



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Orifarm Supply A/S**, sídlem Energivej 15, 5260 Odense S, Dánsko, zastoupená Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem, se sídlem Deloitte Legal s.r.o., advokátní kancelář, Italská 2581/67, 120 00 Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, č. j. 25 Af 43/2019-38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2019, č. j. 17391/19/5100-41456-711233, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 7. 2018, č. j. 2698205/18/3201-52522-809589 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), jímž

byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které dle stěžovatelky spočívalo v opožděné úhradě úroku z vratitelného přeplatku správcem daně dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve výši 0 Kč.

[2] Stěžovatelka si v daňových přiznáních za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 uplatnila nadměrné odpočty ve výši 174 780 575 Kč a 183 531 620 Kč. Následně došlo k postupu k odstranění pochybností správce daně. Proběhla i daňová kontrola za předmětná zdaňovací období se zaměřením na pořízení zboží z jiného členského státu a z toho vyplývající daňové dopady, přičemž byla zvažována správcem daně mezinárodní dožádání. Na základě zprávy o daňové kontrole byl stěžovatelce vyměřen platebními výměry nadměrný odpočet za listopad 2013 ve výši 174 780 575 Kč a za období prosinec 2013 ve výši 183 531 620 Kč. Vratitelný přeplatek, který vznikl na základě vyměřených nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2013, byl poukázán na účet stěžovatelky dne 4. 12. 2014.

[3] Stěžovatelka si dne 15. 4. 2015 podala podnět k předepsání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, a to z částky 358 312 195 Kč, a to za období od 1. 3. 2014 do 27. 11. 2014. Tímto podnětem, stěžovatelka požadovala, přiznání úroku z vratitelného přeplatku z důvodu neúměrně dlouhého zadržování nadměrných odpočtů za zdaňovací období měsíců listopad 2013 a prosinec 2013. Poukázala na závěry Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (dále jen „rozsudek *KORDÁRNA*“).

[4] Dne 30. 4. 2015 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku č. j. 3400749/15/2001-53521-110328, jímž požadovaný úrok nepřiznal. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno v odvolacím řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 5. 2016, č. j. 18533/16/5300-22441-711661, které odvolatel napadl žalobou k Městskému soudu v Praze vedenou pod sp. zn. 6 Af 51/2016. V rámci předmětného soudního řízení sdělil žalovaný soud záměr stěžovatelku uspokojit, načež vydal rozhodnutí č. j. 7449/18/5300-22441-711776 ze dne 20. 2. 2018 jako nové rozhodnutí ve věci úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu).

[5] Prvotní rozhodnutí o odvolání bylo změněno tak, že zamítavý výrok byl nahrazen výrokem, podle kterého byl stěžovatelce přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 29 084 400 Kč. Tento úrok z vratitelného přeplatku byl odvolateli poukázán se splatností 2. 3. 2018. Městský soud v Praze následně usnesením ze dne 10. 4. 2018, č. j. 6 Af 51/2016-51, zastavil řízení o žalobě proti prvotnímu rozhodnutí žalovaného dle § 62 s. ř. s.

[6] Dne 14. 6. 2018 obdržel správce daně podání stěžovatelky označené jako podnět k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 daňového řádu, a v němž stěžovatelka požadovala předpis a vyplacení úroku podle ust. § 254 daňového řádu z částky 29 084 400 Kč za období od 16. 5. 2015 do 6. 3. 2018. Dne 10. 7. 2018 vydal správce daně prvostupňové rozhodnutí, jímž odvolateli přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 0 Kč. Na základě podaného odvolání v předmětné věci žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

pokračování

[7] V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl následující. Nezákonné jednání správce daně podle názoru stěžovatelky spočívalo v opožděné úhradě úroku z vratitelného přeplatku správcem daně dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Podle žalovaného nelze rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, příp. rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí, podřadit pod žádnou zákonnou definici rozhodnutí o stanovení daně (viz § 147 daňového řádu). Rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně ani dle zákonné definice § 147 daňového řádu, ani v širším slova smyslu jako rozhodnutí vydané v řízení při placení daní. Rozhodnutím, jímž byl úrok z vratitelného přeplatku k podanému odvolání přiznán, nebyla stanovena žádná daň, nýbrž byla pouze konstatována existence nároku stěžovatelky na úrok podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný považuje rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku skutečně za rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, ale nejedná se dle něj o rozhodnutí o stanovení daně.

[8] Takový závěr nevyplývá ani z rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, který pouze potvrzuje to, že o úroku z vratitelného přeplatku musí správce daně rozhodnout. Takové rozhodnutí má však pouze deklaratorní povahu. Žalovaný nerozporuje ani stěžovatelčin výklad pojmu „úhrada daně“, který je nutno vykládat extenzivně a je jím nutno rozumět nejen platbu ze strany daňového subjektu, ale také platbu správce daně daňovému subjektu (viz k tomu rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017). Změnu rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku však nelze považovat za změnu rozhodnutí o stanovení daně a zákonitě ani nelze usoudit na úhradu daně.

[9] Žalovaný nepovažoval za splněnou ani třetí podmínku ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy že by došlo k úhradě daně provedené na základě rozhodnutí o stanovení daně. Podle žalovaného je obsažena právní norma v § 253 odst. 3 daňového řádu, která předmětnou právní otázku výslovně upravuje u institutu se stejným účelem, což je zákaz úročení úroku z prodlení. Je-li úročení zakázáno v případě úroku z prodlení, je nutno jej vyloučit analogicky i v případě úroku z vratitelného přeplatku. Byť je úrok daní v širším slova smyslu, stále se jedná o příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu, které nemůže být nikdy jistinou, z níž by se odvíjelo další příslušenství daně.

[10] V žalobě proti napadenému rozhodnutí stěžovatelka zejm. uvedla tyto žalobní body. Základem žaloby je tvrzení, že stěžovatelce vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k opožděně vyplacenému úroku z vratitelného přeplatku. V tom spatřuje stěžovatelka neoprávněné jednání správce daně. Podle ní je nutné považovat úrok z vratitelného přeplatku za příslušenství daně, které je dle § 2 odst. 4 daňového řádu rovněž pro účely daňového řádu považováno za „daň“. Stěžovatelka se dovolávala právního názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 15/2017, podle něhož je rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku třeba považovat za rozhodnutí dle § 101 daňového řádu, a je tedy dle stěžovatelky nesporně ve své podstatě rozhodnutím o stanovení daně.

[11] Pojem úhrady daně podle § 254 daňového řádu musí postihovat jak situace, kdy daňový poplatník fakticky uhradí daň státu, tak i situace, kdy daň měla být státem uhrazena daňovému poplatníku, ale fakticky vyplacena nebyla, přičemž stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a rozsudek NSS ze

dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39. Stěžovatelka se domnívala, že pokud by správce daně rozhodl v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu o předepsání úroku z vratitelného přeplatku, tento úrok by mu byl vyplacen již v roce 2015 místo roku 2018, a proto je třeba, aby zadržení této platby stěžovatelce bylo kompenzováno přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ustanovení § 254 daňového řádu. Podle stěžovatelky se tzv. zákaz anatocismu týká složeného úročení. Žalovaný dle stěžovatelky zaměňuje princip zákazu úročení úroků se situací, kdy je úrok placen z jistiny, která má shodou okolností povahu nevyplaceného úroku. Po dobu, za kterou stěžovatelka nárokuje úrok z neoprávněného jednání správce daně, úrok z vratitelného přeplatku představoval právě neměnnou jistinu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36).

II. Napadený rozsudek

[12] V napadeném rozsudku krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů. Krajský soud konstatoval, že za daň ve smyslu § 2 odst. 3 až 5 daňového řádu je třeba označit rovněž úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, který vzniká v režimu daňového zákona.

[13] Co se týče povahy rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, pak je třeba uvést, že z ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu je zřejmé, že úrok z vratitelného přeplatku představuje určitou majetkovou kompenzaci náležící daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhé zadržování vratitelného přeplatku (v této věci nadměrného odpočtu), což vyplývá jak z rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, tak i z rozsudku sp. zn. 9 Afs 225/2015.

[14] Zákonodárce zněním § 254 odst. 1 daňového řádu dal dle krajského soudu najevo svou vůli kompenzovat majetkovou újmu způsobenou rozhodnutími správce daně vydanými v nalézacím řízení, tedy v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím, což jsou řízení směřující ke správnému stanovení daně. Tuto skutečnost ostatně podporuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45. Podle názoru krajského soudu ne každé rozhodnutí o dani je zároveň rozhodnutím o stanovení daně.

[15] Správce daně má dle NSS vydat o úroku z vratitelného přeplatku, jenž vzniká daňovému subjektu přímo ze zákona, rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, a to zejména za účelem zachování právní jistoty daňového subjektu. Z uvedeného rozhodnutí NSS tedy neplyne skutečnost, že se jedná o rozhodnutí správce daně, kterým se stanoví daň. Krajský soud uzavřel, že nebyla naplněna již základní podmínka pro uplatnění § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy existence rozhodnutí o stanovení daně. Konečně, krajský soud subsidiárně odkázal na možnost aplikace právní úpravy obsažené v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“).

III. Kasační stížnost

[16] V kasační stížnosti a jejích doplněních ze dne 2. 2. 2021, 3. 9. 2021, 2. 11. 2021 a 8. 12. 2021 stěžovatelka uvedla následující stížní body, které lze podřadit pod kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

pokračování

[17] Stěžovatelka brojí proti napadenému rozsudku z důvodu nesprávného posouzení naplnění podmínek pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně není rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Podle jejího přesvědčení byly v předmětné věci naplněny všechny zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Konkrétně stěžovatelka namítla, že pokud úrok ve smyslu rozsudku *KORDÁRNA* (dále též tzv. „kordárenský úrok“) vzniká ze zákona, měl o něm správce daně v souladu s § 155 odst. 5 daňového řádu rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu DPH a v souladu s § 155 odst. 3 daňového řádu ho měl vrátit do 30 dnů ode dne doručení podnětu k předepsání a vyplacení úroku. Avšak tuto svou zákonnou povinnost správce daně porušil. Proto stěžovatelka byla nucena zahájit a vést soudní spor o přiznání kordárenského úroku, v jehož souvislosti pak žalovaný kordárenský úrok stěžovatelce až s odstupem téměř 3 let přiznal. Stěžovatelka zdůraznila, že i rozhodnutí o výši jiných druhů úroků, např. úrok z neoprávněného jednání správce daně nebo úrok z prodlení (jenž je s ohledem § 252 odst. 6 daňového řádu označen jako platební výměr), jsou rozhodnutími o stanovení daně, přestože i tyto úroky vznikají ze zákona. Napadené rozhodnutí tuto skutečnost zcela opomíjí.

[18] Stěžovatelka dále tvrdí, že krajský soud chybně vyložil ustanovení § 147 daňového řádu a související judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39). V tomto rozsudku NSS shledal, že rozhodnutím o stanovení daně je i rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy. Ve výše citovaném rozsudku zaujal NSS extenzivní výklad pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ pro účely § 254 odst. 1 daňového řádu. Ten lze v případě stěžovatelky shrnout tak, že úrok podle § 2 odst. 4 daňového řádu spadá pod legislativní zkratku „daň“ použitou v § 2 odst. 3 daňového řádu, tudíž rozhodnutí o výši úroku je v souladu s judikaturou NSS rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. V případě rozhodnutí o výši kordárenského úroku krajský soud dospěl k závěru, že není rozhodnutím vydaným v nalézacím řízení.

[19] Stěžovatelka tvrdí, že pokud by se nejednalo o rozhodnutí o stanovení daně vydané v nalézacím řízení, muselo by se v souladu s § 134 odst. 3 daňového řádu jednat o jiný druh rozhodnutí vydaného v řízení při placení daní nebo v řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. V tomto případě se ale o rozhodnutí vydané v řízení ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b), ani c) daňového řádu nejedná. Protože není možné, aby rozhodnutí nebylo „ničím“, tak jediné možné a správné zařazení rozhodnutí o výši kordárenského úroku je rozhodnutí o stanovení daně. Stěžovatelka dovozuje, že z judikatury NSS lze dovodit, že rozhodnutím o stanovení daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu budou nejen rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, ať již výslovně uvedená v § 147 daňového řádu či nikoliv, ale také rozhodnutí vydaná mimo nalézací řízení. Rozhodující pro závěr, že konkrétní rozhodnutí je rozhodnutím o stanovení daně, je skutečnost, zda bylo rozhodnutím uloženo peněžité plnění, které spadá pod legislativní zkratku „daň“ dle § 2 odst. 3 daňového řádu.

[20] Stěžovatelka namítá, že krajský soud se neodůvodněně odchýlil od rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, kde Nejvyšší správní soud připustil, že lze úročit opětovně úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatelka tvrdí, že povaha úroku

z vratitelného přeplatku (jako prvního úroku v případě stěžovatelky) je stejná jako povaha úroku z neoprávněného jednání správce daně, tudíž i rozhodnutí o výši kordárenského úroku je rozhodnutím o stanovení daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka tuto analogickou úvahu opírá o tvrzení, že úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu se přiznává stejným typem rozhodnutí jako úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. rozhodnutím o výši úroku, které není platebním výměrem. Oba úroky vznikají ze zákona, aniž by k tomu bylo třeba konstitutivního rozhodnutí správce daně. Účelem obou úroků je paušální kompenzace prodlení s platbou daňovému subjektu, přičemž úroková míra obou úroků je stejná.

[21] Stěžovatelka v této souvislosti připomíná, že kordárenský úrok vzniká ze zákona a k jeho předepsání do evidence daní mělo v případě stěžovatelky dojít bezprostředně po vrácení odpočtu DPH v prosinci 2014. Správce daně by pak byl povinen dle § 155 odst. 3 daňového řádu vrátit kordárenský úrok do 30 dnů ode dne doručení podnětu k předepsání a vyplacení úroku, tj. do 15. 5. 2015. Protiprávní jednání správce daně spočívající ve vyplacení kordárenského úroku až dne 6. 3. 2018 by vedlo ke vzniku nároku na kompenzaci za opožděné vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Ode dne 27. 11. 2014, kdy se platební výměry staly vůči správci daně účinné, se rozběhla zákonná lhůta 15 dnů, do kdy měl správce daně úrok z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet stěžovatelky předepsat. Správce daně však zákonnou úpravu nerespektoval a úrok na osobní daňový účet do 12. 12. 2014 nepředepsal. Správce daně úrok na osobní daňový účet nepředepsal ani po té, co stěžovatelka správce daně na vznik úroku z vratitelného přeplatku upozornila v podnětu ze dne 15. 4. 2015.

[22] Stěžovatelka shrnula, že měla na kordárenský úrok nárok ze zákona již od počátku, a proto správce daně a žalovaný postupovali v rozporu se zákonem, když nárok stěžovatelky odmítali a částku ve výši 29 084 400 Kč neoprávněně zadržovali. S ohledem na výše uvedené existuje v případě stěžovatelky rozhodnutí o stanovení daně v podobě rozhodnutí o úroku a prvotního rozhodnutí žalovaného, která byla změněna druhým rozhodnutím o odvolání, jímž byl úrok stěžovatelce přiznán. První podmínka pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně tak byla splněna. Jak správce daně, tak i žalovaný postupovali vědomě v rozporu se zákonem, respektive judikaturou NSS a Soudního dvora EU (dále také „SDEU“).

[23] Konečně k výkladu pojmu „úhrada daně“ stěžovatelka uvedla, že je třeba jej vykládat v materiálním slova smyslu. Daň, která byla ve smyslu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu uhrazena v souvislosti s nezákonným rozhodnutím, představuje úrok z vratitelného přeplatku ve výši 29 084 400 Kč přiznaný druhým rozhodnutím žalovaného. Tato částka je základem pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť jde o platbu (vratku) vůči daňovému subjektu, s níž se správce daně v důsledku svého nezákonného rozhodnutí ocitl v prodlení. Vzhledem k tomu, že i neuhrazení úroku z vratitelného přeplatku na základě nezákonného rozhodnutí spadá do rozsahu § 254 odst. 1 daňového řádu, lze uzavřít, že v případě stěžovatelky došlo ke kumulativnímu splnění všech tří podmínek a stěžovatelce tak vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k opožděně vyplacenému úroku z vratitelného přeplatku.

[24] V druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na novější judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správnost závěrů rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 potvrdil NSS v nejnovějších rozsudcích ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51

pokračování

(„rozsudek ve věci *Elektrárny Opatovice*“) a ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41 („rozsudek ve věci *Plzeňská teplárenská*“). NSS v těchto rozsudcích posuzoval právní otázku, zda částka, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, pokud ji správce daně nepředepsal včas na osobní daňový účet, je třeba znovu úročit dle § 254 daňového řádu. Podle jejího názoru jsou závěry vyplývající z těchto rozsudků na její případ aplikovatelné, a to i přes skutečnost, že v případě stěžovatelky je prvním úrokem úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který žalovaný nepředepsal na osobní daňový účet v zákonem předepsané lhůtě dle § 155 odst. 5 daňového řádu a nevrátil v zákonem předepsané lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu.

[25] Dále stěžovatelka ve třetím a čtvrtém doplnění kasační stížnosti poukázala na další judikaturní vývoj, a to zejm. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, č. j. 10 Af 3/2018-48 *Armex Global* (dle stěžovatelky zcela obdobná věc), který nebyl ale věcně přezkoumán Nejvyšším správním soudem, a také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42 ve věci *ERAMENT Trading*. Upozornila, že ve věci *ERAMENT Trading* řešil Nejvyšší správní soud situaci, kdy se v obou případech (prvního i druhého úroku) jednalo o úrok z vratitelného přeplatku (§ 155 daňového řádu) a soud se v něm nezabýval situací, že vznikne následně další nezákonnost. Kromě toho také odkázala na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51, *Veletřby Brno*.

[26] Kromě toho též zmínila evropskou (unijní) dimenzi věci. SDEU v rozsudcích ve věcech C-13/18 a C-126/18 postavil najisto, že zásada efektivitativy vyžaduje, „*aby členské státy ve svých právních předpisech zakotvily zaplacení úroků z prodlení v případě opožděné platby splatné náhrady za porušení povinností státu vyplývající z unijního práva. V opačném případě by členské státy neměly žádnou motivaci k vyplacení náhrady jednotlivcům, kteří byli ovlivněni následky porušení unijního práva, což je situace, která by vedla k tomu, že by jejich právo na plnou náhradu bylo zbaveno jakékoli účelnosti.*“

[27] V případě stěžovatelky je nesporné, že měla Česká republika povinnost založenou unijním právem vyplatit úroky z prodlení kompenzující finanční ztráty vzniklé stěžovatelce z titulu zadržovaného odpočtu DPH. Stěžovatelka poukázala také na rozsudek SDEU ve věci C-387/16. Neuhrazením úroků z prodlení správce daně a žalovaný tuto povinnost založenou unijním právem porušili a stěžovatelce tak vznikla z těchto úroků pohledávka. Ve světle výše uvedené judikatury tak stěžovatelce z této pohledávky vznikaly po dobu jejího neuhrazení úroky z neoprávněného jednání správce daně.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[28] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti vyjádřil následovně. Podle jeho názoru nelze rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Ne každé rozhodnutí o „dani“ ve smyslu legislativní zkratky je totiž rozhodnutím o stanovení daně. Zákonou definici rozhodnutí o stanovení daně poskytuje ust. § 147 daňového řádu.

[29] Stěžovatelce dále nelze přisvědčit v jeho názoru, že extenzivním výkladem pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“, jenž Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, lze dospět k závěru, že jelikož úrok spadá pod

legislativní zkratku „daň“ použitou v ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, je rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný ve shodě s krajským soudem trvá na tom, že rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku není rozhodnutím o stanovení daně, a to ani podle ust. § 147 daňového řádu, ani v širším slova smyslu podle judikatury Nejvyššího správního soudu.

[30] Žalovaný blíže uvedl, že sem spadají taková rozhodnutí, jimiž je v daňovém řízení ukládána povinnost peněžité povahy, stejně jako v nalézacím řízení ukládá správce daně daňovému subjektu povinnost uhradit daň. Takovou povahu má kupř. zajišťovací příkaz či ručitelská výzva, avšak nikoliv deklaratorní rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, kterým daňovému subjektu není ukládána povinnost k úhradě peněžitého plnění, kterou by bylo možno postavit na roveň stanovení daně. Tento úrok není stanovován správcem daně.

[31] K závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 žalovaný uvedl, že s nimi nesouhlasí. Dalším úročením předmětného úroku (tedy příslušenství již úročené částky) by nastala situace, kdy předmětné zhodnocení peněz dosáhne v rozporu s principem zákazu anatocismu částky v konečném důsledku významně přesahující cenu peněz, která je vyjádřena úrokovou sazbou stanovenou v zákoně. Nelze proto ani hovořit o změně rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Zákonitě pak nelze usoudit ani na úhradu daně provedenou na základě rozhodnutí o stanovení daně (a to ani v případě pojetí úhrady daně jako zadržetí platby ze strany správce daně). Krajský soud zdůvodnil, proč neaplikoval rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017 v daném případě, a to sice pro jeho skutkovou nepřiléhavost na případ stěžovatelky. Ve věci rozhodnuté citovaným rozsudkem daňový subjekt požadoval přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu z již dříve přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, nikoliv tedy z úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, jak je tomu v případě stěžovatelky. Žalovaný odkázal na závěry rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 298/2018.

[32] K namítaným rozsudkům ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51 (*Elektrárny Opatovice*) a ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, zdejší soud uvádí, že se týkají úroků z přiznaného úroku podle ust. § 254 daňového řádu a do určité míry navazují na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, sp. zn. 2 Afs 148/2017. Ona návaznost spočívá zejména v tom, že se desátý senát ztotožnil s názorem, že úrok z neoprávněného jednání správce daně z úroku z neoprávněného jednání správce daně vzniknout může. Desátý senát konkrétně vyslovil potřebu pokrýt formou úroku obě nezákonnosti, jichž se měl správce daně dopustit, a to ve vztahu ke stanovení daně a následně ve vztahu k přiznání a předepsání (prvního) úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[33] Žalovaný k tomu uvádí, že žádný z vyslovených argumentů není aplikovatelný na situaci stěžovatelky, která se domáhá úroku podle ust. § 254 daňového řádu z přiznaného úroku podle ust. § 155 daňového řádu (nikoliv tedy z přiznaného úroku podle ust. § 254 daňového řádu).

[34] Ačkoliv se rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading* zabýval otázkou vzniku nároku na úrok podle ust. § 155

pokračování

daňového řádu z úroku podle ust. § 155 daňového řádu, protože skutečně nelze mít skutkový stav za zcela shodný se stavem stěžovatelky, je i přesto tento rozsudek pro případ stěžovatelky zásadní, neboť zde soud konstatoval, že k výjimce ze zákazu anatocismu může dojít buď na základě zákona či jeho vnitřní systematiky. Prvním úrokem tak nebyl takový úrok, který by analogicky odpovídal pohledávce z protiprávního činu. Paralelu s ust. § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, když důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní jednání správce daně.

[35] Přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu. Ve vztahu k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty se tedy uplatní obecný zákaz anatocismu. Nejvyšší správní soud se v rozsudku *ERAMENT Trading* výslovně vyjádřil také k otázce vzniku nároku na úrok podle ust. § 254 daňového řádu z úroku podle ust. § 155 daňového řádu, což je přesně případ stěžovatelky. Také v případě stěžovatelky přitom nebyl úrok podle ust. § 254 daňového řádu z úroku podle ust. § 155 daňového řádu přiznán z důvodu nesplnění zákonných podmínek, když krajský soud v napadeném rozsudku potvrdil úvahy žalovaného a správce daně, podle kterých v daném případě nebyla splněna už první podmínka pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný uzavřel, že napadený rozsudek je zcela v souladu se závěry rozsudku *ERAMENT Trading*, i když skutkový stav je mírně odlišný.

[36] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že žalovaný zcela ignoruje skutečnost, že daň může představovat i upřenu úhradu státu daňovému subjektu. Proto pojem „úhrady daně“ podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu postihuje jak situace, kdy daňový subjekt fakticky uhradí daň státu, tak i situace, kdy „daň“ měla být státem uhrazena daňovému subjektu, ale fakticky nebyla vyplacena, např. nadměrný odpočet DPH nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[37] Judikatura NSS dovodila, že smyslem a účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně je paušálně kompenzovat také prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně. Pakliže „úhradou daně“ je i platba státu směrem k daňovému subjektu, pak výklad pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ musí tuto skutečnost reflektovat. Názor žalovaného, že „rozhodnutím o stanovení daně“ musí být uložena platební povinnost daňovému subjektu, tak zcela nesprávně a v rozporu s judikaturou NSS vylučuje veškeré platby státu vůči daňovým subjektům. Naopak stěžovatelka tvrdí, že pokud je peněžitá povinnost uložena rozhodnutím podřaditelná pod legislativní zkratku daň upravenou v § 2 odst. 3 až 5 daňového řádu, je toto rozhodnutí podle NSS rozhodnutím o stanovení daně.

[38] Stěžovatelka dále shrnula, že pokud rozhodnutí o úroku z prodlení i rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou „rozhodnutími o stanovení daně“, pak také rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku musí být „rozhodnutím o stanovení daně“.

[39] Dále se stěžovatelka znovu vrátila k postupu žalovaného při přiznání a vyplacení tzv. kordárenského úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Stěžovatelka je přesvědčena, že z postupu žalovaného, resp. správce daně je evidentní záměr nepředepisovat a nevyplácet úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, přičemž žalovanému byla judikatura NSS známa (přitom byl v některých případech přímo

účastníkem soudního řízení, z nichž judikatura NSS vzešla). Ostatně na svévolné a nedůvodné odmítání judikatury NSS žalovaným upozornil NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2023, č. j. 2 Afs 15/2017-23.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[40] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícím závěrům.

[41] Kasační stížnost **není důvodná**.

[42] Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení věci z následující právní úpravy. Podle čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, „*pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví*“. Podle § 105 odst. 1 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, „*vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu*“.

[43] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, „*dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady*“. Podle odstavce 5 téhož ustanovení „*proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat*“.

[44] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, „*je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně*“.

[45] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, „*neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu*“. Podle odst. 2 téhož paragrafu „*za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den*

pokračování

lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně“.

[46] Předmětem sporu v této věci je otázka, zda lze aplikovat ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy dochází na straně správce daně k zadržování vyplacení tzv. kordárenského úroku přiznaného dle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud má v souladu se svou předcházející judikaturou za to, že klíčem k odpovědi je jednak vyhodnocení povahy této „jistiny“, z níž má podle stěžovatelky plynout úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, tak i zkoumání podmínek naplnění kauzálního nexu předvídaného skutkovou podstatou § 254 odst. 1 daňového řádu.

A) Tzv. kordárenský úrok

[47] Správce daně úrok ze zadržování nadměrných odpočtů za obě zdaňovací období nakonec přiznal v souladu s rozsudkem *KORDÁRNA* podle § 155 odst. 5 daňového řádu a vyměřil jej druhým rozhodnutím o odvolání ze dne 20. 2. 2018.

[48] Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *KORDÁRNA* dospěl ohledně účelu a povahy „kordárenského úroku“ k následujícím závěrům: *„Stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet bezplatně jen po určité přiměřené době. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcem paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Lze předpokládat, že pokud by jimi plátce disponovat mohl, za obvyklého běhu věcí by z nich získal výnos pohybující se zhruba na úrovni průměrné výnosnosti běžných investic v rozhodné době, tedy v podmínkách České republiky v současné době zhruba ve výši vícero jednotek procent ročně. V případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátceva tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl.“*

[49] Tzv. kordárenský úrok z nadměrného odpočtu má tedy charakter kompenzace za déle trvající zadržování nadměrného odpočtu, přičemž zároveň jde o paušalizaci majetkové újmy, která mohla daňovému subjektu vzniknout z důvodu, že nemohl disponovat svým majetkem, který dle argumentace v tomto rozsudku má podobu vratitelného přeplatku, vyjma té části uplatněného nároku na nadměrný odpočet, která mu nebyla přiznána (z ní mu nárok na kordárenský úrok neplyne). Tento úrok tedy nemá vůči správci daně sankční charakter, nýbrž kompenzační. Nejvyšší správní soud se ve své navazující judikatuře

zabýval výkladem argumentace obsažené v rozsudku *KORDÁRNA* (srov. zejm. rozsudek ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72).

[50] Nejvyšší správní soud se věnoval výkladu mechanismů úročení v daňovém řízení i v poměrně nedávném rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č.j. 2 Afs 60/2021-23 *EKO Logistics*, v níž sice nešlo o bezprostřední uplatnění závěrů rozsudku ve věci *KORDÁRNA*, ale kde se Nejvyšší správní soud opětovně věnoval rozdílu mezi úrokem z vratitelného přeplatku a úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Konkrétně uvedl, že „*[k]oncepce 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). Posledně citovaný rozsudek také přinesl potvrzení právního názoru, že „na rozdíl od postupu dle § 254 daňového řádu, který je ve své první fázi (před „zprocesněním“ podáním námítky) postupem toliko faktickým, se o úroku z vratitelného přeplatku vydá rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“*

[51] Toto srovnání obou typů úroků je podstatné i v předmětné věci. Tzv. kordárenský úrok vznikl judiciálním dotvořením pravidel obsažených v daňovém řádu, aby byl daňový subjekt kompenzován za to, že neměl k dispozici prostředky, které nárokoval zpět v podobě nadměrného odpočtu na státu. Nejde o přímou aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu, nýbrž o jeho analogickou aplikaci, která je založena na přiměřeném použití ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu pro situaci zadržování nadměrného odpočtu delšího než tři měsíce. To nic nemění na tom, že analogická aplikace ustanovení § 155 daňového řádu podmiňuje použití ostatních systematicky příbuzných pravidel pro tento speciální typ úroku z vratitelného přeplatku. Rozhodnutí o přiznání tohoto typu úroku má tedy sice charakter deklaratorního rozhodnutí, od něhož ale lze teprve odvinout běh lhůty pro vyplacení tohoto úroku. Stejně zřejmě lze usuzovat, že kordárenský úrok lze kvalifikovat pod legislativní zkratku „daň“, jak je upravena v ustanovení § 2 odst. 3 až 5 daňového řádu.

[52] Vyplacení úroku z vratitelného přeplatku je upraveno tak, že *o výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.* Odkazuje se tu na podpůrné užití ustanovení § 254 odst. 3 až 6 (srov. § 155 odst. 5 in fine daňového řádu), kde se v rozhodném znění uvádí, že „*úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*“ Odlišnost charakteru kordárenského úroku zakládá zcela rozumný důvod, proč nelze stricto sensu aplikovat lhůtu 15 dnů pro faktické „předepsání“ úroku na daňový účet. Z citované judikatury plyne, že nejprve je třeba vydat o výši kordárenského úroku rozhodnutí (platební výměr), na základě něhož jej lze teprve předepsat (vyplatit). Zároveň ale judikatura neřeší, jak pro kordárenský úrok vyložit pojem „bezodkladně“ a podpůrně použitelnou lhůtu 15 dnů. Nicméně v posuzované věci byla správcem daně lhůta 15 dnů aplikována, ovšem nikoliv ode dne vrácení přeplatku, nýbrž od vydání druhého rozhodnutí žalovaného o odvolání.

pokračování

[53] Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho názoru z povahy a vzniku povinnosti správce daně vyměřit „kordárenský“ úrok nelze dovodit použitelnost povinnosti bezodkladného předpisu po vrácení přeplatku, jak by tomu bylo v případě přímé aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud však správce daně nakonec vyměřil kordárenský úrok až poté, co stěžovatelka podala žalobu a domáhala se jeho přiznání v soudním řízení, nepochybně nepostupoval procesně efektivně a bez průtahů (§ 7 daňového řádu). Na základě druhého rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 2. 2018 v režimu § 124 odst. 1 daňového řádu byl nakonec kordárenský úrok stěžovatelce vyměřen a dne 2. 8. 2018 (tzn. ve lhůtě 15 dnů) také předepsán. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelkou v tom, že doba, kterou správci daně trvalo vyhovění její žádosti o předepsání tzv. kordárenského úroku ze zadržování nadměrného odpočtu, byla evidentně příliš dlouhá. Jak ale bylo vysvětleno, zákon ani judikatura nedávají zcela jednoznačnou odpověď na otázku, v jaké lhůtě se tak mělo stát.

[54] K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že pokud stěžovatelka pracuje se lhůtou 30 dnů, ta je podle ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty určena pro vrácení přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, a nikoliv přímo pro vyplacení (předepsání) úroků z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet plátce.

B) Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu)

[55] Tyto úvahy jsou zcela klíčové z hlediska posouzení sporného bodu, zda se správce daně v předmětné věci dopustil nezákonného jednání, které je *conditio sine qua non* pro uplatnění odpovědnosti dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Podle dikce § 254 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění platí, že nezákonné jednání správce daně může spočívat ve „zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.“

[56] Stěžovatelka spatřuje nezákonnost jednání správce daně v tom, že orgány finanční správy její žádost o vyměření kordárenského úroku nejprve zamítly a teprve po podání žaloby vydal žalovaný druhé rozhodnutí, jímž stěžovatelku ve věci jejího nároku na kordárenský úrok uspokojil. Došlo tedy ke změně rozhodnutí žalovaného ve věci kordárenského úroku, což naplňuje znak „změny rozhodnutí“. Nejvyšší správní soud ovšem nesdílí závěry stěžovatelky, že šlo zároveň o rozhodnutí o stanovení daně. Ze systematického i teleologického výkladu totiž plyne, že jde o rozhodnutí, jímž se daň stanoví, a to zejm. v nalézacím řízení (srov. Kaniová, L. Daňový řád. Komentář. In. ASPI). Z ustanovení § 147 daňového řádu v rozhodném znění plyne, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Stěžovatelce však lze nepochybně dát za pravdu v tom, že judikatura Nejvyššího správního soudu přinesla určité rozšíření rozsahu pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“, které žalovaný v napadeném rozhodnutí nerefletoval.

[57] Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, ve věci *Sev.en EC* vyložil pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ tak, že „[p]řiznáním úroku je postihováno negativní jednání (nezákonný postup) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně; není přitom rozhodné, jakým způsobem či postupem,

či v jakém „dílčím“ daňovém řízení (vyměřovacím či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda při stanovení daně postupoval *lege artis*. Neobstojí tak názor žalovaného, potažmo krajského soudu, že rozhodnutím žalovaného byly zrušeny dodatečné platební výměry, kterými fakticky nebyla žádná daň stěžovateli vyměřena a předeepsána k úhradě, neboť tato byla stanovena ve výši nula, a že daň byla stanovena již v řízení vyměřovacím, a to na základě údajů uvedených stěžovatelem. Ve věci je podstatné, že správce daně na původně nesprávně stanovené dani setrval. Nejvyšší správní soud nevidí rozdíl v tom, zda správce daně daň nesprávně vyměří či zda setrvá (v doměřovacím řízení) na dani daňovým subjektem nesprávně (v řádném daňovém přiznání) uvedené a uhrazené“ (bod 48 citovaného rozsudku). Je potřeba zdůraznit, že *ratio decidendi* tohoto rozsudku se týká odlišování vyměřovacího a doměřovacího řízení jako dvou procedur vedoucích ke stanovení daně. Dále z rozsudku NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*, na nějž stěžovatelka taktéž odkazovala, bylo dovozeno řetězení úroků ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, kdy jistinu prvotního úroku představoval úrok z neoprávněného jednání správce daně, který správce daně řádně a včas nepředeepsal, ačkoliv tak učinit měl. O takovou situaci se tu však nejednalo, neboť v předmětné věci stěžovatelky tvoří prvotní „jistinu“ pro požadované další úročení tzv. kordárenský úrok.

[58] Nejvyšší správní soud má za to, že rozhodnutí o vyměření tzv. kordárenského úroku vydané podle § 155 odst. 5 daňového řádu per analogiam je zcela specifické, neplní z hlediska *ratio legis* funkci vyměření ani doměření daně ve smyslu jejího „stanovení“ coby konkrétního určení daňové povinnosti, a tudíž nepředstavuje rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu. Pokud stěžovatelka argumentuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 128/2016-39, lze konstatovat, že v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud řešil, zda lze hovořit o stanovení daně i při výkonu tzv. dělené správy (celními orgány ve vztahu ke správnímu řízení na základě rozhodnutí o uložení pokuty za správní delikt). V této věci bylo rozhodnutí o stanovení daně vyloženo tak, že jím je „*také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 uvedeného zákona. Sporný pojem proto nelze vykládat natolik úzce (pouze ve smyslu rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu) ani při správě daní vymezených v § 2 odst. 3 písm. a) [případně § 2 odst. 3 písm. b)] daňového řádu, tj. „daní“, při jejichž správě se postupuje zcela v režimu daňového řádu.*“ Jak je vidět, ani tento rozsudek neskýtá výslovnou oporu pro závěr, že rozhodnutí o přiznání kordárenského úroku je rozhodnutím o stanovení daně, i když svědčí nepochybně pro extenzivní výklad ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu, který v obecné rovině připouští i žalovaný. Důležité ovšem je při extenzivním výkladu zachovat teleologii vykládaného ustanovení, kterou lze spatřovat ve vyměření či doměření daně, ať k němu dojde před správcem daně, anebo odvolacím či jiným přezkumným orgánem v daňovém řízení. Kordárenský úrok tedy sice může být chápán jako „daň“ v širším slova smyslu (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu), ale není stanovován rozhodnutím správce daně, nýbrž pouze vyčíslen deklaratorním rozhodnutím správce daně.

[59] Pokud se týká dalších podmínek pro uplatnění odpovědnosti správce daně za neoprávněné jednání, ani ty nejsou v předmětné věci naplněny. Jedná se především o kauzální nexus mezi nicotným, zrušeným či změněným rozhodnutím o stanovení daně a samotnou úhradou daně. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že „úhrada daně“ nemusí probíhat vždy ve směru od daňového subjektu ke správci daně, to je zcela zřejmé. V případě tzv. kordárenského úroku z nadměrného odpočtu však nejde v pravém slova

pokračování

smyslu o „úhradu daně“ provedenou na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí, ani nesprávného úředního postupu správce daně. K takové situaci v předmětné věci nedošlo, neboť na základě prvotního rozhodnutí správce daně i prvotního odvolacího rozhodnutí, která byla nezákonná, k žádné úhradě daně nedošlo, a druhé rozhodnutí žalovaného v režimu uspokojení (§ 124 daňového řádu) bylo i z pohledu stěžovatelky rozhodnutím zákonným.

[60] Ohledně namítaného nesouladu názoru krajského soudu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, je třeba připomenout, že v tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval odlišnou věcí. Šlo o to, že žalobcem zaplacená částka penále (platební výměry na něj byly zrušeny soudem) se tedy stala vratitelným přeplatkem, a z něj požadoval žalobce přiznání úroku podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, který mu byl správcem daně předepsán. Následně však žalobce požádal s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu o přiznání (druhého) úroku z částky původního (prvního) úroku. Nejvyšší správní soud v této kauze dovodil, že s prvním úrokem bylo třeba zacházet jako s vratkou daně. Dále dovodil, že „[v] *projednávaném případě vůbec nejde o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a dána částkou pevnou ve výši 119 674 Kč (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis.*“ Závěry předmětného rozsudku tedy vůbec nedopadají na situaci, kdy jde o nadměrný odpočet a prvotním úrokem je tzv. kordárenský úrok předepsaný daňovému subjektu podle § 155 odst. 5 daňového řádu per analogiam.

[61] Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že odlišování jednotlivých typových situací uplatňování úroků dle daňového řádu se odráží v předchozí judikatuře zdejšího soudu (viz k tomu kupř. nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26, ve věci *Golden Snack*). Typickým příkladem je zejména oběma stranami v předmětné věci odkazovaný rozsudek ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*, jehož závěry považuje Nejvyšší správní soud pro posouzení předmětné věci za zcela klíčové. V této věci se jednalo o to, že daňovému subjektu byl vyměřen nadměrný odpočet a z něj mu byl předepsán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu jako tzv. „kordárenský úrok“. Daňový subjekt však požadoval ještě přiznání dalšího (druhého) úroku z této částky, a to rovněž v režimu § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v předmětné věci aplikoval obecný zákaz anatocismu a dovodil, že „[p]řiznání 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. j. 10 Afs 382/2020-51 nemá v projednávané věci popření tohoto starého principu oporu v liteře zákona či jeho vnitřní systematice 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.“

[62] Nejvyšší správní soud považuje právní názor vyslovený v rozsudku *ERAMENT Trading* za aplikovatelný pro předmětnou věc, byť předmětem sporu v této věci není přiznání úroku z vratitelného přeplatku, ale z neoprávněného jednání správce daně. Je podstatné, že Nejvyšší správní soud v této věci na rozdíl od případu řešeného v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017 považoval vzniklou situaci za požadavek přiznání úroku

z úroku (anatocismus), který nepovažoval za právně akceptovatelný. Lze k tomu dodat, jak bylo výše zdůvodněno, že v předmětné věci jednání správce daně při zadržování, resp. pozdním předepsání a vyplacení kordárenského úroku nespĺňuje podmínky hypotézy skutkové podstaty § 254 odst. 1 daňového řádu, a podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu se okolnosti tohoto případu míjejí s *ratio legis* této právní úpravy. Samotné zadržování vratitelného přeplatku není nezákonným postupem správce daně, přičemž následné zadržování úroku z vratitelného přeplatku (o jehož vyměření bylo rozhodnuto záporně), není pro vznik podmínek pro další úročení relevantní (srov. rozsudek NSS ve věci *Golden Snack*, bod [30] odůvodnění). Ve sporu mezi účastníky o poselství rozsudku *ERAMENT Trading* je tedy třeba přisvědčit žalovanému, že svědčí o správnosti napadeného rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku krajského soudu.

[63] Pokud stěžovatelka poukázala na novější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51 (*Veletřby Brno*), lze konstatovat, že tento rozsudek víceméně navazuje na výkladovou linii nastavenou rozsudky NSS ve věci *Elektrárny Opatovice* a ve věci *Plzeňská teplárenská*, kde bylo připuštěno opětovné úročení předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně (kdy původní jistinou byl vratitelný přeplatek na darovací dani uhrazené z důvodu nabytí emisních povolenek). Právní názor plynoucí z této judikatury lze shrnout tak, že jelikož úrok z prodlení a úrok z neoprávněného jednání správce daně nepůsobí ve stejných či srovnatelných situacích, nelze zákaz anatocismu dle § 253 odst. 3 daňového řádu (úroky z prodlení) přenášet na § 254 daňového řádu (úrok z neoprávněného jednání správce daně). Jak již ale soud zdůraznil, v předmětné věci jde o požadavek úročení kordárenského úroku, na který citovaná judikatura přímo nedopadá.

[64] Pokud by stěžovatelce naopak vznikla v důsledku zadržování úroků z prodlení vyčíslitelná škoda, bylo by možné domoci se jí podle zákona č. 82/1998 Sb., jak také správně dovodil krajský soud. Zatímco mechanismus úročení z titulu neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu zvýhodňuje při splnění podmínek daňový subjekt, neboť má právo na úrok představující paušalizovanou náhradu škody způsobené nezákonným jednáním správce daně, v obecném režimu náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem je daňový subjekt povinen prokázat výši vzniklé škody a kauzální nexus s protiprávním jednáním orgánu veřejné moci. V právním státě totiž není přípustné, aby byla daňovému subjektu způsobována škoda v důsledku prodlévání správce daně s vyplacením částky, která mu právem náleží. Proti takovému prodlévání by se ostatně stěžovatelka mohla bránit i zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. obdobně rozsudek NSS ve věci *ERAMENT Trading*).

C) Relevantní judikatura SDEU

[65] Konečně považuje Nejvyšší správní soud za nutné se stručně vyjádřit ke stěžovatelkou namítané unijní dimenzi problému. Obecně lze ohledně podrobnějších podmínek úročení vratitelných přeplatků na nadměrných odpočtech na DPH konstatovat, že při neexistenci unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být takové úroky uhrazeny, včetně příslušné úrokové sazby a způsobu výpočtu těchto úroků (jednoduché nebo složené úroky). Tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, to znamená, že nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na

pokračování

základě vnitrostátního práva, a že v praxi nesmějí znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (rozsudek ze dne 19.7.2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 27 a citovaná judikatura). Uvedené podmínky musí kromě toho respektovat zásadu daňové neutrality (rozsudek ze dne 28. února 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, bod 25 a citovaná judikatura).

[66] SDEU se v rozsudku ve věci C-387/16 vyjádřil k výkladu čl. 183 směrnice o DPH. Zabýval se efektem pozdního vrácení zadržovaného nadměrného odpočtu na DPH, přičemž ve světle zásady neutrality a proporcionality dospěl k tomu, že článek 183 směrnice o DPH musí být ve spojení se zásadou daňové neutrality vykládán v tom smyslu, že brání snížení částky úroků obvykle vyplatitelných na základě vnitrostátního práva z nadměrného odpočtu DPH, u něhož nedošlo k vrácení v příslušné lhůtě, pokud k takovému snížení dojde z důvodů okolností nezávislých na vůli osoby povinné k dani, jako je například výše částky těchto úroků ve vztahu k částce nadměrného odpočtu DPH, období, po které nebyl nadměrný odpočet daně vrácen, a důvody, proč nedošlo k vrácení, jakož i skutečné ztráty vzniklé osobě povinné k dani.

[67] Ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 se SDEU věnoval hned několika předběžným otázkám plynoucím z výkladu směrnice o DPH. Jednalo se zejm. o otázku možnosti členského státu stanovit promlčecí lhůtu pro podání žádosti o vyplacení úroku z vratitelného přeplatku a otázku možnosti podmínění předepsání úroku podáním žádosti, nastavení sazby těchto úroků atd. V osmé předběžné otázce (věc C-126/18) se SDEU krátce věnoval problému úhrady úroku z prodlení, který osobě povinné k dani přísluší z důvodu, že finanční správa ve stanovené lhůtě neuspokojila pohledávku znějící na úrok, který vznikl z titulu vrácení nadměrného odpočtu DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem. SDEU se touto problematikou zabýval z pohledu dodržení zásad rovnocennosti, efektivity a proporcionality a shledal, že finanční správa nemohla odmítnout úhradu takového úroku z prodlení za období, které následovalo po podání žádosti, aniž by porušila zásadu efektivity.

[68] Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že citovaná judikatura SDEU cokoli mění na závěrech, které ve věci zaujali krajský soud a žalovaný. Závěry SDEU se týkají téměř výhradně otázky kompenzace za zadržování nadměrného odpočtu, a nikoliv možnosti úročení náležitího úroku za zadržování nadměrného odpočtu. Závěry SDEU přijaté v rozsudku C-126/18 se sice týkají uplatnění „úroků z prodlení“, avšak pro specifickou situaci, kdy byl nadměrný odpočet správcem daně zadržován v rozporu s unijním právem (následně došlo k nápravě maďarským zákonodárcem). Nejvyšší správní soud nevidí v citované judikatuře žádný důvod pro změnu svého výkladu vnitrostátní právní úpravy, který v tomto rozsudku zastává.

[69] Nejvyšší správní soud uzavírá, že podle jeho názoru nevznikl stěžovateli nárok na předepsání úroků z nezákonného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. To nic nemění na tom, že postup správce daně byl zatížen průtahy při přiznání tzv. kordárenského úroku. Pokud v důsledku tohoto jednání správce daně vznikla stěžovateli škoda, má vnitrostátní právo právní režim pro její náhradu (zákon č. 82/1998 Sb.).

VI. Závěr a náhrada nákladů řízení

[70] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[71] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu