



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **VIA MARIS s.r.o.**
sídlem Mosty u Jablunkova 479, 739 98 Mosty u Jablunkova
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č. j. 37607/19/5100-41453-711400,
ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č. j. 37607/19/5100-41453-711400, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 31. 10. 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje I. Ch.

č. j. 3535132/18/3218-52521-801511, kterým bylo rozhodnuto ve věci přiznání a předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně tak, že žádost byla zamítnuta.

2. V podané žalobě žalobce uvedl, že mu vznikl na základě daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za září 2012 až prosinec 2012 nadměrný odpočet. Ten mu však byl vrácen až dne 17. 2. 2016 po postupu k odstranění pochybností a po daňové kontrole. Z tohoto důvodu náleží žalobci úrok z nadměrného odpočtu na DPH za období září 2012 až prosinec 2012, a to od počátku 4. měsíce po skončení zdaňovacího období září 2012 až prosinec 2012 do dne 17. 2. 2016.
3. Podle ust. § 254 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) měl být úrok z nadměrného odpočtu předepsán na žalobcův osobní daňový účet ke dni 4. 3. 2016 (do 15 dnů počítaných ode dne 17. 2. 2016). Vzhledem k tomu, že se tak v uvedených 15 dnech nestalo, od 4. 3. 2016 (tj. po uplynutí 15 dnů) nabíhá další úrok, tj. úrok z úroku z nadměrného odpočtu. Podle žalobce proto má být na jeho osobním daňovém účtu předepsán úrok z úroku z nadměrného odpočtu za dobu od 4. 3. 2016 do dne vrácení úroku z nadměrného odpočtu.
4. V další části žaloby žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36, který považuje za přílehlavý na jeho situaci.
5. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí kromě výtek vůči tomuto rozsudku nijak neobjasnil, proč úrok z nadměrného odpočtu na DPH nebyl na osobní daňový účet žalobce předepsán ke dni 4. 3. 2016, jak ukládá § 254 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný rovněž nevysvětlil, jak vykompenzuje žalobci, že se tak nestalo. Žalovaný místo, aby vysvětlil důvody pochybení spočívající v nepředepsání úroku z nadměrného odpočtu na DPH na osobní daňový účet žalobce, zkritizoval rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017 a dal tak najevo, že si může dělat, co chce a nepředepe-li úrok z nadměrného odpočtu, žádný následek mu z toho neplyne. Nemožnost akceptace takového postupu žalovaného plyne podle žalobce právě z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017.
6. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v době podání žalobcovy žádosti o úrok z úroku nebylo ještě v odvolacím řízení rozhodnuto ve věci prvního úroku. Žalovaný považuje za nesporné, že žalobci byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku až po proběhnuvším odvolacím řízení, ve kterém bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019 č. j. 17667/19/5300-22441-701296 změněno rozhodnutí prvostupňového správce daně ve věci úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že tato skutečnost nezakládá nárok žalobce na přiznání úroku z úroku, neboť takový postup by byl v rozporu se zákazem anatocismu, tedy dalšího úročení příslušenství daně.
7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj právní názor prezentoval jako podrobnou oponenturu k závěrům obsaženým v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, o nějž žalobce opřel uplatněný nárok, a to zejména s odkazem na otázky, které NSS ve svém rozhodování nezohlednil, když judikatura takový postup připouští (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016 č. j. 2 Afs 165/2016-26, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3501/2017 a také rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017 č. j. 2 Afs 15/2017-23). Žalovaný v této souvislosti odkázal na body 15–28 napadeného rozhodnutí.

8. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019 č. j. 45 Af 9/2017-56, který rovněž shledal nepřipustnost úroků z úroků v daňovém právu a výslovně zmínil, že tento princip nelze pokládat za prolomený ani vydáním rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, neboť NSS se v něm nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků platícímu v daňovém právu, ale dospěl toliko k závěru, že jím posuzovaná věc vůbec úročení úroku nepředstavuje.
9. Žalovaný na základě uvedeného setrval na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.
10. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 25. 2. 2021 č. j. 22 Af 55/2019-31, kdy napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 22. 6. 2023 č. j. 10 Afs 168/2021-28, který nabyl právní moci dne 26. 6. 2023 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“), a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS.
11. V dalším řízení krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole týkající se DPH za zdaňovací období měsíců září, říjen, listopad a prosinec 2012 vydal platební výměry ze dne 2. 2. 2016 za každé z kontrolovaných měsíčních zdaňovacích období r. 2012, jimiž žalobci vyměřil nadměrné odpočty DPH ve výši tvrzené žalobcem. Pouze za říjen 2012 došlo k vyměření nadměrného odpočtu v částce nižší o 515 Kč oproti uplatněnému nároku. Vyměřené nadměrné odpočty byly žalobci vráceny dne 17. 2. 2016. Dne 20. 3. 2016 učinil žalobce u správce daně podání, kterými se domáhal přiznání a vrácení úroků z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky zadržovaných nadměrných odpočtů. Správce daně na základě těchto podání vydal dne 16. 4. 2016 rozhodnutí č. j. 1330212/16/3218-52521-801155, jímž deklaroval, že žalobci jím požadovaný úrok nenáleží. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 3. 2017 č. j. 13171/17/5300-22441-701296 zamítnuto. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2018 č. j. 22 Af 55/2017-33 a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem, že žalobci vznikl nárok na úroky z vyměřených nadměrných odpočtů, a to až do jejich vyplacení dne 17. 2. 2016. Rozsudek nabyl právní moci dne 30. 7. 2018. Dne 26. 9. 2018 bylo správci daně doručeno doplnění odvolání proti rozhodnutí ze dne 12. 4. 2016 č. j. 1330212/16/3218-52521-801155, jehož obsahem byl kromě opětovného požadavku na přiznání úroků ze zadržovaných nadměrných odpočtů také požadavek na vrácení úroků z těchto úroků, a to za dobu od 2. 1. 2017 do dne vrácení úroku z nadměrného odpočtu. O žádosti žalobce na přiznání úroků z úroků rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 31. 10. 2018 č. j. 3535132/18/3218-52521-801511, kterým tuto žádost zamítl. Proti tomuto rozhodnutí pak směřovalo žalobcovo odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019 č. j. 17667/19/5300-22441-701296 bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 16. 4. 2016 č. j. 1330212/16/3218-52521-801155 tak, že žalobci byly přiznány úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a ze zadržovaného odpočtu podle § 254a daňového řádu

počítané z nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období měsíců září až prosinec 2012 v celkové výši 3 192 469 Kč.

13. V napadeném rozhodnutí žalovaný poukázal na právní úpravu ust. § 2 odst. 5, § 155 odst. 5, § 154 odst. 1 a § 254 odst. 1 daňového řádu a zdůraznil zásadu zákazu anatocismu, tj. úročení úroků, která vyplývá z rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009 č. j. 1 Afs 80/2009-45. Žalovaný rovněž poukázal na ust. § 253 odst. 3 daňového řádu a komentářovou literaturu k němu, podle níž úrok z úroku není přípustný a obecně není přípustné úročení příslušenství daně.
14. V další části napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně je správné, když požadavek žalobce na přiznání úroku z úroku nemá oporu v právních předpisech a je v rozporu se zásadou zákazu anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení, která byla potvrzena judikaturou NSS.
15. Žalovaný konstatoval, že žalobce odvozuje svůj nárok na úrok z úroku výhradně z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, jehož předmětem byla otázka přípustnosti vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně. NSS se však nezabýval otázkou přípustnosti anatocismu a nevypořádal se s argumentací uvedenou v rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 80/2009, neboť dospěl k závěru, že v jím posuzovaném případě se vůbec nejedná o úrok z úroku, nýbrž o jistinu daňového přeplatku *sui generis*, a to z důvodu, že částka prvotního úroku „vykryštalizovala“, je ohraničena a dána pevnou částkou. NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 posuzoval nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně a vycházel z toho, že předmětný úrok lze považovat za daň ve smyslu § 2 odst. 1 daňového řádu. NSS však dle žalovaného pominul, že § 2 odst. 5 daňového řádu vymezuje pojem příslušenství daně, které sleduje osud daně a kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány, nebo vznikají-li podle daňového zákona. Podle odvolacího orgánu pak nelze považovat za jistinu (ani *sui generis*) částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně. Pod pojmem jistina právní praxe chápe hlavní dluh, ke kterému teprve přirůstá příslušenství. Pokud určitý přeplatek vznikl jako příslušenství daně, neztrácí tento charakter ani okamžikem své splatnosti. Dále žalovaný zdůraznil, že NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017 nepopřel závěr, že princip zákazu anatocismu platí také pro daňové řízení.
16. V posuzované věci je podstatou sporu právní otázka možnosti anatocismu ve vzhahu k § 254 a k § 155 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud se tedy primárně zabýval otázkou přípustnosti anatocismu, tedy úročení úroků, v případě, kdy původně úročenou jistinu představuje neoprávněně zadržovaný odpočet.
17. Řešení otázky přípustnosti anatocismu v daňovém řízení zaznamenalo v judikatuře NSS postupný vývoj od zcela odmítavého stanoviska (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 80/2009) k možnosti jeho přiznání v případě zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017) až k rozsudku sp. zn. 10 Afs 382/2020, jenž dospěl k závěru, že možnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v § 1806 větě druhé zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 daňového řádu.
18. Tyto úvahy však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jak požaduje žalobce v nyní

souzené věci. Úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle jeho § 254, jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 25. 4. 2019 č. j. 9 Afs 298/2018-24, bod 45: „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.“

19. V citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 298/2018-24 tedy NSS 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 § 1806 věty druhé občanského zákoníku, jak zdůraznil také rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 382/2020. 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 (KORDÁRNA): „Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodů plátcí za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu.“

20. Jak zdůraznil NSS v rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 v případě úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nelze vůbec učinit paralelu s § 1806 občanského zákoníku, 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 žalobcem 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.“ (J. Petrov: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054), 1. vydání, 2014, s. 370–382, bod 36).

21. Následně NSS v rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42 shrnul: *„Zatímco 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 literě zákona či jeho vnitřní systematické 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: 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“.*
22. Krajský soud se z výše citovanými úvahami a závěry NSS ztotožňuje, v nyní souzené věci neshledal žádné skutkové ani právní důvody se od nich odchýlit a v podrobnostech na ně odkazuje.
23. Výjimku z obecného zákazu anatocismu nelze ve smyslu výše citovaného vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, což je případ žalobce, u něhož vznikla prvním úrokem úročená jistina rovněž prověřováním nadměrného odpočtu, tedy zákonem aprobovaným postupem (viz rozsudek NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013). Skutečnost, že byl první úrok vrácen opožděně, proto nemůže mít v tomto případě za následek vykrytí nové jistiny, jak namítá žalobce. Žalovaný tak postupoval správně a v souladu s judikaturou, pokud v dané věci nepřiznal žalobci požadovaný „druhý úrok“ z důvodu obecného zákazu anatocismu.
24. Pokud žalobce v žalobě namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neobjasnil, proč první úrok z nadměrného odpočtu nebyl na osobní daňový účet předepsán ke dni 4. 3. 2016 a nezabýval se vysvětlením kompenzace tohoto pochybení, krajský soud uvádí, že žalovaný se této otázce věnoval v bodě 14 napadeném rozhodnutí, kde uvedl, že k tomu, aby byl úrok z neoprávněného jednání daňovému subjektu přiznán, zákon vyžaduje kumulativní naplnění dvou zákonných podmínek, a to zrušení nebo změnu rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, a dále předchozí provedení úhrady daně na základě tohoto rozhodnutí nebo v jeho souvislosti. V dalších úvahách se pak žalovaný zabýval otázkou zákazu anatocismu z pohledu tehdy aktuální judikatury a s ohledem na skutečnost, že žalobce svůj nárok odvozoval od rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017. Proto také závěrům tohoto rozsudku věnoval žalovaný značnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud v tomto ohledu neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
27. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.

28.O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 7. září 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu