



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce: **Honister SE**, DIČ: CZ24259543
sídlem Havlíčkovo náměstí 2859/12, 130 00 Praha 3
zastoupený daňovým poradcem BD Consult s. r. o., IČ:
25615955
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému:

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
sídlem Štěpánská 619/28, 110 00 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 7825380/22/2000-11451-106054,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2022, č. j. 7825380/22/2000-11451-106054 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl námitku žalobce a nevyhověl jeho nároku na tzv. „druhý úrok“.
2. V přiznání k dani podaném ke správci daně dne 23. 1. 2015 si žalobce na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 nárokoval nadměrný odpočet ve výši 576 763 Kč. Vzhledem k pochybnostem o správnosti a úplnosti všech údajů uvedených v přiznání a pro správné stanovení daně přistoupil správce daně k zahájení dokazování a dne 7. 4. 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Po jejím ukončení a na základě jejích výsledků vyměřil správce daně žalobci platebním výměrem ze dne 8. 2. 2016, č. j. 613848/16/2003-52522-105744, nadměrný odpočet v přiznání nárokované výši. Takto vyměřený nadměrný odpočet byl žalobci vrácen dne 12. 2. 2016.
3. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2016, č. j. 10 A 189/2015-44, byla na základě žaloby žalobce na ochranu před nezákonným zásahem předmětná daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 z důvodu zbytečných průtahů správce daně v jejím vedení označena za nezákonný zásah.
4. V souvislosti s neúměrně dlouhým prověřováním v přiznání k dani nárokovaného nadměrného odpočtu byl žalobci přiznán úrok hrazený správcem daně.
5. Nejprve byl žalobci v souladu s platnou právní úpravou a judikaturou přiznán v souladu s § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „*daňový řád*“), úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu ve výši 2 622 Kč (ode dne 8. 9. 2015 do dne 12. 2. 2016 z částky 576 763 Kč v první den příslušného kalendářního pololetí), a to rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45585/17/5300-22441-711913. Následně na základě rozhodnutí Nejvyššího správního soudu byl žalobci rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 5. 2022, č. j. 17188/22/5300-22441-712084, přiznán úrok ve výši s ohledem na znění daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2015 (§ 254a daňového řádu) a na základě aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu ve výši 70 601 Kč (ode dne 1. 4. 2015 do dne 12. 2. 2016 z částky 576 763 Kč ve výši, která odpovídá výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí). Úrok ze zadrženého odpočtu ve výši 2 622 Kč byl poukázán žalobci na jeho účet dne 8. 12. 2017 a úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu ve výši 67 979 Kč dne 30. 5. 2022.
6. Žalobce současně požadoval uhrazení úroku vzniklého opožděným přiznáním úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu, tj. druhého úroku. Správce daně žalobce Vyrozuměním o přeplatku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 5312840/22/2006-51524-110285, vyrozuměl o tom, že jeho požadavku na vrácení přeplatku na dani – úroku hrazeného správcem daně se nevyhovuje, s odůvodněním, že mu byl přiznán úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu (úrok z daňového odpočtu) a nikoliv úrok z neoprávněného jednání správce daně, a proto mu nárok na úrok z úroku, resp. na druhý úrok s odkazem na judikaturu NSS nevznikl.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Proti tomuto vyrozumění uplatnil žalobce námitku, kterou žalovaný napadeným rozhodnutím jako nedůvodnou zamítl.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

7. Žalobce namítal, že má za dobu, která uplynula od přiznání „prvního“, neoprávněně nízkého, úroku nárok na „druhý úrok“, a to z částky doplatku úroku ve výši 70 601 Kč.
8. Uvedl, že v době podání námítky byla z oblasti tzv. „druhého úroku“ k dispozici pouze judikatura k § 254 daňového řádu, ze které vyplýval nárok na tzv. „druhý úrok“, a která vyvracela argumenty finančních orgánů o tzv. „zákazu anatocismu“, tedy nemožnosti počítat „úrok z úroku“. V této souvislosti uvedl rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, jakožto i navazující judikaturu. Žalobce je přesvědčen, že věcně je problematika stejná jak s přiznáním či poukázáním úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, tak s vrácením přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.
9. V případě žalobce měl být naplněn požadavek rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 52/2021-42, neboť finanční úřad zatížil prováděnou kontrolu nezákonností – svou nečinností, která byla potvrzena jako nezákonný zásah soudem. Žalobce nesouhlasil s formalistickým zúžením problému provedeném žalovaným, který jej chápe jen optikou, zda šlo v případě „prvního“ úroku o úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu (resp. § 254a téhož zákona) – pak „druhý“ úrok nepřiznává, či dle § 254 daňového řádu – pak „druhý“ úrok přiznává. Žalovaný však zcela pomíjí podstatu odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, který právě nepřiznání „druhého“ úroku opírá o skutečnost, že doba řízení před finančními orgány při prověřování nároku na odpočet DPH byla dlouhá, nikoli však nezákonná, což nebyl případ žalobce. Žalovaný ve svém rozhodnutí o námitce v podstatě trvá na tom, že jestliže přiznal „první“ úrok dle § 254a (resp. §155 odst. 5 téhož zákona) daňového řádu, tedy úrok z daňového odpočtu a nikoli dle § 254 daňového řádu, není potřeba nic dále řešit, protože má za to, že jím odkazovaná judikatura Nejvyššího správního soudu ohledně § 254a daňového řádu plně dopadá i na případ žalobce, tedy, že je zcela lhostejné, zda dlouhodobé prověřování nadměrného odpočtu bylo v souladu se zákonem či nikoli.
10. Žalobce dodal, že se zákonodárce i Nejvyšší správní soud ve snaze umožnit finančním orgánům zabránit daňovým podvodům smířili se skutečností, že nárok na nadměrný odpočet DPH bude ze strany finančních orgánů zdržován i po značnou dobu. Protože však po tuto dobu nemá prověřovaný daňový subjekt k dispozici finanční prostředky, na které má zákonný nárok, přiznává mu zákon úroky dle § 254a daňového řádu, tedy tzv. „první úrok“. Z důvodové zprávy k daňovému řádu je však zřejmé, že úrokem dle § 254a tohoto zákona nemá zákonodárce zájem akceptovat laxní přístup správce daně, kdy dlouhodobější prověřování není způsobeno složitostí případu, ale faktickou (a soudem potvrzenou) nečinností správce daně.
11. Příklad žalobce je pak hraničním mezi § 254 a § 254a daňového řádu. Formálně byl „první“ úrok přiznán dle § 254a daňového řádu, ten však nijak nezohledňuje skutečnost, že finanční úřad v případě žalobce své dlouhodobé prověřování nadměrného odpočtu činil zcela jasně protiprávně, což bylo Městským soudem potvrzeno v rozsudku č. j. 10 A 189/2015-44. Přitom dle důvodové zprávy pokrývá § 254a daňového řádu případy, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správce daně kontroluje dlouho, leč nikoli nezákonně. Věcně tedy případ žalobce patří spíše pod § 254 daňového řádu – úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jak už sám název tohoto ustanovení sděluje, ustanovení sankcionuje neoprávněné jednání správce daně, což v případě žalobce nastalo; v textu tohoto ustanovení je jasně počítáno s přiznáním úroku při nezákonnosti či nesprávném úředním postupu. Formální překážkou pro aplikaci § 254 však je jeho ustanovení, které aktivuje úrok dle § 254 v případě, že dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu. To v případě žalobce nemohlo nastat, protože právě díky prokázané nečinnosti správce daně bylo vydání rozhodnutí – platebního výměru plně potvrzujícího jeho nárok na nadměrný odpočet DPH, neustále odsunováno.

12. V případě akceptace postupu žalovaného by nebylo rozhodné, zda správce daně postupuje nezákonně (je nečinný) či zda dlouhodobě prověřuje daňový subjekt v důsledku složitosti případu. Správce daně by však měl mít motivaci postupovat bez zbytečných průtahů, k čemuž ho ostatně zavazují i základní zásady správy daní v daňové řádu a nikoli mít postaveno nastejno skutečnost, když je nečinný se situací, kdy řeší náročný a složitý případ, ke kterému potřebuje více času (např. pro mezinárodní prvek, nekontaktnost obchodních partnerů apod.).
13. Žalobce dále uvedl, že jeho případ splňuje požadavky rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 52/2021-42, protože prověřování jeho nároku na odpočet DPH bylo nezákonné, tedy protiprávně dlouhé. I v případě, že by tomu tak nebylo, namítal nesprávnost některých závěrů Nejvyššího správního soudu, které způsobily rozdělení nároků na „druhý“ úrok na dvě skupiny v závislosti na vzniku úroku prvního, tedy přiznání nároku na „druhý“ úrok pouze těm, u nichž došlo k protiprávnímu činu správce daně při prověřování nároku na odpočet DPH. Základním bodem názoru Nejvyššího správního soudu o nepřipustnosti anatocismu pro dané případy je jeho konstatování, že prolomení zákazu anatocismu, (které nebylo v podmínkách „starého“ občanského zákoníku možné), je v „novém“ občanském zákoníku č. 89/2012 Sb. spjato výhradně s jeho § 1806 a že je nutno jej připustit pouze v případě, že původní pohledávka (úrok) vznikla výhradně z důvodu protiprávního činu. Nejvyšší správní soud však nijak neřeší situaci, že zatímco do konce roku 2013 „starý“ občanský zákoník anatocismus zakazoval, od 1. 1. 2014 jej „nový“ občanský zákoník povoluje. Není ani pravda, že § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*občanský zákoník*“), vyžaduje pro vznik úroku z úroků protiprávní čin. Nejvyšší správní soud došel nesprávně k názoru, že v jiných ustanoveních kromě § 1806 občanský zákoník prolomení zákazu anatocismu neupravuje. „Dvojitý úrok“ může však vznikat i ex lege dle § 1932 odst. 2 občanského zákoníku. I toto ustanovení podporuje názor, že pro vznik úroku z úroku (prolomení zákazu anatocismu) není nutné, aby původní dluh vznikl protiprávním činem dlužníka. Za důležitou okolnost považuje žalobce i skutečnost, že „první“ úrok v okamžiku, kdy měl být daňovému subjektu přiznán a vyplacen, ztratil charakter úroku a stal se přeplatkem evidovaným na osobním účtu správce daně. V případě, že je přeplatek daňovému subjektu pozdě vrácen, přichází v úvahu úrok z pozdě vráceného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Je tedy namístě uvažovat o tom, zda opravdu o anatocismus (ať již povolený či zakázaný) jde. Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku s touto otázkou dostatečně nevypořádal, automaticky došel k závěru, že o anatocismus jde, následně jej (chybně) spojil jen s § 1806 občanského zákoníku (přičemž opominul § 1932 téhož zákona) a ještě § 1806 občanského zákoníku vyložil tak, že je možný jen v souvislosti

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

s protiprávním činem dlužníka, s čímž žalobce nesouhlasí. Nejvyšší správní soud též ve svém rozsudku neodpovídá na otázku, jak má být správce daně motivován ke včasnému vyplacení „prvních“ úroků, když mu v případě nečinnosti v této oblasti nehrozí platba „druhého“ úroku. Při aplikaci výkladu dle Nejvyššího správního soudu nemá správce daně žádnou motivaci vracet úroky včas, přičemž právě přiznání „úroku z úroků“ je jednoduchou a jasnou motivací pro neprotahování vrácení „prvních“ úroků správcem daně.

14. Žalobce dále uvedl, několik dalších odkazů na judikaturu, např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary* nebo ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera BV*, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143. Dle jeho názoru z judikatury plyne, že je nutné daňovému subjektu uhradit „cenu peněz“ za období, kdy mu stát zadržoval finanční prostředky, na které má nárok.
15. Na závěr žalobce v žalobě též zkritizoval novou úpravu daňového řádu, účinnou od 1. 1. 2021, která v § 253a odst. 3 „druhý úrok“ v těchto případech zapovídá.
16. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.
17. Uvedl, že otázka úročení úroků hrazených správcem daně byla po opakovaném posuzování a výkladu probíhající v rámci rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu poprvé, po striktním dodržování zákazu anatocismu jako obecně platného principu, připuštěna v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, sp. zn. 2 Afs 148/2017. Později na toto rozhodnutí navázala i další rozhodnutí, zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, kde tento soud konstatoval, že zákaz anatocismu je skutečně i nadále obecně platným principem, nikoliv však již bezvýjimečně. Je nesporné, že Nejvyšší správní soud připustil přiznání úroku z úroku či tzv. druhého úroku pouze ve vztahu k úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. Daný úrok 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. Naopak, úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu jako úrok z vratitelného přeplatku i úrok dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013, dle rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019, a konečně i úrok dle § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 (úrok z daňového odpočtu), má zcela odlišný účel než úrok dle § 254 daňového řádu. Úrok dle § 155 odst. 5 i § 254a daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. U úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu nejde o úrok z „protiprávního činu“ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je zákonem umožněným postupem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu.
18. Pokud se jedná o žalobcem namítanou nezákonnost kontrolního postupu správce daně, kterým byl prověřován nárok na nadměrný odpočet, která byla konstatována Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 26. 7. 2016, č.j. 10 A 189/2015-44, žalovaný uvedl, že soud v této věci označil zásah žalovaného spočívající v neodůvodněných průtazích v daňové kontrole, s ohledem na zásadu rychlosti upravenou v § 7 odst. 1 daňového řádu, za nezákonný. Žalovaný je nicméně toho názoru, že tato skutečnost nemůže ovlivnit přiznání úroku z úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu. Žalovaný, v souladu s aktuální

judikaturou Nejvyššího správního soudu umožňující přiznání úroku z úroku či tzv. druhého úroku pouze u úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, nárok na přiznání úroku z úroku či tzv. druhého úroku u jiného typu úroku než úroku z nesprávně stanovené daně, nepřipouští. K tomu odkázal na výše popsany rozdílný účel obou typů úroků, a doplnil, že úrok dle § 254 daňového řádu vzniká jako náhrada za pochybení správce daně při stanovení daně v širším smyslu, naopak úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu, resp. dle § 254a daňového řádu, vzniká jako náhrada za vedení zákonem umožněného prověřování v přiznání k dani nárokovaného nadměrného odpočtu po nepřiměřeně dlouhou dobu. Právě délka prověřovacího postupu, k jejíž nepřiměřenosti může přispět i nekonání správce daně, je postižena touto sankcí.

19. Dále uvedl, že podle závěrů Nejvyššího správního je správce daně povinen přiznat daňovému subjektu nárok na úrok pouze z úroku z neoprávněného jednání správce daně, který nebyl včas předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu. Předmětem tohoto nároku pak není ani úrok z vratitelného přeplatku, ani úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu a ani úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu.

III.

Posouzení žaloby

20. Městský soud v Praze (dále jen „soud“) ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí podle § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal. Soud rozhodl o věci bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný s takovým postupem souhlasil (viz č. l. 21 spisu) a žalobce se k možnosti takového postupu ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřil, a má se tedy za to, že s takovým postupem souhlasí.
21. Na základě prokázaného skutkového stavu věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *„[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, 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.“*
23. Dle § 254a odst. 1 daňového řádu *„[d]aňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo*

toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“

24. Z žaloby a následného vyjádření žalovaného je patrné, že podstata sporu nespočívá v rovině skutkové, jež je mezi oběma stranami v podstatě nesporná, ale v otázce právní. Tedy, zda žalobci vznikl nárok na vyplacení tzv. druhého úroku, resp. úroku z úroku, jež žalovaný žalobci po určitou dobu nevyplatil, přestože ten na to měl právo.
25. Co se týče problematiky druhého úroku, neboli anatocismu, obecně je nutno předeslat, že ten byl římským právem, základem dnešního soukromého práva, zcela odmítán a zakázán (srov. HEYROVSKÝ, Ladislav, *Dějiny a systém soukromého práva římského*, Bratislava 1929, s. 412-413). Ostatně, samotný výraz anatocismus vychází z řeckého slova *ανατοκισμός* – tokismós, lichva.
26. Ve středověku i nadále přetrvával pohled na anatocismus jako na lichvu, a jako takový byl zakázán jak kanonickým, tak civilním právem. První průlom do tohoto striktního zákazu provedly v podstatě až nově vznikající zákoníky v 19. století, jako například francouzský Code Civil. I v těchto případech byla však možnost anatocismu zavedena vesměs až pozdějšími novelami a často i nadále výrazně regulována (např. v rakouském obchodním zákoníku byl anatocismus za splnění jistých podmínek umožněn až roku 1868). Anatocismus je i nadále v zásadě zakázán např. Švýcarským závazkovým kodexem. V České republice (a předtím v Československu) tzv. „starý“ občanský zákoník (zákon č. 40/1964 Sb.) anatocismus též výslovně zakazoval.
27. Soud je toho názoru, že pokud je řešena otázka situace, k níž se obecně právo v celé Evropě, včetně jeho základu – římského práva, po tak dlouhou dobu stavělo natolik odmítavě, nelze od tohoto faktu ve sporných situacích zcela odhlédnout, ba naopak, měl by být zohledněn.
28. Nelze samozřejmě ignorovat, že dříve kategorický zákaz anatocismu byl ve své podstatě do jisté míry prolomen občanským zákoníkem č. 89/2012 Sb., kdy je výslovně připuštěn v § 1806, který říká, že *„[ú]roky z úroků lze požadovat, bylo-li to ujednáno. Jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu.“*
29. Soud však cítí potřebu upozornit, že ač právní řád samozřejmě v konečném důsledku tvoří jeden celek, nelze beze všeho směšovat soukromé a veřejné právo, a tedy očekávat, že instituty soukromoprávní lze automaticky překlápět do sféry veřejnoprávní, a naopak, což do jisté míry limituje argumentaci žalobce.
30. Bez ohledu na to je nutno uvést, že se otázkou anatocismu ve vztahu k daňovému řádu již několikrát zabýval Nejvyšší správní soud.
31. V rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, konstatoval Nejvyšší správní soud v bodě 43, že *„[u]stanovení § 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňového řádu má tedy svůj nepopíratelný ekonomický účel: nahradit daňovému subjektu „cenu peněz“, s nimiž nemohl disponovat.“

32. Tento rozsudek následovala i další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51. V něm kasační soud v bodě 20 velmi explicitně vyjádřil, že v případech dle § 254 daňového řádu již nelze lpět na bezvýjimečném zákazu anatocismu. Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl, že „[v] rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 vysvětlil Nejvyšší správní soud s odkazem na použitelné znění daňového řádu, že nelze nadále lpět na tom, aby úroky z úroků nemohly být úročeny. Rozsudek sp. zn. 1 Afs 80/2009, Opatství Staré Brno, se vztahoval k úroku ze zaviněného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tzn. k jinému zákonu. Konstrukce § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nebyla shodná s konstrukcí nynějšího § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek sp. zn. 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. NS). V roce 2014 však nabyt účinnosti 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 sp. zn. 1 Afs 80/2009, Opatství Staré Brno, potřeba zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, se tak od roku 2014 doslova „rozplynul“.“
33. K otázce zadržování prvního úroku se dále v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vyjádřil v bodě 22, kde uvedl, že „[d]aňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem (v podrobnostech sp. zn. 2 Afs 148/2017, body 31 až 38). Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ne to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně této nezákonnosti dopustil (např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, čj. 8 Afs 85/2018-40, věc PEPSICO CZ, bod 19). Nesprávné zadržování částky prvního úroku, která stěžovatelce náležela, a to po dobu více než tři let, je ekvivalentem situace, v níž by stěžovatelka ve skutečnosti ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným.“
34. Z výše uvedeného jasně vyplývá, že Nejvyšší správní soud je toho názoru, že zákaz anatocismu byl právním principem obecným pro celý český právní řád. Ve chvíli, kdy s účinností občanského zákoníku č. 89/2012 byl anatocismus povolen, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že není nutné lpět na jeho plném zákazu ani pro oblast daňového práva.
35. Na druhé straně, je nutno upozornit, že výše uvedená rozhodnutí se vztahují výslovně pouze k § 254 daňového řádu, plně legitimní byl tedy i nadále výklad, že ač Nejvyšší správní soud učinil pro oblast daňového práva ve vztahu k § 254 daňového řádu průlom do zásady zákazu anatocismu, v případě jiných ustanovení však, s ohledem na předchozí stav, tento princip zůstal zachován. Tento výklad má ostatně oporu i v citovaném rozhodnutí č. j. 10 Afs 382/2020-51, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]ákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní

systematika pro určitý okruh věcí popřít,“ ovšem nikoliv, že by tento princip padl v právním řádu obecně.

36. Tuto tezi ostatně Nejvyšší správní soud dále rozváděl, když v rozhodnutí ze 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, zcela jasně konstatoval, že ve vztahu k průlomů do zákazu anatocismu je třeba zaujmout diferencovanější přístup, a to na základě toho, zda se jedná o situaci dle § 254 daňového řádu nebo jiného ustanovení.
37. Žalobce si byl tohoto rozsudku vědom, neboť v samotné žalobě poměrně rozsáhle argumentoval jednak proti aplikaci dílčích závěrů z rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42 na jeho případ, jednak se též vymezoval i proti závěrům tohoto rozhodnutí obecně tak, jak je vyložil a aplikoval v jeho věci žalovaný.
38. K tomu soud pouze dodává, že jakkoliv žalobce může samozřejmě mít subjektivní pocit, že některé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je nesprávné, městský soud musí zohlednit všechna rozhodnutí nadřízeného soudu, která by mohla mít na posuzovanou věc vliv.
39. V právě citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl, že úvahy v rozsudcích č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51 „*však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu...*“ Nejvyšší správní soud se též podrobně zabýval odlišným charakterem úroku dle § 254 daňového řádu a úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu: „*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 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.*“
40. Nejvyšší správní soud tedy v rozhodnutí č. j. 9 Afs 52/2021-42 dovodil, že jelikož se nejedná o případ dle § 254 daňového řádu, i nadále platí obecný zákaz anatocismu.
41. S ohledem na to nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že nezáleží, zda jde o úrok z úroku podle § 254, § 254a nebo § 155 odst. 5 daňového řádu. Právě naopak, Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. 9 Afs 52/2021-42 zjevně judikoval, že je potřeba *de facto* rozlišovat, dle jakého ustanovení žalovaný postupoval, a až poté je možné v některých případech uvažovat o tom, že žalobci případně mohl vzniknout nárok na úrok z úroku.
42. V projednávané věci je zřejmé, že došlo v případě žalobce k aplikaci § 254a daňového řádu. Zatímco § 254 daňového řádu dopadá na případy, kdy byla již nesprávně stanovena daň, § 254 daňového řádu hovoří pouze o úroku z daňového odpočtu.
43. Soud je přitom toho názoru, že jednání správních orgánů není možno hodnotit jako odpovídající § 254 daňového řádu. To se ostatně nesnaží konkrétně tvrdit ani žalobce, pouze hledal analogie mezi § 254 a § 254a daňového řádu. Soud si uvědomuje, že žalobce mohlo ke snaze o jistou analogii ustanovení § 254, § 254a a 155 odst. 5 daňového řádu svést, že ve všech případech se jednalo o úrok, stejně jako to, že v době podání žaloby nebyla ještě zcela rozvinuta judikatura navazující na rozsudek č. j. 9 Afs 52/2021-42.
44. K tomu soud uvádí, že rozsudek č. j. 9 Afs 52/2021-42 následoval v judikatuře Nejvyššího správního soudu kupříkladu rozsudek ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26, nebo ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 265/2021-63. V posledně uvedeném rozsudku bylo mimo jiné

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

uvedeno, že „[z]e strany správce daně došlo k nečinnosti, kterou však nelze podřadit pod hypotézu vyjádřenou v § 254 odst. 1 daňového řádu („dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu“)… Přijetí žalobcova výkladu, že prodlení při vyplacení pohledávky pohledávku samotnou mění na pohledávku z protiprávního činu podle zmíněného ustanovení občanského zákoníku, by vlastně znamenalo prosazení obecného pravidla, že úrok z prodlení lze automaticky úročit, což nemá oporu v platném právu.“

45. Obdobnou věc, jako je řešena nyní, se ostatně již zabýval třetí senát Městského soudu v Praze v rozsudku ze dne 15. 8. 2023, č. j. 3 Af 23/2021-31, přičemž není důvod, aby nyní došlo k odchýlení se od principu jeho závěrů.
46. Soud se ztotožnil s argumentací žalovaného, že na věc nelze aplikovat rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017-36, odkazovaný žalobcem v podané žalobě, jelikož se ve věci nejedná o situaci dle § 254 daňového řádu, ale naopak, je třeba následovat rozsudek č. j. 9 Afs 52/2021-42. V nyní posuzované věci tedy i nadále platí obecný zákaz anatocismu, a žalobce tak nemá žádného nároku na úrok z úroku. Žalobce se sice logicky ptá, jak za této situace motivovat správní orgány k včasnému vyplacení úroků, soud ho však nemůže, stejně jako Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, odkázat jinam než na zákon č. 82/1998 Sb.
47. Soud též neshledal příležitým odkaz žalobce na rozsudek SDEU 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 SDEU 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. Rozpor 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 SDEU ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági* nebyla otázka anatocismu. Totéž platí i pro odkaz na rozsudek SDEU ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary*, stejně jako na rozsudek SDEU ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera BV*.
48. Pokud jde o polemiku žalobce se zněním daňového řádu od 1. 1. 2021, konkrétně jeho § 253a odst. 3, z čehož dovozuje, že předchozí znění umožňovalo úroky z úroků, pak soud pouze podotýká, že z analyzované judikatury je zjevné, že tomu tak skutečně (v případech dle § 254 daňového řádu) bylo. Nebyla to však situace, v níž by se nacházel žalobce.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

49. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

50. 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, kterému 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 (více) 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 10. duben 2024

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu