



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170, sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2245/21/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2023, č. j. 55 Af 8/2021-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2245/21/5300-22444-707622, změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 21. 9. 2018, č. j. 4329712/18/2111-50523-202376, o výši úroku z vratitelného přeplatku, ve znění rozhodnutí ze dne 19. 10. 2018, č. j. 4564284/18/2111-50523-202376 (společně jako „prvostupňové rozhodnutí“), tak, že původní výrok o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve výši 57 744 Kč nahradil výrokem, že se úrok z vratitelného přeplatku nepřiznává.

[2] Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala žalobu, v níž v první řadě uvedla, že žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu (vratitelného přeplatku) související s prověřováním odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 256 677 Kč. Tento úrok žalobkyně obdržela dne 8. 8. 2018. Žalobkyně je však přesvědčena, že úrok měl být předepsán na její osobní daňový účet do patnácti dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč, k čemuž došlo dne 24. 1. 2014. Žalobkyně proto dne 21. 8. 2018 požádala o přiznání úroku z částky přeplatku (úroku) ve výši 256 677 Kč za období ode dne 12. 2. 2014 do dne 8. 8. 2018. Následně bylo vydáno rozhodnutí správce daně a žalovaného.

[3] Žalobkyně namítla, že žalovaný ve svém rozhodnutí vyšel ze zásady zákazu anatocismu (úročení úroků) uplatňované při správě daní, což opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, který se však dle žalobkyně týkal odlišné právní úpravy. Žalobkyně v této souvislosti naopak odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24, ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32 a ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, byl mimo jiné odkazem na rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018-24, potvrzen různý režim při vyplácení úroku podle § 254 a § 155 daňového řádu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, měl žalovaný povinnost aplikovat, neboť se týká shodné věci. Jednoznačně z něj vyplývá, že na základě žádosti ze dne 8. 12. 2016 měl správce daně po uplynutí lhůty podle § 155 odst. 3 daňového řádu, tedy dne 9. 1. 2017, povinnost vyplatit žalobkyni úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Neučinil-li tak, náleží žalobkyni rovněž úrok z tohoto úroku až do dne skutečného vyplacení daného úroku, k čemuž došlo až 8. 8. 2018. Údajnou zásadu zákazu anatocismu dle žalobkyně popírá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25.

[4] V doplnění žaloby ze dne 6. 5. 2021 žalobkyně považovala za zásadní odpověď na otázku, zda je v daňovém právu platný civilní princip zákazu anatocismu a zda lze přiznat úrok z „vykrytalizované částky úroku“, která tvoří přeplatek. Ve vztahu k § 254 daňového řádu tuto otázku vyřešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51. Dospěl k závěru, že zákaz anatocismu v daňovém právu použitelný není. Otázku, zda lze přiznat úrok z vykrytalizované částky úroku, která tvoří přeplatek, vyřešil Nejvyšší správní soud v témže rozsudku v bodě 27. Dle žalobkyně lze vztáhnout uvedené závěry i na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť jsou oba úroky funkčně velmi podobné.

[5] Krajský soud žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Shrnl vývoj judikatury týkající se možnosti přiznání úroku z úroku a konstatoval, že z ní vyplývá, že úrok ze zadržování nadměrného odpočtu nelze (na rozdíl od úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu) dále úročit, neboť povaha jistiny neodůvodňuje analogickou aplikaci § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Záleží přitom na povaze původně úročené jistiny. S tímto závěrem se krajský soud ztotožnil a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26, doplnil, že závěr, že zákaz anatocismu je obecně platným právním principem a jeho prolomení představuje

pokračování

výjimečnou situaci, potvrzuje rovněž důvodová zpráva k bodu 133 zákona č. 283/2020 Sb. (k novému § 253a daňového řádu). K jinému závěru dle krajského soudu nedospěla ani žalobkyně citovaná judikatura.

[6] K tomu krajský soud dodal, že na vyslovených závěrech nic nemění ani to, že platební výměr ze dne 13. 1. 2014 byl zrušen. Z rozsudku krajského soudu ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019-46, dle něj vyplývá, že v případě DPH za zdaňovací období říjen 2012 uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž by došlo k vyměření daně pravomocným rozhodnutím správce daně. V takovém případě důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě by měl sloužit úrok z nezákonně zadržované částky, nemohlo být nezákonné rozhodnutí správce daně, nýbrž prodlení správce daně s výplatou vratitelného přeplatku, který byl konkludentně stanoven. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, aproboval postup žalovaného a uvedl, že pro přiznání úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v nyní projednávané věci prostor nebyl a není možné, aby za stejné období příslušel daňovému subjektu jak úrok z vratitelného přeplatku, tak úrok z nezákonného postupu správce daně, neboť se tyto nároky vzájemně vylučují. Plní sice podobný účel, ale každý z nich z jiných skutkových důvodů. V projednávaném případě dle krajského soudu nezákonnost při prověřování odpočtu nic nemění na povaze úroku jakožto úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Důvodem vzniku úroku bylo prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, což není důvodem pro analogickou aplikaci § 1806 občanského zákoníku a výjimečné prolomení zákazu anatocismu. Krajský soud upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, a shrnul, že Nejvyšší správní soud za důvod vzniku přiznání úroku z nadměrného odpočtu považoval pouze a jen prodlení správce daně s výplatou konkludentně stanoveného vratitelného přeplatku. Jestliže je na celou situaci nutno hledět optikou, jako by k postupu pro odstranění pochybností vůbec nedošlo, nemůže být relevantní ani jeho nezákonnost, jelikož ta nebyla příčinou vzniku úroku z nadměrného odpočtu. Ten by v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně vznikl ve stejné výši bez ohledu na to, zda byl postup k odstranění pochybností zákonný či nikoliv.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž vyjádřila nesouhlas s postupem krajského soudu, který vyšel z nálezů Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011 sp. zn. I. ÚS 3244/09. Závěry učiněné v citovaném nálezu lze dle stěžovatelky v dané věci aplikovat jen do té míry, že pokud vyměřovací řízení skončilo po provedeném postupu k odstranění pochybností z důvodu prekluze práva stanovit daň, aniž by bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, je nutno na provedený postup k odstranění pochybností nahlížet jako by neexistoval a daň je nutno stanovit konkludentně shodně s původně tvrzenou daní. Konkludentní vyměření však nelze ztotožňovat s fikcí vyměření ve smyslu § 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle daňového řádu je nutno za takové situace vydat rozhodnutí. Žalovaný žádné takové rozhodnutí nevydal a krajský soud tak nemohl považovat za překážku vzniku úroku z odpočtu skutečnost, že daň byla stanovena konkludentně, neboť nebyla.

[8] Za stejně nedostatečnou považuje stěžovatelka úvahu krajského soudu, že se stal provedený postup k odstranění pochybností nicotným. Stěžovatelka tvrdí, že rozhodnutí, kterým byl postup k odstranění pochybností zahájen, je nadáno presumpcí správnosti. Postup k odstranění pochybností byl prováděn nepřiměřeně dlouho, nestal se nicotným z důvodu marného uplynutí lhůty pro stanovení daně, a proto byl důvodem k přiznání úroku z odpočtu, kterého se stěžovatelka domáhala.

[9] Stěžovatelka má za to, že prokázala, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu byl poskytnut nezákonně opožděně, a proto jí vznikl nárok na úrok z odpočtu. Rozhodnutím žalovaného proto bylo zasaženo do jejího práva na odškodnění garantované čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka v tomto smyslu nepovažuje za správný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42. V první řadě Nejvyšší správní soud opomenul aplikační přednost unijního práva, k čemuž stěžovatelka odkázala na judikaturu Soudního dvora EU a navazující judikaturu správních soudů. Právo na odškodnění, kterého se domáhá, dle ní plyne např. z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (Garage Molenheide), ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska), ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD) a ze dne 29. 10. 2010 ve věci C-188/09. Nezbytností poskytovat tzv. druhotný úrok na základě unijního práva se Soudní dvůr EU zabýval v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18. Stěžovatelka uvedené rozsudky Soudního dvora EU shrnuje se závěrem, že jejich společným rysem je myšlenka, že zadržování nadměrného odpočtu způsobuje nerovnost mezi plátcí DPH na celkově harmonizovaném trhu členských států EU s tím, že podle názoru stěžovatelky stejnou nerovnost způsobuje, pokud plátcí DPH nepřizná odškodnění v podobě úroku za zadržovaný úrok. Nejvyšší správní soud dle stěžovatelky opomněl aplikovat unijní právo, a proto je rozhodnutí žalovaného nezákonné a ochuzuje stěžovatelku o odškodnění, protože je zásahem do práva na odškodnění podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[10] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasací stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Za podstatné považoval, že na základě zrušení platebního výměru v odvolacím řízení v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně bylo na stěžovatelkou uplatněný nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011 sp. zn. I. ÚS 3244/09 nahlíženo jako na konkludentně vyměřený k datu podání daňového přiznání, tedy ke dni 30. 11. 2012. Stěžovatelce byl proto přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018, čímž byl zcela uspokojen její nárok na kompenzaci. Období, za které byl stěžovatelce přiznán úrok z nadměrného odpočtu, zahrnuje i období, za které stěžovatelka požaduje úročení již neexistujícího příslušenství. Žalovaný upozornil, že předmět sporu je v podstatě totožný se soudním řízením ve věci rozhodnuté Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, ve kterém vyvrátil všechny podstatné argumenty stěžovatelky, posoudil její nárok a přezkoumal závěry správních orgánů.

[11] Ke stěžovatelkou namítanému nesplnění podmínek pro aplikaci závěrů obsažených v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011 sp. zn. I. ÚS 3244/09 žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, ve kterém Nejvyšší správní soud přímo ve věci stěžovatelky konstatoval správnost postupu správce daně a žalovaného. Stěžovatelka se domáhá odlišného posouzení téže věci, k čemuž nejsou

pokračování

dány důvody. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud vyřešil rovněž otázku nicotnosti postupu k odstranění pochybností. Na postup k odstranění pochybností bylo nutno hledět, jako by nebyl vůbec zahájen. Za nedůvodnou považoval žalovaný taktéž námitku stěžovatelky, kterou rozporuje nepřipustnost dalšího úročení. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka považuje za pochybení správce daně, že prvotní úrok nebyl předepsán na její osobní daňový účet v zákonné lhůtě, poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 265/2021-63, a připomněl, že správce daně nebyl povinen vyplatit stěžovateli vzniklý úrok bez žádosti. Důvodem pro přiznání stěžovatelkou požadovaného úroku z úroku proto nemůže být ani jeho případné pozdní předepsání. Argumentaci stěžovatelky, že je jí odpírán nárok na odškodnění ve smyslu čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, žalovaný považoval za absurdní. Způsob, jakým byl stěžovateli úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu stanoven, jí zajistil nejvyšší možnou výši náhrady škody, jak potvrdil i Nejvyšší správní soud. Nepřiznání úroku z úroku dle žalovaného není ani v rozporu s unijním právem. Rozhodnutí Soudního dvora EU, na které stěžovatelka odkazuje, pojednávají o nároku plátců daně na kompenzaci v podobě úroků z prodlení. Tomu správní orgány dostaly, neboť stěžovatelce přiznaly úrok z vratitelného přeplatku související s jejím nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. Z judikatury dle žalovaného nevyplývá, že by mělo být úročeno rovněž takto vzniklé příslušenství.

III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Rozhodující otázkou v nyní posuzované věci je, zda stěžovatelce náleží úrok z úroku přiznaného jí podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 256 677 Kč.

[15] Podle § 155 odst. 2 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, *správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.* Podle odst. 3 věty první citovaného ustanovení, *pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.*

[16] Podle odst. 5 citovaného ustanovení daňového řádu platí: *„Je-li poukazován 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

[17] Nejvyšší správní soud se úroky náležejícími stěžovatelce zabýval již v několika rozhodnutích. V rozsudku ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, posuzoval, zda stěžovatelce náleží úrok z důvodu pozdního vyplacení úroku přiznaného jí podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 256 677 Kč. Rovněž nyní se stěžovatelka svou žádostí domáhala přiznání úroku za opožděné uhrazení úroku z vráceného nadměrného odpočtu.

[18] Žalovaný stěžovatelce přiznal úrok z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016. Dle názoru stěžovatelky jí měl správce daně přiznaný úrok předepsat na její osobní daňový účet do 15 dnů od vrácení nadměrného odpočtu, ke kterému došlo dne 24. 1. 2014. Úrok z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty byl stěžovatelce vyplacen dne 8. 8. 2018. Stěžovatelka dne 21. 8. 2018 požádala o přiznání úroku z části přeplatku ve výši 256 677 Kč za období od 12. 2. 2014 do 7. 8. 2018.

[19] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku shrnul, že „stěžovatel požádal o úhradu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, podle § 155 odst. 2 daňového řádu až dne 8. 12. 2016. Až po tomto dni tak vznikla správci daně povinnost stěžovateli předmětný úrok vyplatit, a to ve lhůtě stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu. Před tím se tudíž správce daně nemohl dostat do prodlení se splněním svého peněžitého závazku (vrácením úroku podle § 155 daňového řádu), a nelze tak ani uvažovat o povinnosti z tohoto úroku platit další úrok za období ode dne 10. 2. 2014, jak se toho domáhal stěžovatel svou žádostí ze dne 20. 5. 2016, o níž žalovaný pravomocně rozhodl nyní napadeným rozhodnutím.“

[20] Obdobně jako v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud nemohl ani v nyní projednávaném případě dospět k jinému závěru, než že stěžovatelce za období uvedené v žádosti (od 12. 2. 2014 do 7. 8. 2018) úrok nenáleží. V první řadě nelze přisvědčit názoru stěžovatelky, že správní orgány byly v prodlení s vyplacením úroku z vyplaceného nadměrného odpočtu v období již od 12. 2. 2014, neboť o jeho vyplacení stěžovatelka požádala až 8. 12. 2016. Teprve na základě této žádosti správci daně započala běžet lhůta podle § 155 odst. 5 daňového řádu. O prodlení s vyplacením úroku z vyplaceného nadměrného odpočtu před uplynutím této lhůty proto nelze vůbec hovořit.

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda stěžovatelce náleží úrok z úroku za období od uplynutí lhůty podle § 155 odst. 5 daňového řádu do jeho uhrazení. Této otázce se vzhledem k výše citovanému závěru v rozsudku ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, nevěnoval. Relevantní je totiž pouze v případě, že se správce daně s vyplacením úroku dostane do prodlení, které by mohlo vést k úvahám o možném nároku stěžovatelky na úrok z protiprávně zadržované částky úroku, což se v tam řešeném případě nestalo.

pokračování

[22] Problematika úroků z úroků byla předmětem řady rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Původně obecně přijímaný zákaz anatocismu také v daňovém právu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2022, č. j. 1 Afs 80/2009-45) významně modifikovalo přijetí nového občanského zákoníku. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, připustil, že možnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 občanského zákoníku, je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 daňového řádu.

[23] Tyto úvahy však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vyplacení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jak poukázal již krajský soud, Nejvyšší správní soud se k této otázce vyjádřil v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-47, kde uvedl, že v „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 druhé věty § 1806 občanského zákoníku, jak zdůraznil desátý senát. Naopak úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, tedy takřkajíc „cenu peněz“ zadržovaných správcem daně. Nejde tedy o úrok z „protiprávního činu“ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu. Skutečnost, že zadržování nadměrného odpočtu podle § 155 je kompenzační 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 Afs 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 důvodu 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.“

[24] Paralelu s § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny, jak potvrzuje komentářová literatura: „Výraz ‚jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu‘ znamená: Nutno posoudit, zda z protiprávního činu vznikla sama pohledávka, z níž nabíhají úroky (z prodlení), které se mají úročit. Skutečnost, že úroky z prodlení nabíhají též v důsledku protiprávního činu (dlužníkovy prodlení), je bez významu. [J. Petrov: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054), 1. vydání, 2014, s. 370-382, bod 36]. Ke stejnému závěru vede i důvodová zpráva k citovanému ustanovení: „Pokud jde o placení úroků z úroků již splatných a dosud

nezaplacených (anatocismus), některé zahraniční právní úpravy je po vzoru římského práva zakazují, jiné je výslovně připouštějí, další o nich mlčí (čímž je připouštějí rovněž). Navržené ustanovení vychází z pojetí, že je věcí stran, zda si něco podobného ujednají; lze ovšem ujednat i to, že bude-li dlužník v prodlení s placením běžných úroků, tyto přirostou k jistině a budou se úročit společně s ní. Zvláštní význam má návrh normativního pravidla, podle něhož lze úroky z úroků vymáhat ode dne, kdy věřitel uplatnil u soudu pohledávku z dlužníkovy protiprávního činu. Tak bude zejména ten, kdo způsobil věřiteli škodu nebo újmu na osobních právech, nepřímo penalizován při odmítání dobrovolného poskytnutí náhrady. Nástup navrženého právního pravidla se výslovně váže na pohledávku z protiprávního činu; je tedy vyloučeno je uplatnit pro mimosmluvní obligace založené z jiného právního důvodu, např. bezdůvodným obohacením nebo jednatelstvím bez příkazu.“

[25] *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.*

[26] *Citované závěry Nejvyšší správní soud aplikoval i na nyní projednávaný případ. Stěžovatelka se domáhá vyplacení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z důvodu pozdního vyplacení úroku z vyplaceného nadměrného odpočtu stanoveného podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Přiznání tohoto úroku z úroku však nemá oporu v právním řádu.*

[27] *K námitkám stěžovatelky mířícím proti závěrům krajského soudu stran konkludentního stanovení nadměrného odpočtu a nicotnosti postupu k odstranění pochybností Nejvyšší správní soud odkazuje na již krajským soudem a žalovaným poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23. V něm se při posuzování úroku ze zadržování nadměrného odpočtu přiznaného stěžovatelce ztotožnil s postupem žalovaného, který „dospěl k závěru, že s ohledem na skutečnost, že nadměrný odpočet nebyl stěžovatelce pravomocně vyměřen na základě postupů k odstranění pochybností v širším slova smyslu, musí být ve světle již citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 na tento postup nahlíženo, jako by nikdy nebyl zahájen, neboť nevyvolal žádné účinky. Na daň stanovenou stěžovatelce tak žalovaný hleděl, jako by byla stanovena v souladu s daňovým podáním stěžovatelky podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu, což je také důvodem, proč byl stěžovatelce přiznán úrok z nadměrného odpočtu již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu, nikoliv až po překročení nejdříve judikaturou ve věci Kordárna a později zákonem stanovené doby, po kterou může správce daně „bezplatně“ prověřovat nárok daňových subjektů na nadměrný odpočet.“ Dále uvedl, že „tento postup je totiž v souladu s opakovaně citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, podle kterého, „pokud vytykáací řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu“. Je pravdou, že Ústavní soud provedl citovaný ústavně konformní výklad situace, při níž nedojde k pravomocnému stanovení nadměrného odpočtu na základě vytykáacího řízení (dnes postupu k odstranění pochybností) ve lhůtě pro stanovení daně, za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem. Ústavní soud však v citovaném nálezu*

pokračování

uvedl: „Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. účinného do 31. 12. 2010 tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1. 1. 2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností (dosud vytýkáací řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně – tedy stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu.“

[28] *Nejvyšší správní soud při respektování těchto závěrů musí konstatovat, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu s citovanými závěry Ústavního soudu proveden zákonným způsobem, který je také reflexí ústavně konformního výkladu § 140 odst. 1 daňového řádu, jemuž není na překážku ani skutečnost, že ve větě první za středníkem toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností.“*

[29] *Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále rozvedl závěry Ústavního soudu a uvedl, že „pokud daň není pravomocně stanovena ve výši překračující tvrzení daňového subjektu, jde to k tíži správce daně, neboť do sféry daňového subjektu se zasahuje jen v míře jím samotným tvrzené, a tedy – přinejmenším implicitně – akceptované. Zahájený, avšak včas neskončený postup k odstranění pochybností v takovém případě musí být „nicotný“ v tom smyslu, že na výši daňové povinnosti daňového subjektu nesmí mít negativní vliv – majetkovou pozici daňového subjektu nesmí oproti tvrzení jeho samotného zhoršit.“ V souladu se základními zásadami správy daní je nárok na vrácení daně „třeba vyměřit konkludentně a „automaticky“ v okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně „zpětně“ podle pravidel v § 140 odst. 2 daňového řádu.“ Uvedená východiska byla v případě stěžovatelky splněna. Správce daně jí vyplatil nadměrný odpočet a jako kompenzaci za jeho opožděné vyplacení přiznal úrok z vyplaceného nadměrného odpočtu. Důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě přiznaný úrok z vyplaceného nadměrného odpočtu sloužil, bylo prodlení správce daně s vyplacením vratitelného přeplatku v podobě nadměrného odpočtu stanoveného zpětně dle daňového přiznání stěžovatelky. Předmětem nyní projednávané věci je případný nárok stěžovatelky na přiznání úroku z důvodu opožděně vyplaceného úroku z vyplaceného nadměrného odpočtu. Namítá-li stěžovatelka, že ke konkludentnímu vyměření daně nemohlo dojít, neboť správce daně nevydal rozhodnutí, jedná se o námitku, kterou neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, a proto je nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).*

[30] *Nejvyšší správní soud shledává úvahy krajského soudu dostatečné a odůvodněné a s jeho závěry se ztotožňuje. Nejvyšší správní soud naopak neshledal důvod odklonit se od již dříve vyřčených závěrů a nepřisvědčil ani argumentaci, kterou stěžovatelka míří proti závěrům rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-47. Nejvyšší správní soud nikterak nerozporuje argumentaci stěžovatelky o přednosti ustanovení unijního práva, která mají*

bezprostřední účinek či ho za určitých okolností mohou nabýt, před případným s nimi kolidujícím pravidlem práva vnitrostátního. Stěžovatelka na rozsudky Soudního dvora EU k problematice zadržování nadměrných odpočtů odkazuje pouze obecně, aniž by označila konkrétní pasáže či úvahy, z nichž vyvozuje své závěry. Nejvyšší správní soud proto rovněž pouze stručně uvádí, že odkazované rozsudky Soudního dvora EU na nyní projednávanou věc nedopadají, neboť se týkaly odlišných případů.

[31] V rozhodnutí *Garage Molenheide* byla posuzována lhůta pro vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu. V rozhodnutí *Alicja Sosnowska* shledal soud nepřijatelným prodlužování lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z 60 na 180 dní, a to pouze pro jednu skupinu osob povinných k dani bez jakéhokoliv objektivního základu. Toto rozhodnutí se tak především týká proporcionality a rovnosti mezi jednotlivými skupinami osob povinných k dani. V rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok* šlo o posouzení okamžiku vzniku nároku na úrok z prodlení a posouzení přijatelnosti prodlužování lhůty k vrácení nadměrného odpočtu zahájením daňové kontroly. V rozhodnutí *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* šlo o posouzení přípustnosti omezení výše nároku na odpočet. V rozhodnutí *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági* se soud zabýval podmínkami úroků za zadržování nadměrného odpočtu. V projednávané věci se však jedná o posouzení otázky, zda měla stěžovatelka nárok na úrok z důvodu opožděně vyplaceného úroku z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 přiznaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejedná se tedy již o posouzení vrácení nadměrného odpočtu ani o posouzení úroku za zadržování tohoto nadměrného odpočtu.

[32] Nejvyšší správní soud nemá za to, že by v citovaném rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-47, a potažmo tedy i v nyní projednávané věci, nesprávně aplikoval národní právní úpravu, jak se domnívá stěžovatelka. Nejvyšší správní soud shora vysvětlil, proč dospěl k závěru o nemožnosti přiznání stěžovatelkou požadovaného úroku z úroku a ztotožnil se s hodnocením krajského soudu.

[33] Nakonec není důvodná ani námitka stěžovatelky, že bylo zasaženo do jejího práva na odškodnění. Vznikla-li jí v důsledku zadržování úroků z prodlení vyčíslitelná škoda, může se jí domáhat cestou zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[35] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 20. března 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu