



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: E., s. r. o.,
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017, č. j. 9924/17/5300-21442-711359,

takto:

Žaloba se zamítá.

Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), doručenou dne 20. 4. 2017 Krajskému soudu v P., domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro S. k. (dále jen „správce daně“) ze dne X, č. j. X (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“), nepřiznal úrok z úroku přiznaného ve výši X Kč z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období X.
2. V žalobě žalobkyně nejprve stručně popisuje skutkový stav. Uvádí, že se domáhala vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu ve výši X Kč za zdaňovací období X. Poté, co Krajský soud v P. rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af

2/2015-43, uložil správci daně povinnost takové rozhodnutí vydat, přiznal správce daně žalobkyni rozhodnutím ze dne X úrok ve výši X Kč, přičemž žalovaný v odvolacím řízení tuto částku rozhodnutím ze dne X změnil na X Kč. Žalobkyně má za to, že jí tento úrok měl být předepsán na její daňový účet podle § 155 odst. 5 poslední věty ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu, k čemuž došlo dne X, tj. nejpozději dne X (X byla s.). Správce daně však žalobkyni přeplatek ve výši X Kč včas nevrátil, a to proto, že se dlouhodobě odmítá podřídít závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení (rozsudek ve věci K.). Tím, že žalobkyně uvedenou částkou nemohla (a dodnes nemůže) disponovat, je dotčena ve svých právech, a proto se žádostí ze dne X domáhala toho, aby jí správce daně z vyměřené částky přeplatku ve výši X Kč přiznal úrok ode dne X do dne jejího uhrazení (k němuž do dne podání žaloby nedošlo). Správce daně však žádost žalobkyně prvostupňovým rozhodnutím zamítl a žalovaný je napadeným rozhodnutím potvrdil.

3. Žalobkyně s argumentací žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí nesouhlasí. V první řadě má za to, že žalovaný popřel smysl institutu úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jímž je odškodnění žalobkyně za to, že od X nemohla nakládat s částkou X Kč. To podporuje i setrvalá judikatura správních soudů, která se smyslem uvedeného ustanovení zabývala (rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, nebo rozsudek Městského soudu v P. ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Af 34/2013-34).
4. Konkrétně se žalobkyně neztotožňuje se závěrem žalovaného, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu lze poskytnout jen v případě, kdy žalobkyně o vrácení úroku požádala. Žalovaný totiž pomíjí § 154 odst. 1 daňového řádu, podle něž je přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně daňového účtu. Jelikož však správce daně v rozporu se svými povinnostmi zaevidoval úrok na osobní daňový účet žalobkyně až dne X (namísto X), nemohla žalobkyně o jeho vrácení v období od X do X vůbec požádat. To vyvrací názor žalovaného, že nepodání žádosti o vrácení přeplatku je překážkou pro poskytnutí úroku. Na rozdíl od žalovaného má žalobkyně za to, že se přeplatek představovaný úrokem vrací z moci úřední, byť to § 155 odst. 5 daňového řádu výslovně nestanoví. Je totiž na místě užít § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, podle něž se nadměrný odpočet vrací i bez žádosti. Pro jeho příslušenství na základě zásady akcesority (§ 2 odst. 5 daňového řádu) platí totéž. Vedle toho bylo na místě analogické použití § 254a daňového řádu, který je posuzované věci nejbližší a který stanoví vrácení úroku z moci úřední. Podle žalobkyně by nešlo o retroaktivní působení práva, jelikož se jedná o procesní ustanovení. K tomu je nutno dodat, že § 254a daňového řádu představuje reakci zákonodárce na rozsudek ve věci K., v němž soud označil tehdejší právní úpravu za deficitní. Jaký smysl by pak zákonodárcem nově zavedené odškodnění mělo, pokud by nebylo poskytnuto bezodkladně po zjištění, že nadměrný odpočet byl oprávněný? Jestliže byla dřívější právní úprava deficitní, bylo namíste aplikovat ve prospěch jednotlivce povinnost vrátit přeplatek na úroku z moci úřední i retroaktivně. K vrácení úroku proto mělo podle žalobkyně dojít dne 20. 5. 2016, kdy již ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, jeho vrácení umožňovalo a ukládalo. Nelze ani pominout, že právní úpravu vrácení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu doplnil zákonodárce novelou provedenou zákonným opatřením senátu č. 344/2015 Sb., účinným od 1. 1. 2014 (dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), o povinnost aplikovat obdobně § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu, přičemž

na povinnost danou § 254 odst. 3 daňového řádu navazuje úprava obsažená v odstavci 4 téhož ustanovení, která ukládá povinnost vrátit přeplatek tvořený úrokem z moci úřední. Žalobkyně uzavírá, že jí správce daně byl povinen vrátit přeplatek na úroku z moci úřední, a pokud tak neučinil, musí za to být žalobkyně odškodněna dalším úrokem.

5. Není správný ani názor žalovaného, že v daňovém právu platí zákaz anatocismu neboli placení úroků z úroků. Jím citovaný rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, na věc nedopadá. V mezidobí pak vstoupil v účinnost zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), jehož § 1806 úročení úroků výslovně připouští. S ohledem na princip jednotnosti právního řádu je tudíž třeba připustit anatocismus i v právu daňovém. Ani komentář k daňovému řádu, z nějž žalovaný na podporu svého názoru cituje, není na místě, neboť se týká nesouvisejícího § 253 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně nesouhlasí ani s názorem žalovaného, že úročením přeplatku tvořeného úrokem by nastala nerovnost mezi státem a jednotlivcem, neboť jednotlivci se nedoplatky na úroku z prodlení neúročí (§ 253 odst. 3 daňového řádu). Taková nerovnost však není nepřipustná, neboť stanovení daně a praktických aspektů jejího vybírání závisí výlučně na úvaze a rozhodnutí zákonodárce. To se týká i otázky úročení úroků, které zákonodárce v občanském zákoníku umožnil a § 253 odst. 3 daňového řádu představuje pouze výjimku z pravidla, a proto je třeba ji vykládat restriktivně.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se argumenty žalobkyně zabýval. Nad rámec této argumentace upozorňuje, že podle § 155 odst. 5 poslední věty daňového řádu se § 254 odst. 3 použije obdobně. Z důvodové zprávy k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. vyplývá, že tento odkaz byl učiněn proto, aby stejná lhůta pro připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na účet daňového subjektu platila i pro připsání úroku z vratitelného přeplatku. Z toho však nelze dovodit, že by na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu platila rovněž povinnost správce daně obsažená v § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy vrátit z moci úřední též vratitelný přeplatek. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že byly ustanovením § 1806 občanského zákoníku povoleny úroky z úroků v celém právním řádu – stalo se tak jen v soukromoprávních vztazích a jen za předpokladu, že si to smluvní strany ujednají. Zásada zákazu úročení příslušenství daně je naopak výslovně zakotvena v § 253 odst. 3 daňového řádu, přičemž se jedná o obecný zákaz aplikovatelný i na úročení úroku. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby.
7. Soud rozsudkem ze dne 10. 4. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-22, žalobu zamítl. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 4 Afs 128/2019-26, věc byla vrácena k dalšímu řízení. Důvodem zrušení rozsudku č. j. 45 Af 9/2017-22 byla vada řízení spočívající v tom, že soud o věci rozhodl bez nařízení jednání, ačkoli pro takový postup nebyly splněny podmínky (žalobkyně sice nereagovala na výzvu podle § 51 odst. 1 s. ř. s., avšak totiž nařízení jednání požadovala již v žalobě).
8. Žalobkyně dne 12. 7. 2019 žalobu doplnila. Uvedla, že nesouhlasí s interpretací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Tento rozsudek správně vychází z toho, že ten, kdo zasahuje do vlastnického práva, je povinen nahradit škodu tím způsobenou. Závazek nahradit škodu je přitom mnohem starší (viz. čl. 233 Chammurabiho zákoníku) než je tomu u římskoprávní zásady, které se dovolával krajský soud. Žalobkyně tvrdí, že daňový řád předvídá povinnost nahradit škodu, pokud správce daně vydá jakýkoliv přeplatek opožděně; je lhostejné, že tímto přeplatkem je úrok. Nepřiznání úroku tudíž bylo učiněno v rozporu s právem pouze s odkazem na římskoprávní tradici, které je v moderních poměrech obsoletní, což dovodil i Soudní dvůr

Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 3. 9. 2015, C-89/14. Žalobkyně dále tvrdí, že přiznání úroků za zadržování nadměrného odpočtu je srovnatelné s přiznáním úroků ze zadržovaného přeplatku spočívajícímu v úrocích za zadržování nadměrného odpočtu. Odkazuje proto na rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/99, ve kterém se soud zabýval otázkou úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu v případě, že belgické vnitrostátní právo úrok přiznával za omezujících podmínek. Dále žalobkyně rozsáhle cituje z rozsudku SDEU ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, a rozsudku SDEU ze dne 12. 5. 2011, C-107/10. Tvrdí přitom, že společným rysem je myšlenka, že zadržování nadměrného odpočtu způsobuje nerovnost mezi plátcí DPH na celkově harmonizovaném trhu členských států EU. Stejnou nerovnost způsobuje, pokud není plátcí DPH přiznáno odškodnění v podobě úroku za zadržovaný nadměrný odpočet. Pokud by soud měl o tomto výkladu Evropského práva pochyby, navrhuje žalobkyně položení předběžné otázky ve znění: *„Mají být čl. 18 odst. 4 [šesté směrnice] a článek 183 první pododstavec [směrnice o DPH] vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby stát odepřel jednotlivci úroky z prodlení za opožděně přiznaný úrok z částek zadržovaného nadměrného odpočtu?“* Závěrem žalobkyně poukazuje na rozsudek SDEU ze dne 28. 2. 2018, C-387/16, z něhož plyne, že otázka eliminace škod způsobených neposkytnutím odpovídajícího odškodnění za zadržování nadměrného odpočtu je otázkou evropského práva.

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
10. K projednání věci soud nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.
11. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti. Dne X podala žalobkyně řádné přiznání k DPH za zdaňovací období X, v němž vykazala nadměrný odpočet ve výši X Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a dne X vydal platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši X Kč; tento platební výměr dne X potvrdil žalovaný. Následně se žalobkyně u správce daně domáhala vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, proti jeho nečinnosti brojila u Krajského soudu v P. žalobou na ochranu proti nečinnosti správce daně. Tento soud rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015-43, uložil správci daně rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vydat. To správce daně učinil dne X, kdy žalobkyni rozhodnutím přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši X Kč (žalovaný posléze rozhodnutím ze dne X změnil výši úroku z vratitelného přeplatku na částku X Kč). Hned dne X žalobkyně správce daně požádala, aby jí z přiznané částky přiznal ještě úrok, jelikož přeplatek jí měl být vrácen už 15 dní od okamžiku, kdy jí správce daně vrátil nadměrný odpočet, tedy ode dne X (dne X byla s.). Dne X vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, kterým žádost žalobkyně zamítl. Jako důvod pro zamítnutí uvedl, že žalobkyně o vrácení úroku za pozdě vrácený nadměrný odpočet dosud nepožádala, a proto správce daně nebyl povinen jí vzniklý přeplatek poukázat. V daňovém právu rovněž platí zákaz úročení úroků, jak to plyne z § 253 odst. 3 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. V odvolání uvedla, že přeplatek vzniklý předepsáním úroku je správce daně povinen vrátit i bez žádosti; je totiž důsledkem nezákonného postupu správce daně, nikoli zavinění žalobkyně.

Podle § 155 ve spojení s § 254 odst. 6 daňového řádu je úrok paušalizovanou náhradou škody; uplatní se tedy soukromoprávní předpisy. Podle § 2910 občanského zákoníku je povinností škůdce nahradit to, co svým nezákonným jednáním způsobil, aniž by jej o to poškozený žádal. Správcem daně citovaný § 253 odst. 3 daňového řádu, který zakazuje jen úroky z prodlení, dopadá jen na nedoplatky daňových subjektů, nikoli na úroky podle § 155 a § 254 daňového řádu.

12. Dne X vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým odvolání žalobkyně zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění nejprve stručně shrnul dosavadní průběh řízení a odvolací námitky žalobkyně. Pak konstatoval, že předmětem sporu je otázka, zda žalobkyni náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vratitelného přeplatku (úroku) podle téhož ustanovení daňového řádu, který byl žalobkyni přiznán. Dále žalovaný poukázal na relevantní právní úpravu, podle které je přeplatek na dani kladné saldo osobního daňového účtu. Jestliže nelze použít přeplatek na úhradu případných nedoplatků téhož daňového subjektu, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem, který správce daně na žádost vrátí daňovému subjektu; z úřední povinnosti jej vydá jen tehdy, stanoví-li to daňový řád nebo jiný právní předpis. Ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu pak stanoví úrok za to, pokud správce daně nevrátí vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě (od žádosti nebo od okamžiku, kdy jej má vrátit z úřední povinnosti). Samotný § 155 odst. 5 daňového řádu obsahuje odkaz na § 254 odst. 3 daňového řádu a ve spojení s důvodovou zprávou k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. je zjevné, že pro předpis úroku z vratitelného přeplatku platí táž lhůta jako pro předpis úroku z neoprávněného jednání správce daně. To však neznamená, že pro předepsaný úrok z vratitelného přeplatku platí i povinnost jej bez žádosti daňovému subjektu vrátit (jako je tomu u předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně), neboť § 155 odst. 5 daňového řádu na příslušný odstavec § 254 daňového řádu výslovně neodkazuje. To potvrzuje i komentářová literatura (ŠIMEK, K. Komentář k § 155. In: BAXA, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád, Komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2011). Dále žalovaný poukazuje na obecný zákaz úročení úroků, který vyplývá z judikatury NSS (srov. rozsudek ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45) a komentářové literatury (KANIOVÁ, L. Komentář k § 253. In: op. cit.). V právě posuzované věci správce daně skutečně pochybil, protože žalobkyni zadržoval nadměrný odpočet déle, než je zákonem vymezená doba, a proto jí přiznal úrok ve výši X Kč. Tento úrok však správce daně nebyl povinen vrátit *ex officio*, protože mu tato povinnost z žádného právního předpisu neplyne a správce daně nesmí činit nic, co mu zákon neukládá; žalobkyně si o jeho vrácení dosud nepožádala, a proto nemohla ani uplynout lhůta pro jeho vyplacení. I kdyby tomu tak však bylo, nemohl by správce daně žalobkyni přiznat úrok z úroku, neboť to je v daňovém právu zakázáno (§ 253 odst. 3 daňového řádu). Odvolací námitky žalobkyně jsou proto nedůvodné.
13. Soud i po projednání věci při jednání dospěl k závěru, že na jeho původních závěrech není na místě cokoli měnit. Opakuje proto nejprve argumentaci, kterou uvedl již v rozsudku č. j. 45 Af 9/2017-22.
14. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobkyni náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vratitelného přeplatku vzniklého podle § 155 odst. 5 daňového řádu, který byl žalobkyni přiznán v důsledku opožděného vrácení nadměrného odpočtu. Jinými slovy, zda má žalobkyně právo na „úrok z úroku“.

15. Zákaz úročení úroků je považován za obecnou právní zásadu a dlouhodobě na něm staví doktrína i judikatura (nejen) správních soudů. Nutno konstatovat, že jelikož byla doposud tato právní zásada všeobecně přijímána, nebylo třeba, aby judikatura či komentářová literatura přicházely s její hlubší analýzou. To je případ rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, který cituje žalovaný. V něm se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou úročení úroků ve vztahu k § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a vyslovil závěr, že zákaz úročení úroků je obecným právním principem již od dob římského práva a jako takový je zakotven i v občanském zákoníku z roku 1964 (§ 121 odst. 3). S ohledem na princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu Nejvyšší správní soud úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) přirovnal k úroku z prodlení uplatňovaného v oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 občanského zákoníku z roku 1964), poukázal na judikaturu civilních soudů této otázky se týkající a nepřipustil úročení úroků ani v daňovém právu. Soud souhlasí s žalobkyní v tom, že tato argumentace zčásti ztratila na své přesvědčivosti v okamžiku, kdy vstoupil v účinnost občanský zákoník z roku 2012, v jehož § 1806 se úročení úroků za určitých okolností připouští. Nelze proto jistě říci, že by zákaz úročení úroků byl společný celému právnímu řádu, neboť anatocismus nyní v rekonfigurovaném českém právu skutečně nejen že není zakázán, ale je výslovně dovolen. Zákonodárce jej ale umožnil pouze v oblasti práva soukromého a za přesně stanovených podmínek: 1) pokud si to strany výslovně sjednají nebo 2) jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu. Podle komentářové literatury (PETROV J. In: Hulmák, M. a kol.: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 371 s.) je obecným pravidlem plynoucím z § 1806 občanského zákoníku, že úroky se úročí, jen pokud to strany ujednaly; toto ujednání musí být dostatečně zřetelné a v pochybnostech se má za to, že úroky z úroků ujednány nebyly (PETROV J. In: op. cit., 373 s.). Bez takového ujednání (jde tedy o výjimku z pravidla) lze požadovat úroky z úroků, jde-li o pohledávku z protiprávního činu; právo na úroky z úroků v tomto případě nevzniká od okamžiku vzniku práva z odpovědnosti (to vznikne porušením právní povinnosti), ale až od okamžiku uplatnění pohledávky u soudu.
16. Tato nová právní úprava však sama o sobě nemůže představovat důvod pro připuštění anatocismu i v jiných právních odvětvích. Aby mohly být úročeny úroky i v daňovém právu, musel by to daňový řád či jiný z daňových zákonů výslovně stanovit, tak jak to učinil § 1806 občanského zákoníku z roku 2012. Takové ustanovení se však v právním řádu nevyskytuje a nemůže je nahradit ani žalobkyní dovozovaný úmysl zákonodárce kompenzovat daňovému subjektu skutečnost, že dočasně nemůže užívat peněžitou částku, která mu oprávněně náleží. Nelze se ani uchýlit k použití analogie, neboť tento postup slouží k zaplnění mezery v právu, tedy k zaplnění nezamýšlené neúplnosti právního řádu. Skutečnost, že se zákonodárce rozhodl nepřipustit bez dalšího úročení úroků, nicméně mezerou v právu není, neboť úročení úroku není principem, který by byl imanentní právnímu řádu jako celku a který by zákonodárce opomněl vzít v potaz. Ostatně ani v rekonfigurovaném soukromém právu není úročení úroků stanoveno jako obecné pravidlo, ale je omezeno jen na vyjmenované případy, jakkoli by ekonomická teorie vedla k závěru, že věřitel by měl být spravedlivě kompenzován úrokem z jistiny i úrokem z úroků.
17. Sama skutečnost, že se žalovaný ve své argumentaci odkazoval na komentářovou literaturu k § 253 odst. 3 daňového řádu (KANIOVÁ, L. Komentář k § 253. In: op. cit.), který na posuzovanou věc skutečně přímo nedopadá, není na závadu již jen z toho důvodu, že

jestliže je zákaz úročení úroků obecnou zásadou daňového práva, může o něm být zmínka v souvislosti s kterýmkoli komentovaným ustanovením daňového řádu.

18. Výslovnou úpravu uvedenou § 235 odst. 3 daňového řádu, podle níž u nedoplatků na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká, je třeba považovat za výslovné potvrzení zásady nepřipustnosti úročení úroků v daňovém právu. Toto ustanovení není výjimkou z pravidla opačného, tedy pravidla obecné přípustnosti anatocismu, jak se snaží tvrdit žalobkyně. Takové pravidlo totiž nelze dovodit ani z § 1806 občanského zákoníku. Stejně tak závěr prosazovaný žalobkyní nelze dovodit ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39. Jeho závěry žalobkyně reprodukuje nekorektně. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku řešil otázku, zda v souvislosti s úhradou nezákonně uložené pokuty (uložené v rámci dělené správy) náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Dospěl k závěru, že tomu tak je, neboť zákonodárce aplikaci uvedeného ustanovení u peněžitých plnění v rámci dělené správy výslovně nevyloučil. Nejvyšší správní soud oproti tomu výslovně poukázal na institut nedoplatku na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy, u kterého naopak zákonodárce vznik úroku z prodlení výslovně vyloučil (§ 253 odst. 3 daňového řádu). Z uvedeného rozsudku nelze učinit závěr, že připustil bez dalšího úročení peněžitého plnění placeného v rámci dělené správy, tím méně závěr, že neplatí princip zákazu anatocismu. Se žalobkyní se lze ztotožnit leda tak v tom, že se autoři komentáře uvedeného v bodě 8 tohoto rozsudku neshodli s Nejvyšším správním soudem v náhledu na otázku, zda je § 254 odst. 1 daňového řádu aplikovatelný i v rámci dělené správy. Jistě to ale neznamená, že se budou mýlit i v jiných svých závěrech a že ty je třeba bez dalšího odmítat.
19. Soud má za to, že nepřipustnost úroků z úroků v daňovém právu nelze podkládat za prolomenou ani po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Ani v tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků platící v daňovém právu, pouze dospěl k závěru, že posuzovaná věc (požadovaný úrok ze správcem daně vyměřeného penále, které se poté, co soud platební výměr zrušil, stalo nezákonným) vůbec úročení úroku nepředstavuje. Toto odlišení založil Nejvyšší správní soud na tom, že se nejedná o postupně přirůstající příslušenství daně, nýbrž o částku, která – byť původně vznikla jako úrok z jistiny – již „vykrystalizovala“, je pevně stanovena, a je tedy novou jistinou daňového přeplatku *swi generis*. Toto odlišení není pro krajský soud přesvědčivé, neboť to, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako klíčový rozdíl odlišující situace, v nichž se jedná o úročení úroku a v nichž nikoli, je vlastností, kterou má (nebo potenciálně mít může) každý úrok, který poté, co je zaplacen jistina, přestane narůstat a stane se pevnou („vykrystalizovanou“) částkou. Jedná se tedy ve skutečnosti pouze o odlišení časové, neboť je zjevné, že ve světle citovaného názoru by bylo možno poté, co by přestal narůstat, úročit každý úrok. Krajský soud má proto ve světle uvedeného vysvětlení za to, že citovaný právní názor představuje excés z obecně přijímaného zákazu úročení úroků v daňovém právu a svou nízkou mírou přesvědčivosti neumožňuje, aby se k němu krajský soud přiklonil. Tyto pochybnosti soudu nerozptýlil ani rozsudek Krajského soudu v H. K. ze dne 7. 6. 2019, č. j. 31 Af 57/2018-86, na který žalobkyně poukázala při jednání, neboť ten závěry Nejvyššího správního soudu přijímá, aniž by vysvětlil, z čeho se dovozuje přípustnost úročení úroku v daňovém právu (nereaguje na § 235 odst. 3 daňového řádu) a proč již nelze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 80/2009-45.

20. Na těchto závěrech pak nic nemění ani doplněná žalobní argumentace. Judikatura SDEU, kterou žalobkyně přestřela, se týká buď úroku z nadměrného odpočtu (nikoli úroku z tohoto úroku) nebo oblasti podpory (nikoli daně z přidané hodnoty). Na žádnou judikaturu, která by se týkala přímo problematiky přiznávání úroku z úroku za zadržování nadměrného odpočtu, žalobkyně nepoukázala. Tato povinnost přitom neplyne ani z čl. 183 právního pododstavce směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Soud proto neshledal, že by právo EU prikazovalo povinnost platit v daňovém právu úroky z úroků. Z toho důvodu také nepovažoval na nutné položení předběžné otázky.
21. Soud uzavírá, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně, že úročení úroků je ve veřejném právu možné. Nárok na přiznání úroku z úroku podle své žádosti ze dne X tedy žalobkyně nemá. Námitka je nedůvodná.
22. K další sporné otázce, a to zda byl správce daně povinen žalobkyni vrátit *ex offio* (tj. i bez žádosti) vratitelný přeplatek vzniklý jako úrok z vratitelného přeplatku vzniklého podle § 155 odst. 5 daňového řádu, soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017-33, ve kterém se touto otázkou již zabýval. Šlo rovněž o věc žalobkyně, zastoupené totožným zástupcem, přičemž v obou věcech byly uplatněny stejné argumenty, s nimiž se zdejší soud v uvedeném rozsudku v úplnosti vypořádal. Rozsudek č. j. 48 Af 2/2017-33 byl sice zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, avšak nikoli proto, že by zdejší soud klíčovou otázku posoudil vadně. Naopak Nejvyšší správní soud shodně dospěl k závěru, že „dle § 155 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen o úroku rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu a tento úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu předsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet daňového subjektu. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předsatý úrok nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti“ (bod 47 cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil proto, že bylo třeba zjistit, kterým svým podáním procesně aktivní žalobkyně o vrácení úroku z vratitelného přeplatku požádala. Krajský soud v P. posléze v usnesení ze dne 28. 6. 2018, č. j. 48 Af 2/2017-70, shledal, že se tak stalo žádostí ze dne X (žalobu soud nicméně odmítl, neboť žalobkyně ke své ochraně i přes poučení ze strany soudu zvolila nesprávný žalobní typ).
23. V dané věci žalobkyně žádala o přiznání úroku z úroku žádostí ze dne X, přičemž požadovala úrok za období od X do X. V tomto období nicméně podle shora uvedených závěrů nebyl správce daně ještě ani povinen úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) vyplatit (tato povinnost mu vznikla až v návaznosti na žádost žalobkyně ze dne X), tudíž správci daně ani nemohla vzniknout povinnost z tohoto úroku platit další úrok (úrok z úroku). I z tohoto důvodu není možné žalobě vyhovět.
24. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. září 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu