



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyně Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **FARIA s.r.o.**, IČ 62914731
sídlem Českomoravská 142/18, 190 00 Praha 9
zastoupena společností Censitio s.r.o., IČ 24774219, daňovým
poradcem
sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2021 č. j. 9087151/21/2000-11451-106358,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl námitku žalobkyně ze dne 1. 9. 2021 proti postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 9 (dále též „*správce daně*“), spočívajícímu v nevyplacení úroku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), z pozdě vráceného úroku z daňového odpočtu podle § 159 odst. 3 daňového řádu.
2. Ze správního spisu vyplývají tyto rozhodné skutečnosti:

3. Správce daně přiznal žalobkyni, tehdy daňovému subjektu, úrok z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) podle § 254a daňového řádu čtyřmi rozhodnutími, a to:
- 1) ze dne 4. 11. 2019 pod č. j. 8432218/19/2009-52522-111106 za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 56 885 Kč;
 - 2) ze dne 4. 11. 2019 pod č. j. 8432239/19/2009-52522-111106 za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 59 382 Kč;
 - 3) ze dne 8. 11. 2019 pod č. j. 8461647/19/2009-52522-111106 za zdaňovací období září 2016 ve výši 79 297 Kč; a
 - 4) ze dne 8. 11. 2019 pod č. j. 8493839/19/2009-52522-111106 za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 108 673 Kč.

Proti těmto rozhodnutím správce daně podal daňový subjekt odvolání.

4. Dne 22. 1. 2021 Odvolací finanční ředitelství (dále též „OFŘ“) rozhodnutím ze č. j. 1794/21/5300-21444-711232 změnilo rozhodnutí správce daně a daňovému subjektu podle § 155 odst. 5 a § 254a odst. 3 daňového řádu přiznalo úrok z daňového odpočtu na DPH:
- ad 1) za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 781 253 Kč;
 - ad 2) za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 775 507 Kč;
 - ad 3) za zdaňovací období září 2016 ve výši 230 534 Kč; a
 - ad 4) za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 295 018 Kč.
5. Dne 21. 2. 2021 podal daňový subjekt proti postupu správce daně námitku podle § 159 daňového řádu, a požadoval přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu s odůvodněním, že podle § 254a odst. 4 daňového řádu mu měl být úrok ve správné výši vyplacen do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí správce daně o přiznání úroku. Přiznaný úrok mu byl doplacen do správné výše až dne 5. 2. 2021, což je s prodlením více než rok. Je-li podle § 155 odst. 5 daňového řádu poukazován správcem daně vratitelný přeplatek po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku a doplnil námitku odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51.
6. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 5. 2021 č. j. 4740072/21/2000-11451-106358 námitku zamítl.
7. Dne 1. 9. 2021 podal daňový subjekt proti postupu správce daně v pořadí druhou námitku podle § 159 daňového řádu (dále též „Námitka“), že správce daně byl v prodlení se zaplacením úroku ve správné výši a poukázal na rozhodnutí OFŘ ze dne 22. 1. 2021 č. j. 1794/21/5300-21444-711232, které zvýšilo úroky přiznané správcem daně. Správce daně proto zatížil své konání nezákonností a daňovému subjektu podle § 254 odst. 1 daňového řádu vznikl nárok na „úrok z úroku“. Daňový subjekt proto požaduje přiznání úroku z pozdě vyplaceného úroku ve správné výši za zadržování nadměrného odpočtu a jeho vyplacení.
8. Napadeným rozhodnutím (ze dne 6. 12. 2021 č. j. 9087151/21/2000-11451-106358) žalovaný Námitku (ze dne 1. 9. 2021) zamítl. V odůvodnění uvedl, že judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky přípustnosti tzv. úroku z úroku je mu známa. V rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 Nejvyšší správní soud konstatoval, že pozdní vrácení úroku ze zadržovaného (resp. prověřovaného) nadměrného odpočtu má zcela odlišný účel než úrok podle § 254 daňového řádu. Pro prolomení zákazu anatocismu podle § 1806 občanského zákoníku je totiž podstatný důvod vzniku původního úroku. Ten ve věci řešené rozsudkem č. j. 9 Afs 52/2021-42 vznikl ze zákonného, byť nepřiměřeně dlouhého,

prověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Prvním úrokem tak nebyl takový úrok, který by analogicky odpovídal pohledávce z protiprávního činu. Je zřejmé, že závěry rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 dopadají i na případ, který je předmětem námítky daňového subjektu. V nyní řešené věci nebyly naplněny zákonné předpoklady pro přiznání úroku z úroku. V návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu je pro přiznání úroku z úroku rozhodující skutečnost, zda důvodem vzniku prvotního úroku je protiprávní čin správce daně. Pokud tomu tak není, nelze hledat paralelu s § 1806 občanského zákoníku. Předmětem rozhodování byl v případě daňového subjektu nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Tento úrok nemá podle rozsudku devátého senátu povahu protiprávního činu, tudíž přiznání úroku z tohoto úroku nemá oporu v právním řádu.

9. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
10. V jediném žalobním bodu se žalobkyně dovolává nároku na úrok z důvodu pozdního vyplacení úroku z nadměrného odpočtu ve správné výši. Žalobkyni byly přiznány úroky z daňového odpočtu, které měly být vyplaceny současně s vrácením nadměrného odpočtu, tedy za zdaňovací období listopad 2015 dne 24. 10. 2017, za zdaňovací období prosinec 2015 dne 16. 11. 2017, za zdaňovací období září 2016 dne 25. 10. 2019 a za zdaňovací období říjen 2016 dne 25. 10. 2019. Úroky však byly žalobkyni dopláceny ve správné výši až dne 5. 2. 2021, s výrazným prodlením. Žalobkyně odkázala na § 254a odst. 4 a § 155 odst. 5 daňového řádu, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51, a ze dne 2. 6. 2021 č. j. 10 Afs 405/2020-41. Odkaz žalovaného v napadeném rozhodnutí na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 nepovažuje za případný. Nejvyšší správní soud v něm dospěl k závěru, že se v případě pozdního vyplacení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu uplatní zákaz anatocismu a právo plátce na úrok z úroku nevzniká. Odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu nepovažuje za přesvědčivé, jelikož se nevypořádal se skutečností, že zatímco do 31. 12. 2013 byl anatocismus v tuzemském právním řádu zapovězen, od 1. 1. 2014 byl výslovně povolen. Pro dovození vzniku nároku na úrok z úroku hrazeného správcem daně postačí existence § 1806 věta první občanského zákoníku, není potřeba k důvodu vzniku úroku hledat analogii k protiprávnímu činu podle § 1806 věta druhá občanského zákoníku. Tato věta druhá řeší pouze a jedině počátek běhu úročené doby, a nikoli nutnost existence protiprávního činu pro vznik nároku na úrok z úroku. Nejvyšší správní soud v něm pominul, že občanský zákoník výslovně připouští existenci anatocismu ex lege, i bez výslovné dohody stran smluvního vztahu. Nejvyšší správní soud ve svém dřívějším rozsudku ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36 připustil vznik úroku z úroku i v případě pozdě vyplaceného úroku podle § 155 daňového řádu. Žalobkyně dále odkázala na stanovisko generálního advokáta ze dne 11. 9. 2019 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo Zrt. a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. s tím, že Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 stanovisko generálního advokáta převzal. Žalobkyně má za to, že v jejím případě se zákaz anatocismu neuplatní, přesto z procesní opatrnosti uvádí, že i v její věci došlo k protiprávnímu činu ze strany správce daně. Až na základě odvolání byl žalobkyni rozhodnutím OFŘ ze dne 22. 1. 2021 č. j. 1794/21/5300-21444-711232, přiznán úrok ve správné výši. V případě žalobkyně byl na počátku řízení protiprávní čin spočívající v nezákonném rozhodnutí žalovaného. Prodlení s vrácením úroku z vratitelného přeplatku tedy bylo způsobeno nezákonným rozhodnutím žalovaného ve smyslu § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, což zachovává žalobkyni nárok na úrok z úroku.

11. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Konstatoval, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36, v němž byl vysloven právní názor o přípustnosti anatocismu, z rozsudku ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51, i z rozsudku ze dne 2. 6. 2021 č. j. 10 Afs 405/2020, vyplývá závěr, že částku, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu a nebyla včas správcem daně předepsána na osobní daňový účet, lze znovu úročit podle citovaného zákonného ustanovení. V nyní řešené věci je však podle žalovaného relevantním především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42, podle něž je pro případný vznik druhého úroku rozhodná povaha úroku prvního. Pro přiznání úroku z úroku je rozhodující skutečnost, zda důvodem vzniku prvotního úroku je protiprávní čin správce daně. Ze spisového materiálu je zřejmé, že předmětem rozhodování správce daně byl v případě žalobkyně nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, tj. úrok za období, kdy byla v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu. S ohledem na skutečnost, že úrok z daňového odpočtu nemá povahu protiprávního činu, přiznání úroku z tohoto úroku nemá oporu v právním řádu. Pokud by správce daně žalobkyní požadovaný druhý úrok přiznal, překročil by svou kompetenci vymezenou daňovým řádem.
12. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci samé rozhodl bez nařízení jednání, jelikož žalobkyně s takovým vyřízením věci vyslovila souhlas a žalovaný se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil, souhlasil s vyřízením věci tímto způsobem konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
14. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020 *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 vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O vyšší úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
15. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020 *úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.*
16. Podle § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020 *správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu.*
17. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020 *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 uhrazena 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

18. Předně považuje soud za nutné konstatovat, že předmětem soudního přezkumu tak, jak jej vymezila žalobkyně v žalobě, je rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2021 č. j. 9087151/21/2000-11451-106358 (napadené rozhodnutí), kterým žalovaný zamítl Námitku (ze dne 1. 9. 2021), v níž žalobkyně požadovala přiznání úroku z úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Vedle toho se žalobkyně domáhala u správce daně úroku z vratitelného přeplatku (vratitelný přeplatek ve výši 1 778 075 Kč, tj. ve výši, o níž byl rozhodnutím OFŘ navýšen úrok z daňového odpočtu původně přiznaný rozhodnutími správce daně) podle § 155 odst. 5 daňového řádu (námitka ze dne 21. 2. 2021), o čemž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 5. 2021 č. j. 4740072/21/2000-11451-106358. Posledně specifikované rozhodnutí žalovaného není předmětem nynějšího soudního řízení, tím je napadené rozhodnutí (ze dne 6. 12. 2021 č. j. 9087151/21/2000-11451-106358).
19. Soudu je z vlastní rozhodovací činnosti známo, že rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2021 č. j. 4740072/21/2000-11451-106358, bylo žalobkyní samostatně napadeno žalobou, o níž je vedeno řízení pod sp. zn. 9 Af 9/2021, ve kterém ke dni vydání tohoto rozsudku nebylo rozhodnuto.
20. Napadeným rozhodnutím, které je předmětem soudního přezkumu, žalovaný zamítl Námitku žalobkyně, kterou požadovala přiznání úroku z úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože správce daně prodléval se zaplacením úroku ve správné výši. Jak vyplývá z obsahu správního spisu (viz body 3. až 8. tohoto rozsudku), žalobkyni byl čtyřmi rozhodnutími správce daně (viz bod 3. tohoto rozsudku) přiznán úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu za zdaňovací období listopad-prosinec 2015 a září-říjen 2016 v celkové výši 304 237 Kč. OFŘ rozhodnutím ze dne 22. 1. 2021 (viz bod 4. tohoto rozsudku) změnilo rozhodnutí správce daně a přiznalo podle § 155 odst. 5 a § 254a odst. 3 daňového řádu žalobkyni úrok z daňového odpočtu, který v celkové výši činil částku 2 082 312 Kč, tedy o částku 1 778 075 Kč vyšší. Výše přiznaného úroku, resp. rozhodnutí OFŘ, není předmětem nynějšího soudního přezkumu. Podstatou sporu v nyní souzené věci je otázka, zda žalobkyni náleží úrok z původně přiznaného úroku z důvodu jeho pozdního vyplacení. Mezi účastníky řízení je přitom nesporné, že úrok ve správné výši byl žalobkyni doplacen dne 5. 2. 2021. Žalobkyně však namítá, že z důvodu pozdního vyplacení úroku, který měl být vyplacen vždy současně s vrácením nadměrného odpočtu za dotčené zdaňovací období, jí vznikl nárok na úrok z úroku.
21. Žalobkyně (zastoupena daňovým poradcem) v žalobě odkazuje na ust. § 254a a § 155 odst. 5 daňového řádu, týkající se úroku z daňového odpočtu, přesto svá tvrzení opírá o rozsudky Nejvyššího správního soudu ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Žalobkyně svůj nárok opírá zejména o judikaturu Nejvyššího správního soudu, o rozsudky ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51, a ze dne 2. 6. 2021 č. j. 10 Afs 405/2020-41. Z odkazovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu vyplývá závěr, že *pokud správce daně v rozporu se zákonem prodlévá s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, tzn., že tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dní (§ 254 odst. 3 tohoto zákona), zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. V důsledku toho daňovému subjektu náleží rovněž další*

úrok dle § 254 odst. 1 téhož zákona, a to z částky původního úroku dle tohoto ustanovení, který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl. Zmiňované rozsudky se týkaly se případů, kdy daňovému subjektu je přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jehož částka není řádně a včas předepsána na daňový účet daňového subjektu. V důsledku toho náleží daňovému subjektu další úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky původního úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

22. V právě souzené věci se nejedná o popsanou situaci. V daném případě byl žalobkyni přiznán úrok z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 a § 254a daňového řádu, nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Z důvodu pozdního připsání přiznaného úroku z daňového odpočtu (podle § 155 odst. 5 a § 254a daňového řádu) žalobkyně požaduje úrok z tohoto úroku. Z právě popsaného je zřejmé, že závěry rozsudků desátého senátu Nejvyššího správního soudu nejsou pro věc příslušné.
23. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že na danou věc dopadají závěry rozsudku *ERAMENT Trading* ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42, v něm Nejvyšší správní soud rozlišil právě úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu (od 1. 1. 2015 také podle § 254a daňového řádu) a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Dovodil, že: „Úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle jeho § 254, jak NSS konstatoval v bodě 45 rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 - 24: „Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu dle § 155 daňového řádu a úrok ze zaviněného přeplatku správce daně dle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší (blíže viz rozsudek NSS 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, ve věci *KORDÁRNA*, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady). Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil či, že je lze vzájemně zaměňovat.“ K odlišné povaze úroku podle § 254a daňového řádu a podle § 254 daňového řádu se též vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2022 č. j. 2 Afs 60/2021-23, kde konstatoval, že „[z]atímco 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.“ Soud připomíná, že rozhodnutím OFŘ ze dne ze dne 22. 1. 2021 č. j. 1794/21/530-21444-711232, byl žalobkyni přiznán úrok z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 a § 254a daňového řádu, nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, povahu přiznaného úroku nelze zaměňovat. Žalobkyně se tedy domáhá úroku z původního úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu.

24. K dalšímu úročení úroku podle § 254a, resp. podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku podle § 254 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42. Konstatoval, 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 takříkajíc „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 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 NSS v bodě 41 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34. (...) 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.“ Na uvedené navázal: „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. 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.“ Schází-li u prvotního úroku důvod, který má základ v protiprávním jednání správce daně, schází také podklad pro analogii s § 1806 občanského zákoníku připouštějící výjimku z obecného zákazu anatocismu. Obdobně tak dovodil i další rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to ze dne 15. 11. 2022 č. j. 7 Afs 173/2022-27.
25. Soud neshledal racionálního důvodu se od shora citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit. Takovým důvodem není ani argumentace žalobkyně ohledně aplikace § 1806 občanského zákoníku. Analogickou aplikací § 1806 občanského zákoníku na přiznání úroku z pozdního vrácení úroku z daňového odpočtu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval, vysvětlil, proč nelze u úroku z úroku z daňového odpočtu učinit paralelu s § 1806 občanského zákoníku. Není pravdivé tvrzení žalobkyně, že se Nejvyšší správní soud nezabýval vývojem právní úpravy z hlediska anatocismu. Pod bodem [29] rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 Nejvyšší správní soud připomněl, že proměnou úpravy daňového řízení a novou kodifikací soukromého práva se zabýval již v rozsudku ze dne 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51, s tím, že „[k]onstrukce § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nebyla shodná s konstrukcí nynějšího § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek 1 Afs 80/2009 nadto vyšel z obecného právního principu zakazujícího úročení úroků za situace, kdy úročení úroků paušálně zapovídalo i tehdejší soukromé právo (srov. např. rozsudek NS ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, č. 5/2006 Sb. rozh. obč.). V roce 2014 však nabyl účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který do té doby obecně přijímaný zákaz anatocismu významně modifikoval. Dle § 1806 občanského zákoníku je nově možné sjednat úročení úroků. Nadto, což je pro nynější věc podstatnější, § 1806 rovněž stanovil úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu. Nosný argument rozsudku ve věci 1 Afs 80/2009, Opatství Staré Brno, potřeba zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, se tak od roku

2014 doslova ‚rozplynul‘. „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.“ Zároveň Nejvyšší správní soud konstatoval, že [t]yto úvahy však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu“.

26. Podle shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu je tedy pro přiznání úroku z úroku rozhodující skutečnost, zda důvodem vzniku prvotního (původního) úroku je protiprávní jednání správce daně. V předmětné věci, jak soud již uvedl, byl předmětem rozhodování úrok z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 a § 254a daňového řádu (nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu). Úrok podle § 254a daňového řádu nemá svůj původ v protiprávním jednání správce daně, ale je přiznán proto, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, avšak nad zákonem vymezený „bezúročný“ časový rámec. V daném případě nebylo namíste přiznat žalobkyni úrok z úroku, neboť byl dán zákaz anatocismu (úročení úroků).
27. Ani odkaz žalobkyně na rozsudek ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36, není k věci přílehlavý, v něm byla řešena otázka úroku z úroku podle § 254 daňového řádu. Stejně tak soud neshledal přílehlavým odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági. V uvedeném rozsudku se Soudní dvůr zabýval úroky z prodlení v případě porušení unijního práva a především otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivity a neutrality. Ze závěrů Soudního dvora vyšel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, a shledal § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 neaplikovatelným pro rozpor s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES, který spatřoval nejen ve výši úroku, ale i ve stanovení počátku doby, po kterou daňovému subjektu náleží úrok z nadměrného odpočtu. V rámci předmětného rozsudku pak Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že namísto neaplikovatelného ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, je správce daně povinen použít pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34. V kontextu shora uvedeného je zřejmé, že předmětem rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági nebyla otázka anatocismu.
28. Ve věci nelze aplikovat ani úvahu žalobkyně, že by se nyní požadovaných úroků mohla domoci na základě § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalobkyně argumentuje tím, že došlo k protiprávnímu činu ze strany správce daně, který shledává v nezákonných čtyřech rozhodnutích správce daně o přiznání úroků z daňového odpočtu (viz bod 3. tohoto rozsudku), že v nich nebyla výše přiznaného úroku stanovena správně a byla proto následně měněna rozhodnutím OFŘ ze dne 22. 01. 2021, čj. 1794/21/5300-21444-711232. Tímto však nemohla být naplněna hypotéza ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020: *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 ubrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.*

29. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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). Připadne-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 15. srpna 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu