



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Edko.cz s.r.o.**, IČO 28355644
sídlem Kelč 269, 756 43 Kelč
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem
sídlem Šrobárova 2002/40, 101 00 Praha 10

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem třída Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2022, č. j. 79422/22/3310-50521-803020,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 14. 5. 2022 domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení. Napadeným

rozhodnutím žalovaný zamítl námitku žalobce ze dne 7. 11. 2021, kterou žalobce brojil proti nečinnosti správce daně ve věci podnětu ze dne 21. 5. 2021, kterým se domáhal přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v tom, že správce daně přiznal a na osobní daňový účet žalobce připsal převážnou část úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu s účinností až o téměř tři roky později oproti datu, ke kterému měl být úrok připsán.

2. Žalobce v podání ze dne 21. 5. 2021 uplatnil také námitku proti postupu správce daně, který předepsal přiznané úroky na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021 a proti souvisejícím námitkám. Řízení o žalobě ve věci této námitky je vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 71/2021.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nesprávné a nezákonné, neboť správce daně nesprávně posoudil otázku přiznání úroku z úroku. Žalobce se neztotožňuje s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí, že v daném případě není přípustný anatocismus, neboť ve světle poslední judikatury (zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42) je podstatným důvodem vzniku „prvního“ úroku, který však není takovým úrokem, který by odpovídal pohledávce z protiprávního činu. Žalobce má za to, že citované rozhodnutí nelze aplikovat a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 2 Afs 148/2017-36, ze kterého dle něj jednoznačně vyplývá, že má na tzv. úrok z úroku právní nárok. Má za to, že nelze jako protiprávní chápat důvod vzniku „prvního“ úroku, ale prvoinstanční rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1089617/19/3312-50522-702629, rozhodnutí ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1090828/19/3312-50522-702629, rozhodnutí ze dne 24. 8. 2018, č. j. 1704265/18/3312-50522-702629, rozhodnutí ze dne 24. 8. 2018, č. j. 1705334/18/3312-50522-702629, rozhodnutí ze dne 17. 5. 2018, č. j. 903650/18/3312-50522-702629, a rozhodnutí ze dne 30. 4. 2018, č. j. 903697/18/3312-50522-702629), která byla pro svou protiprávnost změněna odvolacím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021. Dle názoru žalobce se v daném případě jedná o pohledávku z protiprávního činu. Pokud by totiž žalovaný nepostupoval protiprávně a již v rámci prvoinstančních rozhodnutí by stanovil výši prvního úroku ve správné výši a ten by byl ke správnému datu připsán na osobní daňový účet žalobce, pak by se stal ve světle např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 382/2020 jistinou *sui generis* a žádná pohledávka z protiprávního činu by nikdy nevznikla a ani vzniknout nemohla. Stejně tak by nevznikla (resp. zanikla) i za předpokladu, že by nezákonná prvoinstanční rozhodnutí sice byla vydána a odvolacím rozhodnutím byla změněna, ale částky dle změněných prvoinstančních rozhodnutí by byly připsány ke stejnému datu jako částky původní. Pro žalobce je dosud nezodpovězenou otázkou, proč žalovaný po vydání prvoinstančních rozhodnutí byl schopen přiznané částky připsat na osobní daňový účet žalobce k datu i více jak rok předcházejícímu datu vydání samotných rozhodnutí, avšak v případě částek přiznaných odvolacím rozhodnutím pro to již právní oporu nenachází.
4. Na závěr žalobce shrnul, že protiprávním jednáním v daném případě nelze chápat úrok z nadměrného odpočtu jako takový ale nezákonná rozhodnutí a postup žalovaného v souvislosti s jeho přiznáním a jeho připsáním na osobní daňový účet žalobce, a úrok z nadměrného odpočtu jako tzv. „první úrok“ je v daném případě ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu (např. pod sp. zn. 10 Afs 382/2020) novou jistinou *sui generis*, a pokud v důsledku protiprávního jednání správce daně nebyl připsán ve správné výši a ke

správnému datu na osobní daňový účet žalobce, lze na něj uplatnit přípustnost anatocismu, a tedy počítat z něj další úrok.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na svém názoru, že žalobce nemá právní nárok na přiznání úroku z úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z částek, které činily rozdíl mezi výší úroků deklarovaných jednotlivými prvoinstančními rozhodnutími a výší úroků revidovaných v rámci odvolacího řízení dle stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný na případ správně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, přičemž důvody této aplikace podrobně vysvětlil v napadeném rozhodnutí. Žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, nelze s ohledem na odlišnou skutkovou podstatu aplikovat, neboť podkladem pro vznik úroku byl pozdě přiznaný úrok podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalovaný zdůraznil, že problematika úroků z úroků nebyla a ani není upravena v daňovém řádu a vychází ze soudní judikatury. Závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, potvrdil také Ústavní soud ve svém usnesení ze dne 4. 1. 2022 sp. zn. I. ÚS 3151/21. K předpisu úroků po revizi odvolacím orgánem žalovaný odkázal na své vyjádření podané ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 71/2021.
6. K vyjádření žalovaného uplatnil žalobce repliku, ve které doplnil, že považuje za zcela absurdní, že pro další úročení úroků by měl být bez dalšího rozhodující pouze důvod vzniku jistiny, nikoli případné protiprávní nevrácení prvotního úroku, navíc v případě žalobce spojeného s objektivně vzniklou újmou. Takovýto závěr by nutně vedl k závěru, že když správce daně prvotní úrok nepředepíše nikdy, podle předpisů veřejného práva sice poruší právní předpis, ale žádná sankce mu za to nehrozí, což je dle žalobce protiústavní. Doplnil, že není ani rozhodné, že v době vydání nezákonných rozhodnutí postupoval žalovaný v souladu s platnými právními předpisy a o nezákonnosti tedy „nevěděl“, neb o tom, že příslušná právní úprava je v rozporu s evropským právem, rozhodl Nejvyšší správní soud až později. Dále zopakoval své argumenty a odkázal na text žaloby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. Žalobci byl žalovaným jako správcem daně přiznan úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně za zdaňovací období červenec 2014, srpen 2014, září 2014, říjen 2014, listopad 2014 a březen 2015. Úroky byly následně připsány na osobní daňový účet žalobce, a to ke dni 9. 5. 2018, resp. 24. 4. 2018 (za zdaňovací období listopad 2014) a 2. 5. 2018 (za zdaňovací období březen 2015). Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán rozhodnutím ze dne 29. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021, změnil prvostupňová rozhodnutí tak, že částky přiznaných úroků navýšil, a to v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Rozdíl mezi výší úroků přiznaných prvostupňovými rozhodnutími a odvolacím rozhodnutím činil 1 382 388 Kč a byl připsán na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021 a následně použit na úhradu nedoplatků.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

9. Žalobce má za to, že výše úroků přiznaných odvolacím rozhodnutím měla být na jeho osobní daňový účet připsána k původním datům, tedy ke dni 24. 4. 2018, případně 2. 5. 2018 a 9. 5. 2018. Vzhledem k tomu, že tak správce daně neučinil, požaduje žalobce za toto období přiznání taktéž úroku z neoprávněného jednání správce daně.
10. Otázka, zda měl správce daně předepsat přiznaný úrok ze zadržného nadměrného odpočtu daně na osobní daňový účet žalobce k jím žádaným datům, je předmětem řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 71/2021. Nyní napadeným rozhodnutím je rozhodnutí o námitce žalobce, kterou brojil proti nečinnosti správce daně ve věci nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce však svůj nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně odvozuje ze skutečnosti, že žalovaný jako správce daně měl předepsat přiznané úroky na jeho osobní daňový účet k dřívějšímu datu. Krajský soud se tedy musel nejdříve zabývat tím, zda tomu tak skutečně je, či nikoli.
11. Nastíněná otázka je otázkou evidence daní. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34, „[e]videnci daní je tak nutno chápat jako postup správce daně, jehož účelem je evidování daňových povinností na jednotlivých osobních daňových účtech, nebo též výstup, který tímto postupem vzniká, tedy soubor evidovaných informací, který má zákonem vymezenou formu osobních daňových účtů. Záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový dlužník evidovány nedoplatky nebo přeplatky. Možným výstupem z evidence daní významným pro vymáhání daní je takzvaný výkaz nedoplatek, který je exekucním titulem. Evidence daní je důležitá také z hlediska přesného zaznamenávání lhůt pro placení daně. Má tedy výhradně evidenční charakter a stav osobního daňového účtu daňového poplatníka je výsledkem nalézací a rozhodovací činnosti správce daně. Evidence daní sama o sobě nemůže určovat výši daňových povinností poplatníka, může ji pouze evidovat“, a na základě předchozí judikatury uzavřel, že „pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jedině tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní, jenž se projeví typicky v potvrzení o stavu osobního daňového účtu podle § 151 daňového řádu, v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah.“ Faktická chybná evidence na osobním daňovém účtu může představovat nezákonný zásah, je-li vedena v rozporu s podkladovými doklady.
12. Údaje na osobních daňových účtech jsou totiž průkazným způsobem evidovány v písemné nebo elektronické podobě na základě dokladů, které zachycují veškeré změny prováděné na osobních daňových účtech a které jsou potvrzeny úřední osobou. Těmito doklady jsou předpisné doklady, odpisné doklady, platební doklady a opravné doklady (§ 149 odst. 4 daňového řádu). V rámci osobního účtu proto nelze provádět jiné operace, než je předepsání daně či nedoplatku daně k úhradě, odepsání daně (buď z důvodu úhrady, či odpisu nedoplatku pro nedobytnost), vrácení přeplatku na základě platebního dokladu a případné převody mezi účty (použití přeplatku k úhradě nedoplatku) a opravy těchto operací (viz též LICHNOVSKÝ, O. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 649). Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu plyne, že nezákonným zásahem může být postup žalovaného při předepsání úroků na osobní daňový účet za předpokladu, že se tak stane v rozporu s rozhodnutími, která jsou tomuto úkonu podkladem.
13. V projednávaném případě jím bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021, kterým byl žalobci přiznán vyšší úrok ze zadržného nadměrného odpočtu. Částku představující rozdíl mezi úrokem přiznaným Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

odvoláním napadenými rozhodnutími a úrokem přiznaným odvolacím rozhodnutím správce daně připsal na osobní daňový účet žalobce k datu právní moci odvolacího rozhodnutí, tedy 29. 3. 2021. Tyto skutečnosti mezi stranami nejsou sporné. Otázkou je, zda takový postup správce daně byl v souladu s § 149 odst. 4 daňového řádu, tedy v souladu s podkladovým dokladem. Odvolací rozhodnutí se k této otázce nevyjadřuje, je třeba přihlédnout také k právní úpravě samotného úroku ze zadržného nadměrného odpočtu a jeho předepisování.

14. Podle § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 „[s]právce 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.“
15. Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony, v přechodných ustanoveních v Čl. II v bodu 11 stanovuje, že úrok podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní daňový řád ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Dále dle bodu 12. platí, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije daňový řád ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
16. S účinností od 1. 1. 2021 daňový řád již výše citované ustanovení neobsahuje. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, se tak stalo s ohledem na nová společná ustanovení (§ 251a, § 251c a § 251d daňového řádu). Ustanovení § 251c odst. 3 daňového řádu stanovuje, že „[ú]rok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní.“ Lhůtu pro předpis úroku daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 na rozdíl od právní úpravy účinné do 31. 12. 2020 nestanoví. Dle citované důvodové zprávy tak má správce daně učinit následně po skončení období, během něhož vznikaly úroky, tedy poté, co je jejich souhrnná výše postavena najisto.
17. Správce daně bezpochyby nemůže otálet s předepsáním úroku po neomezeně dlouhou dobu. V nyní projednávaném případě však nastaly takové okolnosti, které postup správce daně předurčily. Výše přiznaného úroku byla postavena najisto až rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021. Právě až na základě tohoto rozhodnutí tak byl správce daně oprávněn a povinen postupovat podle účinné právní úpravy a předepsat na osobní daňový účet žalobce příslušnou částku úroku ze zadržného nadměrného odpočtu daně. Na otázku, zda žalovaný postupoval nezákonně, když přiznané úroky předepsal na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021, tedy ke dni právní moci podkladového rozhodnutí, je proto nutno odpovědět negativně.
18. Za nezákonné by bylo nutné označit jednání správce daně, který by přiznaný úrok předepsal na osobní daňový účet žalobce po lhůtě stanovené zákonem. To se však v projednávaném případě nestalo. Žalovaný postupoval v souladu s § 149 odst. 4 ve spojení s § 251c odst. 3 daňového řádu, když rozdíl úroků ze zadržného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty mezi odvoláním napadenými rozhodnutími a odvolacím rozhodnutím předepsal na osobní daňový účet žalobce ke dni právní moci podkladového rozhodnutí, tedy ke dni, ve kterém byla výše úroku jistá.
19. Pro nyní projednávanou věc není rozhodné, zda měl žalovaný přiznaný úrok připsat na osobní daňový účet žalobce konkrétně ke dni právní moci podkladového rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

Žalobce požaduje předsání přiznaného úroku k datům, ke kterým výše úroku přiznaná odvolacím rozhodnutím nebyla postavena najisto. Pro takový požadavek v době vydání podkladového rozhodnutí nebyl zákonný důvod.

20. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalovaný jako správce daně nepostupoval nezákonně, když přiznaný úrok předsal na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal neoprávněnost jednání správce daně, nemohl přisvědčit ani argumentaci žalobce ohledně nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. K tomu krajský soud nad rámec výše uvedeného dodává následující.
21. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, „*[d]ojde-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. Úrok z neoprávněného jednání správce daně popsany v předešlém odstavci byl s účinností od 1. 1. 2021 nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Jak bylo uvedeno výše, podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., který tuto změnu přinesl, se úrok podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní daňový řád ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
23. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.
24. Zásadní vliv má na projednávanou věc případ řešený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, ve věci žalobce ERAMENT Trading s. r. o. citovaný též žalovaným. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shrnul vývoj judikatury týkající se možnosti přiznání úroku z úroku. Upozornil v něm, že v novém daňovém řádu je anatocismus výslovně upraven pouze vůči úrokům z prodlení daňového subjektu, nikoli správce daně. V § 253 odst. 3 daňového řádu je vyloučeno, že by úroky z prodlení vznikaly z příslušenství daně, tedy typicky z úroků z prodlení: „*U nedoplatků na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy úrok z prodlení nevzniká.*“
25. V dřívějším rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, ve věci žalobce Ing. J. J. Nejvyšší správní soud připustil možnost přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, neboť v tamním případě ve skutečnosti nešlo o skutečný úrok z úroku, neboť šlo o úrok z nově vytvořené jistiny, která byla původně úrokem. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k tomu, že „*nejde o pravý úrok z úroku, neboť částka prvotního úroku, vykrytá, 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. Nejde (jak tomu bylo v judikovaném případě pod sp. zn. 1 Afs 80/2009) o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvotního*“ a žalobce v tamní věci tak v podstatě „*pouze žádal, aby mu byl přiznán úrok z jedné konkrétní jistiny daňového*

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

přeplatku, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Můžeme považovat do jisté míry za nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví – z hlediska svého účelu – úrok z prodlení, pokud prodlení nastane na straně správce daně. Není pochyb, že v posuzovaném případě správce daně devět měsíců neoprávněně prodléval se zaplacením prvního úroku. Potom však daňový subjekt musí mít nárok na (druhý) úrok, jenž je (jak správně dovozuje i devátý senát městského soudu na str. 12 svého rozsudku) do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně daňový subjekt utrpěl. Přiznání úroku podle § 254 daňového řádu má tedy svůj nepopiratelný ekonomický účel: nahradit daňovému subjektu ‚cenu peněz‘, s nimiž nemohl disponovat.“ Jednalo se nicméně o otázku možnosti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně za pozdní připsání částky, jež byla sama původně úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Obdobně tomu bylo v případě řešeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51 ve věci žalobce Elektrárny Opatovice, a. s., o který svou argumentaci opírá žalobce a ve kterém Nejvyšší správní soud shrnul, že „[t]ím, že správce daně rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019 předepsal první úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu tento úrok oddělil od původní jistiny (původního daňového přeplatku). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku 2 Afs 148/2017 „vykryštalizovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou sui generis, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s předepsáním či vrácením částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání.

[28] Pokud tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely stejnému daňovému subjektu (jednak původní jistina, jednak první předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojnásobný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 daňového řádu.“ Závěrem nepovažoval za správné odkazovat stěžovatelku v tamním případě na řízení dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. „Pokud by se stěžovatelka musela domáhat náhrady újmy výlučně tímto způsobem, NSS by popřel vlastní smysl § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, jímž je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla ‚pokryt‘ právě výše daného úroku“ (rozsudky ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, SLOT Group, či 3 Afs 12/2017, C-Energy Planá, bod 39). Nynější situaci není třeba odlišovat od situace, kdy vzniká „první“ úrok z neoprávněného jednání správce daně. Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb. (k tomu srov. § 254 odst. 6 daňového řádu).“

26. Dle rozsudku ve věci ERAMENT Trading s. r. o. však tyto závěry nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu, resp. v nyní projednávané věci také § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017. Úrok z prověřování nadměrného odpočtu má totiž zcela odlišný účel než úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně. 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 (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24). Skutečnost, že zadržování nadměrného odpočtu podle § 155 daňového řádu je kompenzací újmy, která daňovému subjektu vznikla v důsledku jednání správce daně souladného se zákonem, zatímco úrok podle § 254 daňového řádu je důsledkem nezákonného rozhodnutí (protiprávního jednání), předestřel Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci KORDÁRNA, a. s., ve kterém uvedl, 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‘ ubrazení 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.“*

27. Z toho Nejvyšší správní soud ve věci ERAMENT Trading s. r. o. odvodil, že nevrácení vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě je sice protiprávní, avšak to nemá na projednávaný případ vliv, neboť mimo jiné při analogické aplikaci § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, je rozhodující důvod vzniku samotné jistiny. *„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 literě zákona či jeho vnitřní systematice pro určitý okruh věcí.“*
28. Závěry rozsudku ve věci ERAMENT Trading s. r. o. je nutno aplikovat i na nyní projednávaný případ. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovedla úročení úroků pouze v případě, že důvodem vzniku prvotního úroku bylo nezákonné jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Rozhodující je důvod vzniku jistiny, nikoli případné protiprávní nevrácení prvotního úroku. Krajský soud do jisté míry chápe obavy žalobce stran nízké motivace správce daně předepisovat prvotní úrok včas, nicméně jak žalobce sám uvádí, vznikla-li mu v důsledku pozdního vyplacení úroků z prodlení vyčísitelná škoda, je možné se jí domáhat podle zákona č. 82/1998 Sb. Co se žalobcem zmíněné protiústavnosti týče, jak správně poukazuje žalovaný, rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci ERAMENT Trading s. r. o. obstál v přezkumu před Ústavním soudem, který v usnesení ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 3151/21, uzavřel, že Nejvyšší správní soud se problematikou anatocismu řádně zabýval, své rozhodnutí řádně odůvodnil a stran ústavněprávního přezkumu mu není čeho vytknout.
29. Nezbyvá než dodat, že přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá oporu v zákoně ani po 1. 1. 2021. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu vyjmenovává základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně. Nárok na úrok vznikne daňovému subjektu v případě, že jím došlo k úhradě nezákonně stanovené daně, případně že mu byl nezákonně stanoven nižší daňový odpočet,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

resp. že byla uhrazena daň na základě zajišťovacího příkazu, který byl nezákonný či nicotný. Z citovaného ustanovení nevyplývá, že by za základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně mohl být považován taktéž pozdě vyplacený úrok z prověřování nadměrného odpočtu.

30. Úrok z nesprávně stanovené daně má shodně jako dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z prodlení reparační funkci. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. uvádí, že „*se navrhuje z důvodu jednoznačnosti vymezit pravidlo, které platí též pro úrok z prodlení, tj. že úrok reparující následky prodlení při vyplacení jistiny se netýká souvisejícího příslušenství. Jinými slovy, nevzniká povinnost platit „úrok z úroku“. Jde tedy o promítnutí obecného principu zákazu anatocismu. Úrok z vratitelného přeplatku tak bude vztažen pouze na pozdě vrácený, převedený či použitý vratitelný přeplatek související s platbou daně (např. daň zaplacená ve vyšší částce, daň doměřená na nižší částku, vyúčtování záloh se vznikem přeplatku či přeplatek vzniklý z titulu daňového bonusu) nebo zadržením daňového odpočtu. Naopak pozdě vrácené úroky hrazené správcem daně se tímto úrokem dále neúročí. To neznamená, že správce daně nebude motivován k jejich včasnému vyplacení. Motivace úředních osob však není z povahy věci dána existencí či výší sankce vznikající orgánu veřejné moci, nýbrž řádným plněním svých služebních úkolů, jakož i dozorem nad výkonem této činnosti.*“
31. Ani za právní úpravy účinné od 1. 1. 2021 krajský soud neshledal zákonnou oporu pro prolomení obecného zákazu anatocismu ve vztahu k nyní projednávané věci.

VII. Shrnutí a náklady řízení

32. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. nedůvodnou žalobu zamítl.
33. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 15. prosince 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.