



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého, v právní věci žalobce: **Honister SE**, se sídlem Havlíčkovo náměstí 2859/12, Praha 3, zastoupený JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Af 41/2017 - 41,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2019, č. j. 3 Af 41/2017 - 41, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45585/17/5300-22441-711913, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Ing. Jaroslava Hostinského, na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti celkem 28.570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014, v němž uplatňoval nadměrný odpočet daně ve výši 576.763 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zahájil před vyměřením daně u žalobce dne 7. 4. 2015 daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla ukončena dne 25. 1. 2016 a na základě jejích výsledků vydal správce daně dne 8. 2. 2016 platební výměr, v němž žalobci přiznal nadměrný odpočet v plné výši tak, jak byl žalobcem tvrzen v daňovém přiznání. Daňový odpočet byl žalobci poukázán na jeho účet dne 12. 2. 2016. Ten následně požádal o vydání rozhodnutí o výplatě úroků za období od 25. 4. 2015 do 12. 2. 2016, a to ve výši repo sazby České národní banky (dále jen „ČNB“) zvýšené o čtrnáct procentních bodů.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 5. 9. 2016, č. j. 6543110/16/2006-51524-110285, žalobcově žádosti nevyhověl a úroky mu nepřiznal, neboť dle jeho názoru nedošlo k naplnění skutkového stavu, na jehož základě by bylo možné přiznat nárok na úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dne 2. 11. 2017 tak, že výrok napadeného rozhodnutí správce daně změnil a žalobci přiznal úrok z daňového odpočtu v souladu s § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Ve svém rozhodnutí uvedl, že na případ žalobce již není možné aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (dále jen „rozsudek Kordárna“), o který žalobce opíral svůj nárok. Původně existující mezera v právu byla s účinností od 1. 1. 2015 vyplněna novým ustanovením obsaženým v § 254a daňového řádu. Celkově přiznaný úrok (repo sazba ČNB zvýšena o jeden procentní bod) tedy činil 1,05%.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Měl za to, že § 254a daňového řádu se dle jeho výslovného znění (účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017) použije pouze v případech, kdy je zahájen postup k odstranění pochybností. Ten má oproti daňové kontrole jinou, méně invazivní povahu. Otázka úroku z odpočtu daně z přidané hodnoty není v případě daňové kontroly nijak v zákoně řešena. Na případ žalobce byly tak nadále aplikovatelné závěry uvedené v rozsudku Kordárna. Daňovému subjektu by měl nadále náležet úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu po uplynutí tří měsíců od konce lhůty k podání daňového přiznání ve výši 14 % + repo sazba ČNB. Výše úroku stanovená v § 254a daňového řádu dle žalobce taktéž odporuje požadavkům práva Evropské unie, konkrétně čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“) a zásadě proporcionality. Žalobce byl přesvědčen, že úrok je nepřiměřeně nízký. Rovněž upozornil na zjevný nepoměr jednotlivých úrokových sazeb, jakož i na nečinnost správce daně během prováděné kontroly.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. V posuzované věci nebylo sporné, že žalobce má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty nárok na přiznání úroku z prodlení, ale sporná byla jeho samotná výše. Městský soud se blíže nezabýval poukazovanou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), neboť stanovení výše úroku Soudní dvůr ponechal vnitrostátním právním úpravám. Dle jeho názoru žalovaný pro stanovení výše úroku správně použil § 254a daňového řádu, neboť se podle zásady *lex specialis derogat legi generali* v případě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty od 1. 1. 2015 aplikuje § 254a daňového řádu. Tato právní úprava je speciální vůči § 155 daňového řádu, z něhož rozsudek Kordárna při určení výše úrokové sazby vycházel.

[5] Městský soud se dále vyjádřil k rozdílu mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Dospěl k závěru, že byť je v textu ustanovení § 254a daňového řádu uvedeno, že se vztahuje jen na postup k odstranění pochybností, je jej třeba vztáhnout na oba kontrolní mechanismy vedoucí ke zjištění a stanovení daně v souladu se zákonem. Stěžejní otázkou, která se § 254a daňového řádu týká, je nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, nikoliv slovní označení jednoho z postupů. K vytykané nečinnosti správce daně soud následně uvedl, že tato otázka není v dané věci předmětem sporu a případnou žádost o náhradu škody není možné uplatňovat před správními soudy.

[6] Na závěr se městský soud vypořádal s námitkou týkající se neproporcionální a diskriminační výše úrokové sazby. Dle jeho názoru byla výše úroku stanovena v souladu se zásadami plynoucími z judikatury Soudního dvora a odpovídala časové náročnosti prověřování nadměrného odpočtu a veřejnému zájmu za tím stojícím. Daňovým orgánům nebylo možné vytknout, že se řídily relevantním ustanovením daňového řádu účinným v době rozhodování. Ohledně namítané „ceny peněz“ soud uvedl, že ta je reflektována v § 254a daňového řádu pohyblivou repo sazbou ČNB, která vyjadřuje skutečnou hodnotu peněz v daném období.

pokračování

Městský soud konstatoval, že ve finančním právu, které je odvětvím veřejného práva, lze jen stěží hledat inspiraci ohledně výše úroků z prodlení v soukromoprávních předpisech. Účelem stanovené výše úrokové sazby je na jedné straně demotivovat daňové subjekty od záměrného protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším způsobem a na druhé straně zamezit poklesu hodnoty zadržovaných peněz uložených u správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] První okruh námitek stěžovatele se týkal použitelnosti § 254a daňového řádu. Nesouhlasil s názorem městského soudu, že na jeho případ je aplikovatelná zásada *lex specialit derogat legi generali*. Z § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, je zřejmé, že upravuje pouze postup k odstranění pochybností a nikoli případ daňové kontroly. Ta je do předmětného ustanovení doplněna až zákonem č. 170/2017 Sb., s účinností od 1. 7. 2017. Stěžovatel dále popisoval rozdíly mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou. Jelikož je daňová kontrola postup více zatěžující daňový subjekt, měla by mít i odpovídající dopady na správce daně. Stěžovatel rovněž korigoval závěry městského soudu, které jsou uvedeny v bodě 28 napadeného rozsudku. Je totiž nutné rozlišovat mezi nezákonnou a zákonnou kontrolou.

[9] Stěžovatel následně citoval důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb. Dle jeho přesvědčení z ní městský soud vyvodil opačný záměr, než jaký z ní vyplývá. Z důvodové zprávy je zřejmé, že § 254a daňového řádu nebylo dle rozhodného znění možné na případ stěžovatele použít. V této souvislosti upozornil na specifika nyní projednávané věci a na skutečnost, že správce daně byl při provádění daňové kontroly nečinný po dobu sedmi měsíců. Nezákonnost postupu správce daně byla konstatována i městským soudem v jeho rozsudku z 26. 7. 2016, č. j. 10 A 189/2015 - 44. Touto otázkou se však městský soud odmítl v nyní napadeném rozsudku zabývat. Stěžovatel se však domnívá, že s ohledem na soudem uznaný zásah spočívající v nečinnosti správce daně a dále na jednoznačný text § 254a daňového řádu je v jeho případě na místě použití východisek a úrokových sazeb uvedených v rozsudku Kordárna. Městský soud se dle názoru stěžovatele dostatečně nevyjádřil k odlišnostem mezi postupem k odstranění vad a daňovou kontrolou.

[10] Druhý okruh námitek se vztahoval k rozhodné výši úroku dle § 254a daňového řádu. Stěžovatel má za to, že otázka úroků z odpočtu daně z přidané hodnoty není v případě daňové kontroly upravena ani před 1. 1. 2015 ani po tomto datu. Jestliže úprava § 254a daňového řádu na stěžovatele nedopadá, nelze přijmout názor, že stěžovateli nepřisluší úrok žádný. Dle jeho názoru se na něj plně uplatní závěry uvedené v rozsudku Kordárna. V této souvislosti odkázal na bohatou judikaturu Soudního dvora zabývající se touto problematikou, zejména na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. C-120/2015 *Kovozber*.

[11] I v případě, kdy by čistě hypoteticky bylo možné na případ stěžovatele aplikovat § 254a daňového řádu, se stěžovatel zamýšlí nad výši kompenzace, která tvoří repo sazbu ČNB zvýšenou o jeden procentní bod. Upozorňuje na zjevný nepoměr oproti stavu do 31. 12. 2014, kdy činila výše kompenzace 14% + repo sazba ČNB. Dle jeho názoru je takováto nízká kompenzace v rozporu s právem Evropské unie, konkrétně s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti odkázal na další judikaturu Soudního dvora, konkrétně na usnesení ze dne 17. 7. 2014, sp. zn. C-654/13 ve věci *Delphi Hungary*, a na rozsudek ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. C-387/16. Při správě daně z přidané hodnoty je nutno uplatňovat zásadu proporcionality. Stěžovatel sice považuje za legitimní přijetí opatření, kterými se členský stát snaží o co nejučinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, tato opatření však nesmí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné. Stěžovatel považuje rozhodnutí městského

soudu za nepřezkoumatelné „pro nedostatek odůvodnění“, neboť soud nijak podstatně nereagoval na jím provedený rozbor evropské judikatury.

[12] Dále namítl, že stanovená výše úroku stanovená v § 254a daňového řádu je stanovena jako extrémně nízká a zároveň zjevně neproporcionálně a diskriminačně ve vztahu k tomu, jaké úroky jsou stanoveny daňovému subjektu v případě jeho vlastního pochybení. Upozornil na následný legislativní vývoj, kdy úroková sazba byla postupně navyšována. Popsal, jaké komplikace pro něj znamená dlouhodobé zadržování jeho finančních prostředků. V rámci polemiky o tom, jaká je reálná hodnota peněz, odkázal na § 1970 občanského zákoníku a nařízení vlády č. 351/2013 Sb., dle něhož úroky z prodlení jsou stanoveny repo sazbou ČNB zvýšenou o 8 procentních bodů. Konstatování městského soudu, že nemůže hledat inspiraci pro veřejné právo v právu soukromém, považuje stěžovatel za nedostatečně odůvodněné. Na závěr upozornil na následný vývoj judikatury, který se týká nyní přezkoumávané problematiky.

[13] Žalovaný se ztotožnil se závěry uvedenými v napadeném rozsudku. Nesouhlasí se stěžovatelem, že § 254a daňového řádu v rozhodném znění lze aplikovat pouze na postup k odstranění pochybností. Pojem „postup k odstranění pochybností“ je třeba prostřednictvím analogie rozšířit nad rámec svého nejbližšího možného jazykového výkladu. V případě stěžovatele není analogicky nejbližším ustanovením § 155 odst. 5 daňového řádu, nýbrž § 254a daňového řádu. K důvodové zprávě k zákonu č. 170/2017 Sb. dodal, že ač je jistým interpretačním vodítkem, není pro soudy závazná. Žalovaný klade důraz především na teleologický výklad daného ustanovení. K tvrzenému nezákonnému zásahu správce daně během provádění daňové kontroly žalovaný uvedl, že tvrzení stěžovatele je zjevně nepravdivé, neboť v daném případě se jednalo o jednorázový nezákonný zásah. Rozsudek městského soudu rovněž nepovažuje za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[14] K výši úroku ze zadržovaného odpočtu nejsou dle názoru žalovaného kladeny Soudním dvorem žádné nároky s výjimkou případů takových úrokových sazeb, jež by byly extrémně nepřiměřeně nízké, nikoliv tedy pouze nízké. Výše úroků dle § 254a daňového řádu je proto dle žalovaného v souladu s evropským právem. To potvrzuje i skutečnost, že různé členské státy mají výši úrokové sazby (blíže neupravenou v čl. 183 směrnice o DPH) nastavenou různě. O excesivně nízký úrok by se tak jednalo např. až v případě úroků nižších než 0,5 % ročně. Cílem zákonodárce dle žalovaného bylo, aby zadržené peněžní prostředky byly kompenzovány tržním zhodnocením, což potvrzuje i důvodová zpráva. V případě vyšší škody či ušlého zisku je možné vznést nárok v režimu zákona č. 82/1998 Sb. Ostatní úroky (typicky úroky z prodlení) mají zjevný sankční charakter. Smysl a účel § 254a daňového řádu spočívá v kompenzaci zadržování finančních prostředků, avšak zároveň v motivaci správce daně k tomu, aby jeho procesní postup byl prostý průtahů. K odkazu na úroky z prodlení upravené v občanském právu žalovaný uvedl, že jsou svým charakterem odlišné, neboť uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.

[15] Pokud by se Nejvyšší správní soud domníval, že § 254a daňového řádu je v rozporu se směrnicí o DPH, pokládá žalovaný za nezbytné položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, neboť výklad práva Evropské unie není v pravomoci Nejvyššího správního soudu.

[16] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v níž s tímto vyjádřením nesouhlasil. Zdůraznil, že v jeho případě se jednalo o dlouhotrvající nezákonné prověřování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Proto se domnívá, že na jeho případ je více příslušné použití § 254 daňového řádu, tedy úrok z titulu neoprávněného jednání správce daně. Dané ustanovení více odpovídá logice „blízkosti“, kterou ve svém vyjádření představil žalovaný. Žalobce následně doplnil svoji repliku o citaci stanoviska Ministerstva financí k poslaneckým návrhům novely daňového řádu. Toto stanovisko popírá původní názor o rozdílném charakteru úroků dle veřejného a soukromého práva.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a tuto námitku neshledal důvodnou. Městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval všemi základními žalobními námitkami stěžovatele a v dostatečném rozsahu je vypořádal. Soudy obecně nemají povinnost vyvracet obsáhlou dílčí argumentaci stejně obsáhlým odůvodněním. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Kasačnímu soudu jsou nosné důvody, na nichž napadený rozsudek stojí, jasně patrné. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud se zabýval také odkazovanou judikaturou Soudního dvora. Závěry, které z ní dovozuje, jsou srozumitelné, otázka jejich správnosti je již věcí meritorního posouzení. Soud není povinen provádět detailní rozbor každého jednotlivého rozhodnutí, na které účastník řízení pro podporu své argumentace odkáže. Obdobně lze reagovat na kasační námitku, že se městský soud opomněl podrobně vypořádat odlišnosti mezi postupem k odstranění vad a daňovou kontrolou.

[20] Po vypořádání námitky nepřezkoumatelnosti se může Nejvyšší správní soud zaměřit na otázku věcného posouzení dané věci. Nejprve je třeba poznamenat, že nárok na úrok z odpočtu vznikl po 1. 1. 2015 a nadměrný odpočet byl stěžovateli za zdaňovací období v plné výši vyplacen dne 12. 2. 2016. V daném případě je tak nutné vycházet výhradně z právní úpravy účinné od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39).

[21] Předmětem posouzení je, zda se právní úprava uvedená v § 254a daňového řádu, účinná v době od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, vztahuje i na daňovou kontrolu, a zda je výše úrokové sazby uvedené v § 254a daňového řádu v souladu s právem Evropské unie. Nejvyšší správní soud konstatuje, že oběma otázkami se již dříve zabýval ve svém předchozím rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47.

[22] První spornou otázkou je, zda lze § 254a v relevantním znění použít i na případy zahájení daňové kontroly před vyměřením daně, a to proti jeho výslovnému znění i úmyslu zákonodárce vyjádřenému v odůvodnění pozměňovacího poslaneckého návrhu, kterým byla tato úprava přijata. Na tuto otázku odpověděl Nejvyšší správní soud v rozsudku zmíněném v předchozím bodě kladně: „*postup k odstranění pochybností i daňová kontrola zahájená před vyměřením daně jsou kontrolní postupy směřující k naplnění cíle správy daní, tj. ke správnému zjištění a stanovení daně. Přes celou řadu dílčích odlišností je důsledkem jejich zahájení před vyměřením daně to, že nedochází ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového příznání a daň je stanovena (minimálně v rozsahu, ve kterém jsou deklarovaná plnění prověřována) až po jejich ukončení. Z pohledu nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu proto není rozdíl mezi situací, při níž k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu dochází v důsledku zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením daně.*“ Nejvyšší správní soud nepovažoval za pochybení správce daně, pokud právní úpravu vztahující se k postupu k odstranění pochybností použil analogicky i na případ, kdy k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu došlo v důsledku provádění daňové kontroly před vyměřením daně. K poukazovanému textu důvodové zprávy soud doplnil, že se sice jedná o určité interpretační vodítko, avšak text zákonného ustanovení je nutné vykládat v souladu se základními zásadami společného systému

daně z přidané hodnoty. Jedná se zejména o zásadu efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku prodlení s výplatou částky nadměrného odpočtu a která jí dle hmotného práva náleží. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani v nyní projednávané věci nebyly shledány důvody, proč by mělo být dané ustanovení vykládáno jiným způsobem, a plně se ztotožňuje se svým již dříve vysloveným názorem. Tato námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

[23] Další okruh námitek se týkal rozporu § 254a daňového řádu s právem Evropské unie a nepřiměřeně nízkou výší úrokové sazby, která je dle stěžovatele diskriminační.

[24] Podle čl. 183 směrnice o DPH *pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví*. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy nepochybně mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*, nebo ze dne 6. 7. 2017 ve věci C-254/16 *Glencore Agriculture Hungary*). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členskými státy zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-591/10 *Littlewoods Retail a další*, nebo ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 *Rafinária Steaua Română*).

[25] Jedním z principů společného systému daně z přidané hodnoty je zásada neutrality, která se v procesní rovině projevuje zejména tím, že plátce daně má možnost odečíst si od daně na výstupu daň zaplacenou dodavateli na vstupu. Pokud výše daně na vstupu překročí výši daně na výstupu, vzniká plátcovi daně nadměrný odpočet. Členské státy v takovém případě musí umožnit, aby plátce daně za vhodných podmínek dosáhl splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu, tj. vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a přijatý způsob vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07 *Sosnowska*).

[26] Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému daně z přidané hodnoty vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Podmínky úhrady úroků z prodlení, zejména sazbu a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad vnitrostátní právní řád členského státu (rozsudek ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387-16 *Nidera BV*).

[27] Nejvyšší správní soud při svém posuzování výše úroku ze zadržného nadměrného odpočtu dále vycházel z aktuální judikatury Soudního dvora, ve které se Soudní dvůr zabýval hlediskem dodržení zásad efektivity a neutrality. Vycházel přitom primárně z rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*. Soudní dvůr v této věci dospěl k závěru že „unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou

pokračování

uvedené částce“ (bod 51 rozsudku). Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.

[28] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47 dospěl k závěru, že „[j]iž na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.“ Jelikož se v tomto ohledu jednalo o tzv. *acte éclairé*, Nejvyšší správní soud neshledal důvod pokládat předběžnou otázku Soudnímu dvoru, jak žalovaný požadoval. Ani v tomto bodě nemá v nyní posuzované věci kasační soud důvod se odchylovat od své předchozí judikatury a v souladu s ní konstatuje, že ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty. Vnitrostátní soudy jsou přitom povinny neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary*, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*).

[29] Za této situace se tak na případ stěžovatele dále použije postup popsáný v rozsudku Kordárna. Daňovému subjektu dle tohoto rozsudku náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání a do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47, bod 51).

[30] Jen pro doplnění se kasační soud vyjádří k námitce nezákonného postupu správce daně během probíhající daňové kontroly. Tato otázka byla předmětem přezkumu v řízení u městského soudu, které bylo vedeno pod sp. zn. 10 A 189/2015. V nynější věci je předmět přezkumu odlišný, je jím totiž otázka přiznání úroku ze zadržného nadměrného odpočtu. Nezákonný postup správce daně se tak této věci bezprostředně netýká.

[31] S předchozím bodem úzce souvisí i použití § 254 daňového řádu, tedy úrok z titulu neoprávněného jednání správce daně, kterou stěžovatel zmiňuje ve své replice. Jelikož tato námitka nebyla uplatněna v rámci původních žalobních bodů, je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Stěžovatel v řízení o žalobě nárokoval takovou výši úroků, která vycházela ze závěrů uvedených v rozsudku Kordárna, tj. podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Teprve ve své replice nově odkazoval na § 254 daňového řádu. Jelikož se k této skutečnosti nemohl městský soud vyjádřit, nemůže jej zhodnotit ani Nejvyšší správní soud, jehož primárním úkolem je podle § 102 s. ř. s. přezkoumávat zákonnost a správnost rozhodnutí krajských soudů.

[32] Ostatními dílčími kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť ty jsou s ohledem na jeho výše vyslovený právní názor již bezpředmětné.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše, zejména v bodě [29].

[34] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení

mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[35] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatele (společnosti vykonávající daňové poradenství). Odměna zástupkyni náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním žaloby a sepsání žaloby), a to v částce 3.100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6.200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)]. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí celkem 6.800 Kč. Zástupkyně stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, proto soud zvýšil odměnu o částku 1.428 Kč (21% daně z přidané hodnoty). Celková náhrada nákladů řízení před městským soudem činí 11.228 Kč.

[36] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5.000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatele (advokáta). Stěžovatelův zástupce v řízení o kasační stížnosti učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti a zaslání repliky k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu], a to v částce 3.100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 9.300 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K této částce je třeba přičíst 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů tedy představuje částku 10.200 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, tato částka se proto v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku 2.142 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 17.342 Kč.

[37] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovateli za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jeho zástupce advokáta JUDr. Ing. Jaroslava Hostinského (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu