



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO 26710170,
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem,

zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2245/21/5300-22444-707622,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2018, č. j. 4329712/18/2111-50523-202376, o výši úroku z vratitelného přeplatku, ve znění rozhodnutí ze dne 19. 10. 2018, č. j. 4564284/18/2111-50523-202376 (dále též jen „rozhodnutí správce daně“), tak, že původní znění výrokové části o přiznání úroku z vratitelného přeplatku ve výši 57 744 Kč podle § 155 odst. 5 zákona č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále též jen „daňový řád“) nahradil zněním, že se podle téhož ustanovení daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku nepřiznává.

2. Žalobkyně byla přesvědčena, že jí měl být úrok z odpočtu předepsán do patnácti dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč, tj. dne 24. 1. 2014. Žalobkyně uvedla, že dne 21. 8. 2018 podala žádost o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to z částky přeplatku ve výši 256 677 Kč za období ode dne 12. 2. 2014 do dne 7. 8. 2018. Rozhodnutím správce daně byl žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 57 744 Kč, a to za období ode dne 10. 1. 2017 do dne 8. 8. 2018. Žalovaný ovšem rozhodnutí správce daně změnil, žalobkyni požadovaný úrok nepřiznal a svůj závěr opřel o zásadu zákazu anatocismu (úročení úroků) uplatňovanou při správě daní, která je údajně potvrzena judikaturou správních soudů. Žalovaný svůj názor opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, který se týkal odlišné právní úpravy, a záměrně ignoruje následnou rozhodovací činnost tohoto soudu. V posuzované věci je řešena jiná právní otázka než v citovaném rozsudku. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 (body 37 a 42 rozsudku), který dospěl k závěru, že daňovému subjektu náleží úrok z částky úroku podle § 254 daňového řádu. Tedy připouští vznik nároku na úrok z úroku podle daňového řádu. Navíc usvědčuje žalovaného z nesprávného právního názoru, že existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu o zákazu anatocismu. Naopak žalobkyně odkazuje na již ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která otázku „úroku z úroku“ posuzuje ve vztahu k použití úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu v případě, že správce daně prodlévá s vyplacením úroku podle daňového řádu (již citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 – 24, ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 – 32 a ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019 – 25). Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 – 32, byl mimo jiné odkazem na rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 – 24, potvrzen různý režim při vyplacení úroku podle § 254 a § 155 daňového řádu. Údajnou zásadu zákazu anatocismu dle žalobkyně popírá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019 – 25 (bod 11), ve kterém je uveden další případ, kdy daňovému subjektu vznikl nárok na „úrok z úroku“, a to v případě pozdního připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu.
3. Žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 6. 5. 2021 uvedla, že zásadní ve věci je, zda je v daňovém právu platný civilní princip zákazu anatocismu a zda lze přiznat úrok z vykrytalizované částky úroku, která tvoří přeplatek. První otázku ve vztahu k § 254 daňového řádu řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51 (bod 20), přičemž dospěl k závěru, že zákaz anatocismu v daňovém právu použitelný není. Otázku, zda lze přiznat úrok z vykrytalizované částky úroku, která tvoří přeplatek, vyřešil Nejvyšší správní soud v témže rozsudku v bodě 27. Žalobkyně je proto toho názoru, že výše učiněné závěry Nejvyššího správního soudu lze vztáhnout i na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť jsou funkčně oba úroky velmi podobné.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že platební výměr byl zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Na žalobkyni nahlížený nárok na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012 bylo nahlíženo jako na konkludentně vyměřený k datu podání daňového přiznání, tedy ke dni 30. 11. 2012 ve výši 4 929 029 Kč. V důsledku této skutečnosti byl žalobkyni rozhodnutím správce daně ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1900478/19/2111/50523-202376, přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst.

5 daňového řádu ve výši 2 346 195 Kč, a to z částky 1 883 644 Kč za období od 1. 1. 2013 do 4. 2. 2014, a z částky 3 045 385 Kč za období od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018. Pozadí předmětného případu je patrné z rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019 – 46, kterým soud zamítl žalobkyní podanou žalobu v související věci.

5. Dle žalovaného byl nárok žalobkyně na kompenzaci spojenou s dobou, kdy nemohla disponovat svými finančními prostředky, přiznáním úroku za období od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018 zcela uspokojen. Období, za které byl žalobkyni přiznán úrok z jistiny, pak zahrnovalo i období, za které požaduje úročení již neexistujícího příslušenství. Výše a doba úročení tohoto příslušenství se odvíjela od prověřování žalobkyní uplatněného nároku na nadměrný odpočet před vyměřením DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012 platebním výměrem, kterým byla uznána jen poměrná část tohoto nároku. Posléze však nastala procesní situace, kdy se na celý žalobkyní uplatněný nárok hledělo jako na vyměřený konkludentně k datu podání daňového přiznání, tedy ještě před započítáním prověřování správcem daně, za což byl žalobkyni rovněž přiznán související úrok. Zcela tak pozbylo na významu, kdy byl vrácen úrok, který byl nahrazen jiným úrokem. Již proto je vhodné žalobu zamítnout.
6. Dle žalovaného navíc žalobkyní uplatněný nárok na úrok z úroku nemá oporu v zákoně a je v rozporu se zásadou zákazu anatocismu v daňovém právu. Na tomto závěru nic nemění ani odkazovaná judikatura, která se týká zcela jiného úroku, než o který je veden spor v projednávaném případě. Žalovaný považuje za zásadní, že žaloba byla podána ve věci, která se v rozhodující míře překrývá s věcí rozhodnutou rozsudkem ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017 – 56, ve které byla žalobkyní podaná žaloba zamítnuta. Kasační stížnost byla rovněž zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 – 32. Oba rozsudky obsahují jednoznačný závěr, že žalobkyni tvrzený nárok nespovídá. Odlišnost v uvedeném případě spočívá pouze v částečném odlišení vymezeného úročeného období, a to navíc až v samotné žalobě. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 13/2020 – 32 byl vydán ve věci soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017, č. j. 9924/17/5300-21442-711359. Žalovaný již tehdy rozhodoval za skutkového a právního stavu, ve kterém žalobkyně spatřuje podklad pro vznik nároku na úrok od 10. 1. 2017. Žalobkyně patrně považuje za zásadní, že v souvislosti s její žádostí o vrácení přeplatku vzniklého přiznáním úroku z vratitelného přeplatku dne 8. 12. 2016 byl správce daně v prodlení s jeho vyplacením, což zakládá další nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Posouzení této právní otázky je však již obsaženo ve výše odkazovaných soudních rozhodnutích, a pakliže by byl závěr žalovaného nesprávný, bylo by jeho rozhodnutí zrušeno a věc by mu byla vrácena k dalšímu řízení. Žalovaný přitom vychází z toho, že pro účely určení předmětu řízení o nároku na úrok je rozhodující vymezení podstaty požadovaného nároku, a nikoli jeho právní kvalifikace či doba úročení. Žalovaný odkazuje na rozsudky ze dne 27. 9. 2018, č. j. 10 Afs 291/2016 – 27, a ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017 – 31, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, do jaké míry je daňový subjekt povinen vymezit nárok na přiznání a předepsání úroků v daňovém řízení, aby mohl správce daně věc meritorně posoudit a rozhodnout o nároku, který daňovému subjektu svědčí. Laťka je nastavena nízko, postačuje uvedení obecných skutečností, které dle názoru daňového subjektu zakládají vznik úročení.
7. Žalovaný odmítá spekulace žalobkyně o úvahách Nejvyššího správního soudu. Zejména mu není zřejmé, jakým způsobem žalobkyně dovodila, že by Nejvyšší správní soud mohl při rozhodování zohlednit, že jí byl úrok z úroku přiznán rozhodnutím správcem daně ze

dne 19. 10. 2018, č. j. 4564284/18/2111-50523-202376. Právě toto rozhodnutí bylo změněno rozhodnutím o odvolání, přičemž Nejvyšší správní soud jej v rozsudku č. j. 4 Afs 13/2020 – 32 nikde nezmiňuje. Skutečností je, že Nejvyšší správní soud již jednou totožný právní problém v řízení o kasační stížnosti žalobkyně posuzoval. Žalovaný nesouhlasí s žalobkyní, že její předchozí neúspěch v soudním sporu byl dílem souhry okolností, náhody či přehlédnutí zásadních skutečností ze strany Nejvyššího správního soudu. S výše uvedeným souvisí rovněž skutečnost, že žalobkyně odvozuje vznik jí tvrzeného nároku na úrok z úroku v podstatě výhradně z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, a na něj navazujících rozhodnutí. Právě argumentaci žalobkyně tímto rozsudkem však Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 – 32, odmítl v bodě 40. Skutkové okolnosti případu žalobkyně se přitom nezměnily. Žalobkyní odkazované rozsudky se týkají úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, o něž se však v tomto případě spor nevede. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51, akcentoval povahu úroku z neoprávněného jednání jako částky, kterou hradí správce daně, který stanovil daň v rozporu se zákonem nebo který se dopustil nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Právě v tomto kontextu Nejvyšší správní soud zmiňuje také pravidlo obsažené v § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, které připouští vznik úroku z úroku v případech pohledávek z protiprávních činů. Úvahy o tom, že by mohlo být další úročení úroku z vratitelného přeplatku v případě žalobkyně ospravedlněno existencí pravidla obsaženého v § 1806 občanského zákoníku, nemají v daném případě prostor. Pakliže totiž mohou být úroky z úroků požadovány pouze v případech pohledávek z protiprávních činů, míří toto pravidlo na důvod vzniku jistiny. Zjevně nedopadá na situace, kdy byl úrok z jistiny pouze uhrazen po datu splatnosti. V takovém případě by zmíněné pravidlo zcela postrádalo smysl, neboť by bylo nutné úročit jakýkoli úrok bez dalších podmínek. Úvahy žalobkyně o nutnosti kompenzace (dvojího) neoprávněného jednání správce daně ve smyslu jí odkazované judikatury se dle žalovaného míjí s předmětem daného řízení. Rozlišení účelu obou institutů, tedy úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 5 daňového řádu, je patrné i ze systematiky daňového řádu. Uvedené pravidlo navíc předpokládá úročení úroků až od okamžiku, kdy byla pohledávka z protiprávního činu uplatněna u soudu.

8. Závěrem žalovaný nesouhlasí ani s obviněním žalobkyně, že neuznání jejího nároku na úrok z úroku představovalo ze strany žalovaného projev vědomé úřední nekázně. Co se týče přípustnosti anatocismu v daňovém právu za podmínek popsanych v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, k argumentům tam uvedeným a k jejich přesvědčivosti nemá výhrady pouze žalovaný, ale rovněž řada krajských soudů. Nelze sdílet náhled žalobkyně, že právní názor jednou vyslovený Nejvyšším správním soudem je konečný a jakákoli diskuse na toto téma končí. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dovodil i postup, kterým se od jím vyslovených závěrů mohou odchýlit nejen krajské soudy, ale i správní orgány. Takový postup pak nelze označit za projev úřední nekázně ani případné jurisdikční libovůle. V daném případě je podstatné, že první ani druhý úrok nepředstavuje kompenzaci újmy způsobené nezákonným rozhodnutím, ale jedná se o úrok vznikající v souvislosti s prodlením s vrácením vratitelného přeplatku. Žalobkyní odkazovaná judikatura týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu na projednávaný případ nedopadá.

9. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

Průběh daňového řízení a obsah daňového spisu

10. Z daňového spisu vyplývá, že žalobě předcházela sled procesních událostí poté, co žalobkyně podala dne 30. 11. 2012 řádné přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012. V předmětném zdaňovací období vykazovala nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a vydal dne 13. 1. 2014 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet za předmětné zdaňovací období ve výši 1 883 644 Kč, který jí byl vrácen dne 24. 1. 2014. Žalobkyně následně podala u zdejšího soudu žalobu na ochranu proti nečinnosti, kterou se domáhala, aby byl správce daně povinen vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku – nadměrného odpočtu za období od 1. 2. 2013 do 24. 1. 2014. Soud rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015 – 43, žalobě vyhověl zejména s odkazem na právní závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 (dále též jako věc *Kordárna*). Správce daně žalobkyni s ohledem na závěry soudu rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, přiznal úrok z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu vyměřeného za předmětné zdaňovací období za období od 2. 3. 2014 do 24. 1. 2014 ve výši 238 550 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, bylo toto rozhodnutí změněno tak, že se žalobkyni přiznává úrok z vratitelného přeplatku za období od 5. 2. 2013 do 2. 4. 2014 ve výši 256 677 Kč.
11. Žalobkyně zároveň dne 20. 5. 2016 požádala dle rozsudku *Kordárna* o přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 238 550 Kč, který jí byl přiznan rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016. Správce daně však na žádost žalobkyně úrok z úroku nepřiznal. Dospěl k závěru, že aby byl povinen vratitelný přeplatek – úrok přiznaný rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016 vyplatit, musela by žalobkyně o jeho vrácení nejdříve požádat podle § 155 odst. 2 daňového řádu, což neučinila. Žalobkyně následně opět podala podnět na ochranu proti nečinnosti žalovanému správnímu orgánu, neboť měla za to, že správce daně je povinen vyplatit úrok podle citovaného zákona z úřední povinnosti. Žalovaný tento podnět dne 1. 3. 2017 odložil. Žalobkyně následně podala žalobu proti nezákonnému zásahu, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 – 33, zamítl, přičemž se ztotožnil se závěry orgánů finanční správy, že daňový řád ani jiný zákon nestanoví, že by mělo dojít k vrácení úroku přiznaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu bez žádosti z moci úřední. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, posléze citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s otázkou, kterou ze žádostí či podnětů žalobkyně lze ve smyslu § 70 daňového řádu považovat podle jejího obsahu současně za žádost o uhrazení tohoto úroku. Krajský soud v Praze v usnesení ze dne 28. 6. 2018, č. j. 48 Af 2/2017 – 70, posoudil podání ze dne 8. 12. 2016 jako žádost o uhrazení daného úroku. Úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve výši 256 677 Kč vyplatil správce daně žalobkyni dne 8. 8. 2018. Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, bylo zrušeno rozhodnutí správce daně ze dne 13. 1. 2014, jímž byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet 1 883 644 Kč za zdaňovací období měsíce října 2012, a odvolací řízení zastavil, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně.
12. Žalobkyně následně dne 21. 8. 2018 podala správci daně další žádost o přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky přeplatku 256 677 Kč ode dne 12. 2. 2014 do dne 7. 8.

2018. Rozhodnutím správce daně byl žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku z této částky za období od 10. 1. 2017 do 8. 8. 2018 ve výši 57 744 Kč. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala odvolání. Navrhla rozhodnutí správce daně změnit tak, že jí bude přiznán úrok i za období ode dne 12. 2. 2014 do 9. 1. 2017. Žalovaný však napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně tak, že žalobkyni žádný úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal.

Jednání před soudem

13. Při jednání dne 27. 1. 2023 žalobkyně doplnila svou argumentaci s ohledem na aktuální vývoj judikatury. Uvedla, že jelikož prověřování nadměrného odpočtu bylo vedeno na základě nezákonného postupu k odstranění pochybností (což konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013 – 181), důvodem pro vznik úroku byl protiprávní čin správce daně, a proto žalobkyni v souladu s rozsudkem ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42, náleží rovněž úrok z úroku. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu.

Posouzení věci krajským soudem

14. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
15. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. V projednávané věci byla předmětem sporu otázka, zda lze úrok ze zadržování nadměrného odpočtu dále úročit. Touto otázkou se zabýval zdejší soud opakovaně, například v rozsudku ze dne 19. 10. 2022, č. j. 55 Af 6/2021 – 45. Soud považuje za vhodné shrnout judikaturu k otázce anatocismu, neboť na řadu rozsudků Nejvyššího správního soudu účastníci sami poukazovali, a jejich závěry jsou zásadní i pro projednávanou věc.
17. Co se týče možnosti přiznání úroku z úroku, judikatura byla původně zcela odmítavá. V rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, soud na základě požadavku bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu uvedl, že princip zákazu anatocismu, platný tehdy v soukromém právu, je platný i v právu daňovém. Nicméně tento závěr byl vysloven při výkladu tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a navíc v návaznosti na tehdejší stav civilního práva. Určitý zlom přinesl rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, ve kterém Nejvyšší správní soud připustil, že je možno přiznat úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu, neboť nejde o skutečný úrok z úroku, nýbrž o úrok z nově vytvořené jistiny, jež byla původně úrokem. Ovšem ani po vydání tohoto rozsudku nelze tvrdit, že by judikatura dovodila přípustnost úroků z úroků v daňovém právu. Citovaný rozsudek pouze dospěl k závěru, že posuzovaná věc (požadovaný úrok ze správcem daně vyměřeného penále, které se poté, co soud platební výměr zrušil, stalo nezákonným) úročení úroku nepředstavuje. Napětí mezi oběma rozsudky se pokusil Nejvyšší správní soud odstranit v rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 – 51. V tomto rozsudku vyšel Nejvyšší správní soud s ohledem na novou úpravu soukromého práva po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

(dále jen „občanský zákoník“) namísto dřívějšího striktního odmítání anatocismu konstatoval, že „*zákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít*“. I v tomto rozsudku šlo o úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 nového daňového řádu. V bodech 27 a 28 Nejvyšší správní soud připustil, že úrok z protiprávního jednání správce daně se může stát novou jistinou, jež je dále úročena.

18. Na desátý senát navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42, který se jako první zabýval otázkou anatocismu mimo rámeček § 254 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zdůraznil, že „*desátý senát v rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51 vyšel právě z nynějšího znění občanského zákoníku, který úroky z úroků připouští, ovšem pouze za výjimečných okolností. Uvedený rozsudek proto v bodě 20 zdůraznil jak proměnu úpravy daňového řízení, tak novou kodifikaci soukromého práva... Desátý senát zdůraznil, že možnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 občanského zákoníku (Jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu) je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 daňového řádu*“. Devátý senát se následně zabýval tím, zda lze shora uvedené rozsudky druhého a desátého senátu vztáhnout i na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Uvedl, že „*úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle jeho § 254*“. S odkazem na svůj předchozí rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 – 24, zdůraznil, že „*úrok dle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. To lze připodobnit k úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, podle druhé věty § 1806 občanského zákoníku, jak zdůraznil desátý senát. Naopak úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, tedy takřkajíc ‚cenu peněz‘ zadržovaných správcem daně. Nejde tedy o úrok z ‚protiprávního činu‘ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu. Skutečnost, že zadržování nadměrného odpočtu podle § 155 daňového řádu je kompenzací újmy, která daňovému subjektu vznikla v důsledku jednání správce daně souladného se zákonem, zatímco úrok podle § 254 daňového řádu je důsledkem nezákonného rozhodnutí (protiprávního jednání), potvrdil i Nejvyšší správní soud v bodě 41 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, věc KORDÁRNA. Paralelu s § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny, jak potvrzuje komentářová literatura: ‚Výraz ‚jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu‘ znamená: Nutno posoudit, zda z protiprávního činu vznikla sama pohledávka, z níž nabíhají úroky (z prodlení), které se mají úročit. Skutečnost, že úroky z prodlení nabíhají též v důsledku protiprávního činu (dlužníkovy prodlení), je bez významu.‘ [Petrov, Jan a kol. Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721-2054). 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 370-382, bod 36]. Ke stejnému závěru vede i důvodová zpráva k citovanému ustanovení: ‚Pokud jde o placení úroků z úroků již splatných a dosud nezaplacených (anatocismus), některé zahraniční právní úpravy je po vzoru římského práva zakazují, jiné je výslovně připouštějí, další o nich mlčí (čímž je připouštějí rovněž). Navržené ustanovení vychází z pojetí, že je věcí stran, zda si něco podobného ujednají; lze ovšem ujednat i to, že bude-li dlužník v prodlení s placením*

běžných úroků, tyto přirostou k jistině a budou se úročit společně s ní. Zvláštní význam má návrh normativního pravidla, podle něhož lze úroky z úroků vymáhat ode dne, kdy věřitel uplatnil u soudu pohledávku z dlužníkovy protiprávního činu. Tak bude zejména ten, kdo způsobil věřiteli škodu nebo újmu na osobních právech, nepřímo penalizován při odmítání dobrovolného poskytnutí náhrady. Nástup navrženého právního pravidla se výslovně váže na pohledávku z protiprávního činu; je tedy vyloučeno je uplatnit pro mimosmluvní obligace založené z jiného právního důvodu, např. bezdůvodným obohacením nebo jednatelstvím bez příkazu. Zatímco tak přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má oporu v analogii iuris s občanským zákoníkem, přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu. Nepřiznáním takových úroků z úroků dochází k naplnění obecného zákazu anatocismu, neboť slovy rozsudku č. 10 Afs 382/2020-51 nemá v projednávané věci popření tohoto starého principu oporu v literě zákona či jeho vnitřní systematicke pro určitý okruh věcí. V případě stěžovatelky nelze ani použít úvahu, že by se nyní požadovaných úroků z úroků mohla domoci na základě § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť u ní není splněna hypotéza uvedeného ustanovení“. Se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku devátého senátu se zdejší soud ztotožňuje. Vychází z nich též navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 173/2022 – 27, nebo ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021 – 26).

19. Judikaturu Nejvyššího správního soudu lze tedy shrnout tak, že úrok ze zadržování nadměrného odpočtu nelze (na rozdíl od úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu) dále úročit, neboť povaha jistiny neodůvodňuje analogickou aplikaci § 1806 občanského zákoníku. Nezáleží na přístupu dlužníka k hrazení úroku (objektivní okolnosti znemožňující jeho hrazení, opomenutí či aktivní odpírání), ale na povaze původně úročené jistiny. S těmito závěry se soud zcela ztotožňuje a neshledává důvodu se od nich odchýlit. K tomu soud doplňuje, že závěr, že zákaz anatocismu je obecně platným právním principem a jeho prolomení představuje výjimečnou situaci, potvrzuje rovněž důvodová zpráva k bodu 133 zákona č. 283/2020 Sb. (novému § 253a daňového řádu) – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 376/2021 – 26.
20. K jinému závěru nedospěla ani žalobkyně citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu. Rozsudky č. j. 9 Afs 286/2017 – 26 a č. j. 9 Afs 298/2018-24 se sice zabývaly problematikou daňového odpočtu, avšak nevyplývá z nich, že by se úrok ze zadržování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu měl dále úročit. Nejvyšší správní soud v dané věci řešil otázku, zda v případě pasivity daňového subjektu má správce daně povinnost úrok z vratitelného přeplatku vracet z úřední povinnosti, či na žádost daňového subjektu, jaké podání žalobkyně bylo možné považovat za žádost a v návaznosti na to možnou procesní obranou, jestliže o žádosti nebylo rozhodnuto.
21. Pokud žalobkyně dále odkazovala na rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 – 40, Nejvyšší správní soud se v něm zabýval problematikou úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který je vrácen daňovému subjektu z moci úřední v případě zrušení nebo změny předchozího nezákonného rozhodnutí, což v nyní projednávaném případě nenastalo, tudíž ani tento judikát nemůže na projednávanou věc dopadat (viz bod 40 rozsudku č. j. 4 Afs 13/2020 – 32). Stejně tak i rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 354/2019 – 25 a č. j. 10 Afs 382/2020 – 51 se zabývaly přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, a jejich závěry na posuzovanou věc nedopadají.

22. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný měl na projednávanou věc aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 13/2020 – 32, neboť z něj má vyplývat, že po uplynutí lhůty podle § 155 odst. 3 daňového řádu vznikla správci daně povinnost vyplatit žalobkyni úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu vycházel a s jeho závěry se vypořádal. Poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v daném rozhodnutí nepřijal jednoznačný závěr stran obecného zákazu anatocismu v daňovém právu (viz str. 5 odstavce pátý napadeného rozhodnutí). S tímto závěrem se soud ztotožňuje. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jelikož žalobkyně požádala o úhradu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu až 8. 12. 2016, až po tomto dni vznikla správci daně povinnost úrok vyplatit, a proto *nelze ani uvažovat o povinnosti z tohoto úroku platit další úrok za období od 10. 2. 2014*, jak se domáhala žalobkyně žádostí z 20. 5. 2016, neboť správní orgány nemohly být s vyplacením v prodlení. Z tohoto důvodu se Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odmítl zabývat polemikou žalobkyně ohledně části odůvodnění rozsudku krajského soudu týkající se obecného zákazu anatocismu v daňovém právu, neboť byla uvedena pouze nad rámec. Žalobkyně ostatně v žalobě sama přiznala, že se Nejvyšší správní soud v odkazované věci problematikou úroku z úroku nezabýval (viz str. 5 žaloby). Nejvyšší správní soud současně v tomto rozsudku poukázal na odlišnou povahu úroků dle § 155 a § 254 daňového řádu a ve vztahu k odkazu žalobkyně na rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 – 40 konstatoval, že se týká úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který je vrácen daňovému subjektu z moci úřední v případě zrušení nebo změny předchozího nezákonného rozhodnutí, což v nyní projednávaném případě nenastalo, tudíž tento judikát nemůže na projednávanou věc dopadat.
23. Soud dodává, že na výše uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že byl platební výměr ze dne 13. 1. 2014 zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018. Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019 – 46, vyplývá, že v případě DPH za období měsíce října 2012 uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž by došlo k vyměření daně pravomocným rozhodnutím správce daně. V takovém případě důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě by měl sloužit úrok z nezákonně zadržované částky, nemohlo být nezákonné rozhodnutí správce daně, nýbrž prodlení správce daně s výplatou vratitelného přeplatku, který byl konkludentně stanoven (viz blíže rozsudek ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23). Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 60/2021-23 postup žalovaného aproboval a uvedl, že pro přiznání úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v nyní projednávané věci prostor nebyl. Vysvětlil, že *„koncepce úroků z vratitelného přeplatku a z nezákonného jednání správce daně je vytvořena tak, že se oba nároky vzájemně vylučují, byť slouží k podobnému účelu. Oba úroky jsou koncipovány jako paušalizovaná náhrada škody. Zatímco však úrok podle § 155 odst. 5 (a od 1. 1. 2015 také podle § 254a) daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody z prodlení správce daně, který však v dalších ohledech postupoval v souladu se zákonem, úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody způsobené nesprávným úředním postupem správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23). Buď je tedy úrok přiznán proto, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, avšak nad zákonem vymezený ‚bezúročný‘ časový rámec, nebo proto, že postupoval nezákonně. V nyní projednávané věci však s ohledem na skutečnost, že uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž by došlo k vyměření daně pravomocným rozhodnutím správce daně, musela nastoupit ústavně konformním výkladem konstruovaná fikce, že postup k odstranění pochybností nebyl ani zahájen, tj. že byl ‚nicotný‘. V takovém*

případě pak důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě by měl sloužit úrok z nezákonně zadržované částky, nemohlo být nezákonné rozhodnutí správce daně, nýbrž prodlení správce daně s výplatou vratitelného přeplatku, který byl konkludentně stanoven v souladu s tvrzením stěžovatelky. Uzavřel, že není možné, aby za stejné období příslušel daňovému subjektu jak úrok z vratitelného přeplatku, tak úrok z nezákonného postupu správce daně, neboť se tyto nároky vzájemně vylučují – plní totiž podobný účel, ale každý z nich z jiných skutkových důvodů.

24. Žalobkyně při jednání před soudem uvedla, že jelikož v projednávané věci došlo k zadržování nadměrného odpočtu na základě nezákonné výzvy k odstranění pochybností (jejíž nezákonnost konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013 – 181), důvodem pro vznik úroku byl proto protiprávní čin správce daně a je namístež přiznat žalobkyni rovněž úrok z úroku. Této argumentaci soud nepřisvědčil. Především je třeba uvést, že žalobkyně tuto argumentaci uplatnila až při jednání před soudem, tedy po lhůtě dle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. V rámci svých písemných podání se omezila na zpochybnění obecného zákazu anatocismu v daňovém právu, o zákonnosti postupů vedoucích k zadržování nadměrného odpočtu se vůbec nezmiňovala. Soud nadto dospěl k závěru, že tato argumentace není důvodná ani po věcné stránce. Soud konstatuje, že ze shora citované judikatury vyplývá striktní rozlišování mezi situacemi, kdy důvod vzniku úroku vyplývá z nezákonného rozhodnutí správce daně (§ 254 daňového řádu) a kdy je důvodem prověrování splnění podmínek pro daňový odpočet (tedy činnost obecně zákonná a daňovým řádem předvídaná). Tím není vyloučeno, že při prověrování splnění podmínek pro daňový odpočet může dojít k dílčím nezákonnostem (např. excesivní délka či průtahy při prověrování, nezákonnost některých dílčích úkonů, ke kterým při prověrování došlo). Takové dílčí nezákonnosti však nejsou důvodem pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, nečiní z úroku dle § 155 daňového řádu „úrok z protiprávního činu správce daně“ ve smyslu § 1806 občanského zákoníku a ve smyslu rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021 – 42 nezpůsobují prolomení obecného zákazu anatocismu v daňovém řádu. To platí i pro pochybení, k němuž došlo ze strany správce daně v projednávané věci. V rozsudku ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013 – 181, soud dospěl k závěru, že ve výzvě k odstranění pochybností nebyly uvedeny dostatečně konkrétní pochybnosti ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu a že při prověrování splnění podmínek pro daňový odpočet neměl správce daně postupovat cestou postupu k odstranění pochybností, ale cestou daňové kontroly. Tato nezákonnost při prověrování odpočtu však ve světle shora uvedených východisek nic nemění na povaze úroku jakožto úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ani nemůže prolomit dosavadní striktní rozlišování mezi úrokem dle § 254 a § 155 daňového řádu co do aplikace obecného zákazu anatocismu v daňovém právu. Úrok ve výši 256 677 Kč byl žalobkyni přiznán rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 12. 2016 s ohledem na délku prověrování odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu při aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, *Kordárna*, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013 – 40. Důvodem vzniku úroku bylo prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (viz též rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 17/2015-29, a ze dne 23. 6. 2020, č. j. 55 Af 2/2018-37). Prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu však není důvodem analogické aplikace § 1806 občanského zákoníku a výjimečného prolomení zákazu anatocismu.
25. Zároveň soud nemůže přehlédnout závěry, které ve vztahu k projednávané věci učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 60/2021-23. V tomto rozsudku Nejvyšší

správní soud uvedl, že „postup správce daně a žalovaného, aprobovaný krajským soudem, byl v souladu se zákonem, resp. judikaturou Ústavního soudu. Naopak **pro přiznání úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v nyní projednávané věci prostor nebyl**. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu a žalovaného. Koncepce úroků z vratitelného přeplatku a z nezákonného jednání správce daně je vytvořena tak, že se oba nároky vzájemně vylučují, byť slouží k podobnému účelu. Oba úroky jsou koncipovány jako paušalizovaná náhrada škody. Zatímco však úrok podle § 155 odst. 5 (a od 1. 1. 2015 také podle § 254a) daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody z prodlení správce daně, který však v dalších ohledech postupoval v souladu se zákonem, úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody způsobené nesprávným úředním postupem správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23). Buď je tedy úrok přiznán proto, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, avšak nad zákonem vymezený „bezúročný“ časový rámeček, nebo proto, že postupoval nezákonně. **V nyní projednávané věci však s ohledem na skutečnost, že uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž by došlo k vyměření daně pravomocným rozhodnutím správce daně, musela nastoupit ústavně konformním výkladem konstruovaná fikce, že postup k odstranění pochybností nebyl ani zahájen, tj. že byl „nicotný“**. V takovém případě pak důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě by měl sloužit úrok z nezákonně zadržované částky, nemohlo být nezákonné rozhodnutí správce daně, nýbrž prodlení správce daně s výplatou vratitelného přeplatku, který byl konkludentně stanoven v souladu s tvrzením stěžovatelky“ (zvýraznění provedena krajským soudem). Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku tedy výslovně konstatoval, že důvodem pro přiznání „prvního“ úroku bylo pouze a jen prodlení správce daně s výplatou konkludentně stanoveného vratitelného přeplatku. Jestliže je na celou situaci nutno hledět optikou, jako by k postupu pro odstranění pochybností vůbec nedošlo, nemůže být relevantní ani jeho nezákonnost, jelikož ta nebyla příčinou vzniku „prvního“ úroku – tento úrok by v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně vznikl ve stejné výši (resp. od stejného data) bez ohledu na to, zda byl postup k odstranění pochybností zákonný či nikoliv.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

26. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámeček běžné úřední 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 nejbližší 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 27. ledna 2023

Mgr. Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu