



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **VONET CR, spol. s r. o.**, se sídlem Praha 10, Na Slatince 3279/3, zastoupené JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 4, Na Pankráci 449/11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 6. 2020, č. j. 14 Af 18/2019 – 53,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5026/19/5300-22442-605186, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 25. 7. 2018, č. j. 115633/18/4300-12711-208880. Posledně uvedeným rozhodnutím správce daně nepřiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku daně podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020 – pozn. NSS).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji shledal nedůvodnou a rozsudkem ze dne 9. 6. 2020, č. j. 14 Af 18/2019 – 53, ji zamítl.

[3] Městský soud uvedl, že žalobkyně dne 26. 6. 2018 zaslala správci daně podání, které nazvala „žádost o vyplacení úroků z pozdní úhrady přeplatku na DPH“. V podání uvedla následující: „Žádáme vás tímto o úhradu úroků z pozdní úhrady přeplatku na DPH, který činil 1 044 912,00 Kč. Přeplatek vznikl na základě podání dodatečného daňového přiznání za 6/2014 dne 29. 6. 2016. S tím souvisí i naše odvolání, evidované Specializovaným finančním úřadem pod č. j. 62869/17 dne 31. 3. 2017 a také naším následným zasláním písemnosti 'Ochrana před nečinností k podanému dodatečnému přiznání za 6/2014', evidovaným Specializovaným finančním úřadem ze dne 3. 4. 2018, pod č. j. 59853/18. Přeplatek byl zaslán až na základě rozhodnutí č. 23996/18/5300-22442-605186 ze dne 24. 4. 2018. Žádáme vás tímto o vyplacení úroků na náš bankovní účet (...).“

[4] Městský soud konstatoval, že žalobkyně svoji žádost nepodřadila pod žádné zákonné ustanovení a správce daně ji kvalifikoval jako žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Soud se s tímto závěrem ztotožnil, neboť vůle žalobkyně byla v žádosti jednoznačně a určitě vyjádřena, je zřejmé čeho se žádost týká, a co v ní žalobkyně navrhuje. Žalovaný proto nepochybil, pokud se odmítl věcně zabývat odvolacími námitkami, vztahujícími se k přiznání úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020 – pozn. NSS).

[5] S ohledem na výše uvedený dílčí závěr se městský soud dále nezabýval žalobní argumentací, týkající se právě aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu. Uvedl k tomu, že žalobkyně tímto postupem není dotčena na svých právech, neboť tímto nárokem se správce daně zabýval v jiném, než nyní přezkoumávaném rozhodnutí, konkrétně v rozhodnutí ze dne 14. 3. 2019, č. j. 44358/19/4300-12711-208880 (dále jen „rozhodnutí SFÚ z března 2019“; toto rozhodnutí žalobkyně přiložila k žalobě a je založeno ve spise městského soudu – pozn. NSS).

[6] K nároku na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu městský soud nejprve uvedl, že mezi stranami není spor o skutkovém stavu, tedy že (a) žalobkyně podala dne 29. 6. 2016 dodatečné daňové přiznání, ve kterém vykážala snížení své daňové povinnosti o 1 044 912 Kč, (b) správce daně nejprve na základě výsledku postupu k odstranění pochybností daň v tvrzeném rozsahu nevyměřil, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 3. 2017, (c) k odvolání žalobkyně však žalovaný dodatečný platební výměr změnil rozhodnutím ze dne 25. 5. 2018, č. j. 23996/18/5300-22442-605186 (dále jen „rozhodnutí OFŘ z května 2018“), tak, že se daňová povinnost žalobkyně snižuje o částku 1 044 912 Kč, a (d) na základě žádosti žalobkyně tuto částku správce daně poukázal na její účet dne 8. 6. 2018. Za spornou městský soud označil otázku, zda žalovaný přeplatek vrátil žalobkyni ve lhůtě stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu, respektive zda se počátek této lhůty odvíjí již od první žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku podané dne 1. 7. 2016, nebo až od druhé žádosti s tímž obsahem, podané dne 29. 5. 2018.

[7] Městský soud s odkazem na § 143 a § 147 daňového řádu konstatoval, že daň je stanovena až na základě jejího vyměření platebním výměrem a teprve jeho právní mocí se tato skutečnost promítne do evidence daní. Pro vznik přeplatku tedy není dostačující samotné podání daňového přiznání, ale deklarovanou daň je vždy nezbytné autoritativně stvrdit vydáním platebního výměru.

pokračování

[8] Poté městský soud aplikoval výše uvedené na projednávanou věc. Konstatoval, že o žalobkyni deklarované dani (v dodatečném daňovém přiznání ze dne 29. 6. 2016) bylo rozhodnuto dne 28. 5. 2018, kdy nabylo právní moci rozhodnutí OFŘ z května 2018; tímto rozhodnutím žalovaný doměřil žalobkyni zápornou daňovou povinnost v souladu s jejím dodatečným daňovým tvrzením. Proto teprve ke dni 28. 5. 2018 vznikl žalobkyni na osobním daňovém účtu přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Pokud správce daně vrátil přeplatek žalobkyni dne 8. 6. 2018 na základě její žádosti ze dne 29. 5. 2018, k vrácení došlo v průběhu 30 denní lhůty, tedy včas, a žalobkyni úrok z přeplatku nenáleží.

[9] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (dále jen „rozsudek ve věci Kordárna“), městský soud nepovažoval za přílehlavý, neboť v něm soud reagoval na situaci, kdy vnitrostátní právo nedokonale transponovalo čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která tak v českém právním prostředí získala přímý účinek, podle něhož za opožděně vrácený řádně uplatněný nadměrný odpočet náleží daňovému subjektu úrok. Rozsudek ve věci Kordárna dále není podle městského soudu použitelný na projednávanou věc i proto, že novelou č. 267/2014 Sb. byl do daňového řádu vložen § 254a, který kodifikoval závěry tohoto rozsudku a který stanoví zákonná pravidla pro přiznávání úroků z daňového odpočtu. Uvedená novela nabyla účinnosti dne 1. 1. 2015, a proto se § 254a daňového řádu uplatní na všechny případy, kdy byl daňový odpočet zdržován kvůli postupům k odstranění pochybností zahájeným po 1. 1. 2015. Takovým případem je nyní projednávaná věc, neboť postup k odstranění pochybností byl u žalobkyně zahájen dne 1. 8. 2016.

[10] Městský soud zdůraznil, že žalobkyně se svojí žádostí domáhala výhradně přiznání úroků z pozdního vrácení přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a svoji vůli nárokovat též úrok z daňového odpočtu projevila až ve svém odvolání ze dne 14. 8. 2018. Žalovaný však v této části věc posoudil jako podnět k přiznání úroků z daňového odpočtu a postoupil jej správci daně. Proto otázka přiznání úroků z tohoto důvodu nebyla předmětem rozhodnutí žalovaného a nemohl se jí zabývat ani městský soud. Tato otázka byla řešena v rozhodnutí SFÚ z března 2019 (tedy v jiném než městským soudem přezkoumávaném rozhodnutí – pozn. NSS). Pokud žalobkyně se závěry správce daně nesouhlasila, mohla si proti tomuto rozhodnutí podat odvolání a následně též správní žalobu.

[11] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že městský soud posuzoval otázku nároku na úrok pouze dle § 155 odst. 5 daňového řádu a nikoli ve vztahu k úroku dle § 254 odst. 1 téhož zákona. Podrobně rekapituluje vývoj věci a zdůrazňuje, že snížení vlastní daňové povinnosti vykázala již v dodatečném daňovém přiznání ze dne 29. 6. 2016, avšak zaplacená částka ve výši 1 044 912 Kč na dani byla stěžovatelce k její (druhé) žádosti ze dne 29. 5. 2018 vrácena až dne 8. 6. 2018, tj. po takřka dvou letech. Přitom nebyla stěžovatelce

nahrazena újma, způsobená nemožností nakládat po uvedené době s touto částkou. Právě tato kompenzace je dle stěžovatelky podstatou nyní vedeného sporu.

[13] Městský soud i orgány daňové správy věc nesprávně a formalisticky posoudily, pokud založily svá zamítavá rozhodnutí na tom, že vratitelný přeplatek vznikl až vydáním dodatečného platebního výměru dne 25. 5. 2018 a vrácen byl v zákonné 30 denní lhůtě. Stěžovatelka má za to, že orgány finanční správy měly její žádost posoudit dle jejího obsahu, přičemž jádro této žádosti spočívalo právě ve snaze dosáhnout kompenzace výše uvedené újmy, kterou stěžovatelka utrpěla.

[14] Stěžovatelka trvá na tom, že rozsudek ve věci Kordárna je na její případ přílehavý a napadený rozsudek je s ním v rozporu. Prvně uvedený rozsudek NSS okamžik vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku odpoutal od skutečného vyměření, respektive od okamžiku jeho autoritativního stvrzení vydáním platebního výměru, a navázal jej na lhůtu k podání daňového přiznání prodlouženou o tři měsíce. Stěžovatelka dále dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro vnitřní rozpornost, kterou spatřuje v tom, že na jedné straně městský soud tvrdí, že jí přeplatek nevznikl (odstavec 47 napadeného rozsudku) a současně sám odkazuje na závěry rozsudku ve věci Kordárna (odstavec 52 napadeného rozsudku).

[15] Další pochybení správce daně spatřuje stěžovatelka v tom, že prověřoval oprávněnost snížení její daňové povinnosti až do 2. 3. 2017, tedy více než osm měsíců, a poté navíc vydal nesprávné rozhodnutí – dodatečný platební výměr ze dne 2. 3. 2017, č. j. 35891/17/4200-12776-110375 (dále jen „*dodatečný platební výměr z března 2017*“). Optikou žalovaného a městského soudu by správce daně mohl prověřovat vzniklé pochybnosti prakticky po libovolnou dobu. Tento přístup však Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku ve věci Kordárna, neboť podle něj je přiměřeným prostorem pro prověření uplatněného nároku lhůta tří měsíců.

[16] Stěžovatelka též odmítá argument městského soudu, že rozsudek ve věci Kordárna se neuplatní, neboť tam řešená otázka byla legislativně upravena v § 254a daňového řádu. Toto ustanovení na nyní projednávaný případ nedopadá. Stěžovatelka je přesvědčena, že žádné zákonné ustanovení v rozhodné době neupravovalo situaci, kdy správce daně prověřuje oprávněnost snížení daňové povinnosti po nepřiměřenou dobu, tj. po dobu delší než čtyři měsíce od podání dodatečného daňového přiznání. Proto stěžovatelka uplatnila u správce daně nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za analogického použití rozsudku ve věci Kordárna.

[17] Stěžovatelka uzavírá, že z výše uvedených důvodů jí svědčí nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu od 1. 11. 2016, za dobu, po kterou správce daně prověřoval oprávněnost snížení daňové povinnosti dle dodatečného daňového přiznání. Přitom ponechává na úvaze soudu, zda výše tohoto úroku bude určena podle posledně zmíněného ustanovení, anebo ve výši dle § 254a daňového řádu.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém dosavadním závěru. Stěžovatelce byl vratitelný přeplatek vrácen v zákonné lhůtě dle § 155 odst. 3 daňového řádu, a proto jí nemohl vzniknout nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Dále žalovaný zdůraznil, že je bez významu, aby se vyjadřoval

pokračování

k argumentaci stěžovatelky ohledně jejího nároku na úrok dle § 254 odst. 1, respektive dle § 254a daňového řádu, neboť touto otázkou se zabývá správce daně v jiném řízení.

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Byť stěžovatelka důvody kasační stížnosti výslovně nepodřadila pod důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je zřejmé, že se jej dovolává, namítá-li nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho vnitřní rozpornost. Ze systematického hlediska je nejprve vhodné zabývat se právě tvrzenou nepřezkoumatelností. Pokud by totiž byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, musel by jej Nejvyšší správní soud zrušit, a to i bez námítky stěžovatelky. Kasační soud však rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným neshledal, této námitce tak nepřisvědčil z důvodů uvedených níže.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti k této otázce pouze uvádí, že je napadený rozsudek vnitřně rozporný, protože soud na jedné straně odmítl na věc aplikovat rozsudek ve věci Kordárna, současně však – na druhé straně – v polemice se žalobním tvrzením stěžovatelky uvedl (v odstavci 52 napadeného rozsudku), že dle logiky rozsudku ve věci Kordárna by „ochranná lhůta“ pro stěžovatelku počala běžet již okamžikem podání daňového přiznání, nikoli ode dne podání (první) žádosti o úrok dne 1. 7. 2016. Nejvyšší správní soud vnitřní rozpornost napadeného rozsudku neshledal. Městský soud v odkazovaném odstavci 52 pouze reagoval na určitou nekonzistentnost žalobní argumentace. Svoje stanovisko o nepoužitelnosti rozsudku ve věci Kordárna na jím projednávanou věc vyjádřil v napadeném rozsudku zřetelně a konzistentně (viz nejen odstavec 47, na nějž stěžovatelka odkázala, ale i odstavce 53 a 54 napadeného rozsudku). I jinak napadený rozsudek srozumitelně ozřejmuje důvody, které městský soud vedly k rozhodnutí uvedenému v jeho výrocích. Napadený rozsudek je tedy přezkoumatelný a kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[23] Nejvyšší správní soud poté přikročil k posouzení kasační argumentace, která směřuje proti vlastnímu právnímu posouzení věci ze strany městského soudu [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[24] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 [...], náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. 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. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.* Ustanovení § 155 odst. 3 stanoví pro vrácení tohoto přeplatku lhůtu 30 dnů ode dne obdržení žádosti daňového subjektu (zde stěžovatelky). Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek *částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu*

*převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.* Městský soud pak vhodně odkázal též na § 143 a § 147 daňového řádu, z nichž plyne, že daň je stanovena na základě jejího doměření dodatečným platebním výměrem.

[25] Předmětem sporu je, zda má stěžovatelka nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu s analogickým užitím závěrů v rozsudku ve věci Kordárna, a to již ode dne 1. 11. 2016 (stěžovatelka počátek běhu úrokového období odvíjí na základě svého dodatečného daňového přiznání, následné první žádosti o vrácení přeplatku ze dne 1. 7. 2016, a uplynutí tříměsíční „ochranné“ lhůty, během níž mohl správce daně oprávněně prověřovat její daňová tvrzení).

[26] Daňové orgány a shodně s nimi i městský soud mají za to, že tento nárok stěžovatelce nevznikl, neboť jí v rozhodné době ani nevznikl vratitelný přeplatek. Stěžovatelka *de facto* nepopírá, že stanovisko daňových orgánů a městského soudu odpovídá doslovnému znění zákona. Nepopírá tedy, že vratitelný přeplatek jí *de iure* vznikl až na základě rozhodnutí OFŘ z května 2018. Má však za to, že – **nad rámec znění zákona** – je třeba dovodit její nárok na úrok z vratitelného přeplatku.

[27] K tomu uvádí (stručně řečeno) dva podstatné argumenty: (1) bylo by nespravedlivé, aby stěžovatelce nebyla kompenzována újma, vzniklá tím, že nemohla disponovat s částkou odpovídající snížené daňové povinnosti (tj. s částkou ve výši 1 044 912 Kč) po dobu zhruba dvou let, ačkoli podala „správné“ dodatečné daňové přiznání již na počátku tohoto období; a (2) na věc je třeba analogicky užít závěrů rozsudku NSS ve věci Kordárna, neboť v něm soud též dovodil nárok na úrok (byť ve vztahu k daňovému odpočtu) za situace, kdy zákon vznik takového nároku výslovně neupravoval.

[28] Je třeba předeslat, že městský soud věc posuzoval správně, pokud se soustředil výhradně na problematiku úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť posouzení nároku na úrok dle § 254 odst. 1 a § 254a daňového řádu bylo předmětem jiného rozhodnutí správce daně – tj. rozhodnutí SFÚ z března 2019. Bylo na stěžovatelce, aby – pokud se závěry správce daně v tomto rozhodnutí nesouhlasí – proti němu brojila odvoláním či následně i správní žalobou.

[29] Jak uvedeno výše, v kasační stížnosti stěžovatelka výslovně připouští, že zákon neupravuje úrok v její situaci, tj. v situaci, v níž po zhruba dvou letech dal žalovaný stěžovatelce za pravdu (až v odvolacím řízení) a doměřil daň (snížil daňovou povinnost) ve výši částky odpovídající jejímu dodatečnému daňovému přiznání. Stěžovatelka přitom výslovně ponechává „*na úvaze soudu*“, v jaké výši jí úrok náleží (v podrobnostech viz odstavec [17] výše).

[30] Z tohoto hlediska je pochopitelné, proč se stěžovatelka opakovaně domáhá analogického užití rozsudku ve věci Kordárna: v tomto rozsudku totiž NSS reagoval též na „mezeru v zákoně“, tedy chybějící výslovnou právní úpravu pro situaci, kdy žalobkyně – daňový subjekt – obdržela nadměrný odpočet DPH až po několikaměsíčním prodlení, přičemž žalobkyně sama nemohla délku trvání tohoto prodlení ovlivnit, protože to záviselo výlučně na aktivitě správce daně při prověřování nároku na nadměrný odpočet. I v judikovaném případě tehdejší žalobkyně (a též posléze stěžovatelka) připouštěla, že při doslovné aplikaci zákona jí byl přeplatek dle § 155 odst. 5 daňového řádu vrácen v zákonné lhůtě.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud však tehdy překročil k vyplnění mezery v zákoně ze dvou důvodů: (1) negativní majetkové dopady nepřiměřeně dlouhého čekání na nadměrný odpočet mohou představovat zásah do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práva a svobod, přičemž „*rdousící efekt takového čekání by mohl dosahovat až protiústavní intenzity*“ (odstavec 26 rozsudku ve věci Kordárna); a (2) nemožnost nárokovat úrok za uvedené období by odporovala čl. 183 směrnice 2006/112/ES a judikturním závěrům Soudního dvora EU (odstavce 29 a následující téhož rozsudku).

[32] Je tedy zřejmé, že otázka aplikovatelnosti zkoumaného rozsudku NSS je rozhodující pro to, aby kasační argumentace stěžovatelky mohla být úspěšná. Na prvním místě je třeba říci, že je nesporné, že rozsudek ve věci Kordárna nelze na věc aplikovat **přímo**, neboť v nyní posuzované věci se nejedná o nadměrný odpočet DPH a navíc případný úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu by se nyní řídil § 254a daňového řádu, tedy ustanovením, jež bylo do zákona vtěleno právě na základě odkazovaného rozsudku NSS, jak správně uvedl městský soud.

[33] Stěžovatelka však žádá, aby byl tento rozsudek na její věc aplikován **analogicky**; žádá tedy, aby i v jejím případě správní soudy *de facto* vyplnily mezeru v zákoně, která neumožňuje přiznat úrok daňovému subjektu, který sice správně určil svoji sníženou daňovou povinnost v dodatečném daňovém přiznání, avšak kvůli činnosti správce daně (zahájení postupu k odstranění pochybností dne 1. 8. 2016, nesprávný dodatečný platební výměr z března 2017) došlo ke správnému doměření daně až s mnohaměsíčním prodlením (zde na základě rozhodnutí OFŘ z května 2018).

[34] V napadeném rozsudku městský soud odůvodnil nepřiléhavost rozsudku ve věci Kordárna především tím, že tento rozsudek reagoval na rozpor tehdy existující zákonné úpravy s unijním právem a judikaturou SDEU [důvod sub (2) dle odstavce [31] výše]. Pominul přitom, že druhým důvodem pro řešení absence zákonné úpravy úroku v tomto rozsudku byla snaha o ústavně konformní výklad zákona [důvod sub (1) dle odstavce [31] výše].

[35] Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda jsou zde dány ústavní důvody pro přiměřené (analogické) užití závěrů rozsudku NSS ve věci Kordárna. Předně je třeba uvést, že stěžovatelka ani v žalobě, ani v kasační stížnosti žádnou ústavněprávní argumentaci nepředkládá. Omezuje se jen na citaci či parafráze pasáží z odkazovaného rozsudku NSS a nepředkládá žádná tvrzení, jak se zadržování částky snížené daně projevilo v její majetkové sféře či zda snad skutečně došlo k „*rdousícímu efektu*“ na její podnikání.

[36] Zdejší soud k tomu považuje za nutné stručně rekapitulovat širší rámec úvah rozsudku ve věci Kordárna: ten totiž vycházel z premisy, že situace tehdejší stěžovatelky není ojedinělá, a že zde naopak existuje velké množství daňových subjektů, které jsou majetkově postiženy nepřiměřeně dlouhým prověřováním nadměrného odpočtu. NSS v této souvislosti hovořil přímo o „*diskriminačním účinku*“ dosavadní právní úpravy mezi různými plátcí daně (odstavec 23 rozsudku ve věci Kordárna).

[37] Nejvyšší správní soud obecně připouští, že si lze představit situaci, kdy jednání správce daně, jenž bude prodlévat v řádu měsíců či let s konečným rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem), které fakticky jen potvrdí daňovou povinnost,

tvrzenou již dříve v daňovém přiznání, vytvoří situaci, v níž by bylo „spravedlivé“, aby daňový subjekt měl nárok na úrok z takto „zadržované“ částky. Soud si je přitom vědom, že vlastní podstatou takového úroku je paušální kompenzace újmy, kterou daňový subjekt kvůli jednání správce daně utrpěl (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36).

[38] K takto výjimečnému „justičnímu aktivismu“ při výkladu zákona (respektive odstranění mezery v zákoně) lze však přikročit jen za zcela mimořádných okolností, které sice byly dány v rozsudku ve věci Kordárna, avšak nejsou dány v nyní projednávané věci. Je tomu tak proto, že (a) (jak uvedeno výše) stěžovatelka nepředkládá ústavní argumentaci ani bližší okolnosti ohledně vzniku újmy, (b) není zde potřeba, aby soud zajistil výklad práva v souladu s ustanoveními práva unijního či judikatury SDEU; (c) v neposlední řadě stěžovatelka svým jednáním přispěla ke vzniku pro ni nepříznivé situace, neboť doložila relevantní podklady až v rámci odvolacího řízení před žalovaným, přičemž právě předložení těchto podkladů fakticky umožnilo, aby žalovaný jejím odvolání vyhověl v rozhodnutí OFŘ z května 2018.

[39] Co se týče posledního důvodu, Nejvyšší správní soud odkazuje na prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 25. 7. 2018 (jak je blíže vymezeno v odstavci [1] výše), jímž správce daně úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu stěžovatelce nepřiznal. Na str. 4 tohoto rozhodnutí správce daně uvedl, že „[j]e zjevné, že se daňový subjekt [tj. stěžovatelka] sám postaral o neuznání nároku na snížení vlastní daňové povinnosti, když neunesl důkazní břemeno a v průběhu postupu k odstranění pochybností neprokázal, že byl oprávněn snížit uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu (...). K prokázání této skutečnosti došlo až v průběhu odvolacího řízení, což konstatuje OFŘ v rozhodnutí o odvolání č. j. 23996/18/5300-22442-605186 [míněno rozhodnutí OFŘ z května 2018], kde uvádí, že odvolatel poskytoval v průběhu postupu k odstranění pochybností nepřesné a neúplné informace.“

[40] S výše uvedenými závěry stěžovatelka nepolemizovala ani v žalobě, ani v kasační stížnosti. Z tohoto hlediska pak není její tvrzení o nepřiměřené délce prověřování věci ze strany správce daně věrohodné, neboť to byla naopak ona, kdo přinejmenším přispěla k délce řízení, které nakonec vyústilo v rozhodnutí OFŘ z května 2018, jímž byla její daňová povinnost snížena.

[41] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud správně dovodil, že rozsudek ve věci Kordárna není aplikovatelný na nyní posuzovanou věc a stěžovatelka sama připouští, že její nárok na úrok by bylo nutné dovodit *per analogiam* právě na základě tohoto rozsudku, neboť dle výslovného znění zákona žádný nárok na úrok nemá a vratitelný přeplatek jí byl vrácen včas.

[42] Ke kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pod který stěžovatelka též výslovně podřadila svoje kasační námitky, dodává zdejší soud následující. Dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat pro tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního

pokračování

*orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.* Vlastní argumentace stěžovatelky však fakticky směřovala (kromě nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro vnitřní rozpornost, k tomu viz odstavce [21] až [22] výše) právě jen proti nesprávnému právnímu posouzení věci ze strany městského soudu, potažmo správních orgánů [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. To ostatně ilustruje vyjádření stěžovatelky v úvodu doplnění kasační stížnosti, v němž uvedla, že „*porušení ustanovení řízení před správním orgánem pak spatřuje (...) v nesprávném právním posouzení žádosti stěžovatelky o úrok v rozporu s § 70 odst. 2 daňového řádu*“ (zvýraznění přidáno – pozn. NSS). O tom, že městský soud posoudil daný případ správně a napadený rozsudek není nezákonný, pojednal Nejvyšší správní soud výše.

[43] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[44] Výroky o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírají o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. března 2022

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu