daně doručeno odvolání proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období únor 2017. Odvolací finanční ředitelství se s námitkami odvolatele ztotožnilo a dne 1. 4. 2021 vydalo rozhodnutí, kterým potvrdilo původní výši nadměrného odpočtu tvrzeného v podaném daňovém přiznání. Částka 152 505 Kč byla žalobci vrácena dne 14. 4. 2021. Na

základě rozhodnutí o odvolání správce daně vyrozuměl žalobce o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně. Za dobu od 24. 11. 2018 do 31. 12. 2020 byla žalobci vyplacena částka 53 301 Kč. Správce daně vydal dne 28. 6. 2021 vyrozumění o úroku z vratitelného přeplatku (fakticky o úroku z nadměrného odpočtu) za dobu od 1. 6. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši 43 694 Kč. Vyrozuměním ze dne 28. 6. 2021 byl žalobce seznámen s výší přiznaného úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 stanoveného z částky 3 783 659 Kč, přičemž výpočet kryl dobu úročení od 1. 7. 2017 do 23. 11. 2018; výše přiznaného úroku činila 124 548 Kč. Proti výši přiznaného úroku podalo žalobce námitku, kde uvedl, že správce daně pochybil, když k výpočtu úroků použil ustanovení § 254a daňového řádu namísto § 155 daňového řádu. Správce daně námitku zamítl na což daňový subjekt reagoval žalobou doručenou krajskému soudu v Ostravě (sp. zn. 25 Af 45/2021). Vzhledem k vývoji judikatury nejvyššího správního soudu se žalovaný rozhodl žalobce uspokojit dle § 62 s. ř. s. Žalobcově námitce vyhověl a vyrozuměl žalobce o úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu na DPH za dobu od 1. 7 2017 do 23. 11 2018 dle § 155 daňového řádu ve výši 732 746 Kč. Proti tomuto vyrozumění byla dne 15. 3. 2023 uplatněna námitka kterou se daňový subjekt domáhal vydání úroků z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za období od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021, úroku z úroku vypočteného z částky 3 631 154 Kč, a následně i z částky 152 505 Kč, který dle daňového subjektu nebyl včas předepsán na osobní daňový účet, čímž došlo ke vzniku nové jistiny, která podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu. Napadeným rozhodnutím č. j. 1816006/23/3202-50522-806161 ze dne 27. 4. 2023 žalovaný námitku zamítl.

9. Výrokem I. napadeného rozhodnutí byla námitka v části vymezené žádostí o vydání úroku z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 24. 11 2018 do 14. 4 2021 zamítnuta.
10. Podstatou žalobního bodu, který směřuje proti uvedenému výroku napadeného rozhodnutí, je to že žalobce se domáhá vyplacení úroků z nadměrného odpočtu namísto úroků z neoprávněného jednání správce daně za dobu od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021; opírá se přitom v zásadě toliko o část odůvodnění rozsudku Kordárna, kde je uvedeno, že *„tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu“*. Žalobce však přitom opomíjí odlišný skutkový stav v dané věci, jakož i celkovou konstrukci úročení podle daňového řádu. Soud se zcela ztotožňuje s postupem žalovaného a jeho zdůvodněním ve vyjádření k žalobě. Žalovaný správní orgán správně útočil částku 152 505 Kč ve dvou separátních režimech úročení. Oba použité úroky totiž sledují odlišné účely. Úrok podle § 254a daňového řádu (dříve přiznáván dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to v režimu rozsudku Kordárna) má funkci finanční kompenzace za nevrácení daňového odpočtu při jeho zákonném zadržení, naproti tomu úrok vznikající podle § 254 daňového řádu splňuje funkci paušalizované náhrady škody při neoprávněném jednání správce daně. Krajský soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2017-23 ze dne 28. 2. 2017, který uvedl, že *„nárok na úrok z nadměrného odpočtu náležející za dobu prověřování přesahující tři měsíce od konce rozhodného období za situace, kdy správce daně vyměří nadměrný odpočet ve správné výši, a nedojde tedy k nezákonnému jednání správce daně, je třeba uplatnit podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Pokud však při prověřování a hodnocení odpočtu dojde k pochybení správce daně a ten vydá rozhodnutí, které je následně z důvodu nezákonnosti zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu.“* Tyto dvě popisované skutečnosti nastaly i v nyní projednávané věci a správce daně postupoval v souladu s uvedenými závěry

Nejvyššího správního soudu. Žalovaný nebyl povinen žalobci vydávat úrok z nadměrného odpočtu za dobu od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021, když za tuto dobu žalobci vyplatil již úrok z neoprávněného jednání správce daně. Oba úroky nemohou z povahy věci obstát vedle sebe současně, neboť podmínky pro jejich přiznání se vzájemně vylučují. Žaloba je proto ve vztahu k výroku I. napadeného rozhodnutí nedůvodná.

11. Výrokem II. napadeného rozhodnutí byla námitka v části vymezené žádostí o vydání u úroku z úroku z nadměrného odpočtu z částky 3 631 154 za dobu od 9. 11 2018 do 3. 2. 2023 zamítnuta.
12. Žalovaný nevyhověl námitce s odvoláním na obecný zákaz anatocismu, jak jej dovodil z některých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud nicméně v nálezu sp. zn. III. ÚS 3082/23 ze dne 25. 5. 2024 uvedl, že nepřiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně je porušením práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud výslovně v odst. 32 a násl. aproboval dřívější závěry, vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017, který jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Odmítl nadto, že by šlo materiálně o „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykryštovala“, je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období), a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Naopak Ústavní soud výslovně odmítl závěry vyslovené v rozsudku ve věci Erament Trading, jehož se dovolává žalovaný; k těmto závěrům již proto nelze nadále přihlížet (srov. odst. 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 194/2022-60 ze dne 25. 7. 2024). V nyní projednávané věci správce daně rozhodnutím o výši úroku předepsal první úrok vyrozuměním ze dne 3. 2. 2023, čímž se tento úrok oddělil od původní jistiny (původních nadměrných odpočtů). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku shora citovaného druhého senátu „vykryštovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet žalobkyně. Došlo tedy ke vzniku nové jistiny daňového přeplatku *sui generis*, která již nadále nesledovala osud hlavní jistiny, tedy nadměrných odpočtů. Správce daně však nezákonně prodléval více než čtyři roky se zaplacením prvního úroku, na který žalobci vznikl nárok. V takovém případě musí mít daňový subjekt nárok na (druhý) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, jenž představuje do určité míry paušalizovanou náhradu škody, kterou daňový subjekt utrpěl kvůli nezákonnému prodlení správce daně.
13. Soud proto napadené rozhodnutí ve výroku II. zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vycházet ze závěrů založených na shora citovaném nálezu Ústavního soudu, nikoli na závěrech v rozsudku ve věci Element Trading.
14. Výrokem III. napadeného rozhodnutí byla námitka v části vymezené žádostí o vydání úroků z úroků z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 17. 4. 2021 do zaplacení zamítnuta.
15. Soud musí ve vztahu k odůvodnění uvedeného výroku zčásti korigovat závěry žalovaného, které se stejně jako u předchozí žádostí zčásti opírají o obecný zákaz anatocismu a jeho aplikaci v rozsudku ve věci Element Trading. Ty jsou ze shora vyložených důvodů nesprávné. I přesto však žalobcova žádost důvodná není, a to ze dvou důvodů. Jednak žalobcův nárok vychází ze soudem neuznaného nároku na úrok z nadměrného odpočtu z částky 152 505 Kč za dobu od 24. 11. 2018 do 14. 4. 2021 (viz odst. 10), jednak i kdyby byl

tento základ důvodný, úrok by dosud stejně „nevykrystalizoval“ ve smyslu shora citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 (toho si byl ostatně sám žalobce vědom – viz bod 4.17 žaloby). Podmínky pro přiznání požadovaného úroku z úroku tak splněny nebyly.

16. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná ve vztahu k výroku II. napadeného rozhodnutí, soud napadené rozhodnutí v tomto rozsahu v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil (viz odst. 12-13), je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s).
17. Ve zbytku soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
18. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s., kdy procesně převážně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. září 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu