



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **MAHLE Behr GmbH & Co. KG**, se sídlem Mauserstrasse 3, Stuttgart, Spolková republika Německo, zastoupena JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2022, č. j. 544071/22/3201-52521-805768, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 9. 2023, č. j. 25 Af 9/2022-38,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 9. 2023, č. j. 25 Af 9/2022 - 38, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 18. 2. 2022, č. j. 544071/22/3201-52521-805768 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení soudního řízení v celkové výši 28 570 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci Nejvyšší správní soud řešil, zda daňovému subjektu náleží úrok z částky, která představuje pozdě předepsané úroky ze zadržovaných nadměrných odpočtů po účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a vztah k přípustnosti úroků z úroků (anatocismus). Činil tak po vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23.

[2] Žalobkyně si nárokovala za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a leden 2015 nadměrné odpočty v celkové výši přibližně 83 mil. Kč. Správce daně tyto nadměrné odpočty prověřoval a po provedení daňové kontroly následně vyplatil v plné výši. K výplatě za 3. čtvrtletí 2014 došlo v září 2016. Žalobkyně si poté podala žádost o vydání rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně této žádosti vyhověl pouze částečně a žalobkyni přiznal podle § 254a daňového řádu přibližně 1 mil. Kč. Plně uspokojena byla až rozhodnutím o odvolání, kterým ji (v souladu s rozsudky NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47, č. 4055/2020 Sb. NSS; a ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 As 3/2013 - 47) Odvolací finanční ředitelství přiznalo úrok v celkové výši téměř 17,2 mil. Kč. Za zbylá období si žalobkyně podala obdobnou žádost po vyplacení nadměrných odpočtů v říjnu 2017. Té správci daně opět vyhověli pouze částečně a žalobkyni přiznali celkem přibližně 200 000 Kč. Žalobkyně byla opět plně uspokojena až následně, a to v přezkumném řízení správců daně provedeném postupem podle § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), až po podání žalob před správními soudy. Výsledkem bylo přiznání úroku ve výši téměř 3 mil. Kč.

[3] Jelikož úroky ve výši požadované žalobkyní byly vyplaceny až na základě odvolacího a přezkumného rozhodnutí, měla za to, že jí vznikl nárok na úhradu úroků z takto opožděně přiznaných úroků. Tento „druhý úrok“ ji ovšem správce daně již nepřiznal. V nyní napadeném rozhodnutí žalovaný odkázal na obecný princip zákazu úroků z úroků (tzv. zákaz anatocismu) a uvedl, že žalobkyní požadovaný úrok není možné přiznat. „První úrok“ vznikl na základě zákonem předvídaného prověřování nároku na nadměrný odpočet. Žalobkyní požadovaný úrok by ale bylo dle žalovaného možné přiznat pouze v případě, že by původní jednání bylo protiprávním činem správce daně, jelikož rozhodný je důvod vzniku původní jistiny.

[4] Krajský soud podanou žalobu zamítl. Ztotožnil se se závěry správce daně o relevantnosti důvodů vzniku původní jistiny a uzavřel, že se v projednávaném případě neuplatní výjimky z obecného zákazu úroků z úroků, jelikož opožděné vrácení prvního úroku nemělo za následek vykrytalizování nové jistiny (bod 14 napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

II.a Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, stejně jako napadené rozhodnutí, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka v první kasační námitce namítá, že krajský soud nesprávně posoudil povahu požadovaného úroku. Je totiž nutné na jedné straně rozlišovat „pravé úroky

pokračování

z úroků“, při jejichž přiznávání je nutné posuzovat prolomení zásady zákazu anatocismu, a „nepravé úroky z úroků“, které vznikly vykrytím původního úroku, jsou pevně ohraničeny a dány pevnou částkou. Jelikož v druhém případě jde o novou jistinu, nelze na „nepravé úroky z úroků“ aplikovat pravidla vztahující se k „pravým úrokům z úroků“. Nicméně přesně toho se krajský soud, v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dopustil. Stěžovatelka v rámci toho upozorňuje, že aprobování názoru žalovaného by vedlo ke ztrátě motivace správce daně vracet daňové přeplatky včas, k jeho libovůli a poškozování práv daňových subjektů. To ostatně potvrzuje i přístup správce daně v této věci. Stěžovatelka také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že záleží pouze na povaze původně úročené jistiny. Nezákonnost postupu je namísto zkoumat samostatně i ve vztahu k určení příslušenství. K tomu stěžovatelka poukázala i na řešení otázky úroků z úroků v soukromém právu.

[7] V druhé kasační námitce stěžovatelka namítala protiprávnost jednání správce daně při prověřování nadměrného odpočtu. Poukazovala na průtahy v jeho různých postupech a řízeních a také na to, že v průběhu řízení měl stěžovatelce postupně nadměrný odpočet vyplácet podle toho, jak se jeho pochybnosti objasňovaly.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že u anatocismu je nutné rozlišovat mezi úrokem z neoprávněného jednání správce daně a úrokem z vratitelného přeplatku. U prvního platí, že tento úrok je „vykrytý“, má povahu nové jistiny, a proto je způsobilý dalšího úročení. Druhý typ úroku ale takto autonomní povahu nemá. Výše jistiny, a s tím i úrok, se totiž může měnit. Dále žalovaný poukázal na to, že prověřování oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet je zákonem předvídaný postup. Není zde tak protiprávní čin správce daně, kterým je vznik úroků z úroků podmíněný, a argumentace stěžovatelky protiprávností postupu správce daně je bezpředmětná. Délka prověřování správcem daně neovlivní zákonnost vyměření nadměrného odpočtu, ale povede pouze k narůstajícím úrokům. Kasační stížnost proto navrhnul zamítnout.

II.b Vyjádření účastníků řízení po nálezů Ústavního soudu

[9] Stěžovatelka po vydání nálezů Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23 a souvisejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2024, č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, poukázala na závěry těchto rozhodnutí a uvedla, že zcela podporují její předchozí argumentaci. Plyne z nich, že má nárok na vyplacení požadované částky na úrocích.

[10] Na základě výzvy Nejvyššího správního soudu se vyjádřil i žalovaný. Ten uvedl, že otázka řešená v nálezů není stejná, jako nyní řešená – Ústavní soud se totiž zabýval situací před účinností občanského zákoníku, kdy „první úrok“ podléhal režimu § 254 daňového řádu, zatímco v nyní projednávané věci podléhá § 155 odst. 5 daňového řádu. Argumentaci v souvisejícím rozsudku kasačního soudu má za nedostatečnou, jelikož se soud nevypořádal s tímto rozdílným charakterem „prvních úroků“.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je **důvodná**.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že otázkou úroků z pozdně vyplacených úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu se soudy již opakovaně zabývaly. Jak poukázala stěžovatelka ve vyjádření, nejnovější vývoj představuje nálezn Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 194/2022 - 60.

[13] V posledně citovaném rozsudku posuzoval kasační soud obdobnou věc. Daňový subjekt si uplatnil nadměrný odpočet za některá zdaňovací období roku 2015. Ty správce daně zadržel a zahájil daňovou kontrolu. Výsledkem bylo potvrzení oprávněnosti nadměrných odpočtů a jejich vyplacení. Současně správce daně k žádosti daňového subjektu přiznal úrok v souladu s § 254a daňového řádu. Správcem daně vyplacená výše tohoto úroku byla ovšem v rozporu s právem EU a daňový subjekt se domohl celého úroku až v soudním řízení (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 445/2019 - 47). Daňový subjekt si následně, z důvodu opožděně vyplaceného úroku, požádal o „druhý úrok“, čemuž správce daně s odkazem na zákaz úročení úroku nevyhověl (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, body 2 až 5).

[14] S přihlédnutím k nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3082/23 dospěl kasační soud v uvedené věci k tomu, že existující judikatura správních soudů vztahující se k úrokům z pozdně vyplacených úroků existujících z titulu zadržování nadměrného odpočtu vedle sebe neobstojí. Vycházejí z uvedeného nálezu kasační soud odmítl závěry novější judikatury (rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42) a za určující považoval starší rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36; a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51; viz shrnutí judikatury v rozsudku NSS č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, bod 39 až 46). Dle těchto rozhodnutí „stejně jako daňovému subjektu náleží úrok z částky, ubrazené na základě změněného či zrušeného rozhodnutí, tak mu též náleží i úrok z částky, která naopak nebyla ubrazena daňovému subjektu správcem daně, ačkoli podle zákona ubrazena být měla“ (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36, bod 34) a pokud „tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely stejnému daňovému subjektu (jednak původní jistina, jednak prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle 254 daňového řádu“ (rozsudek NSS č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, bod 28).

[15] Na tomto základu Nejvyšší správní soud uzavřel, že původní úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu vykryštalizoval v samostatnou jistinu daňového přeplatku, která již nesledovala osud původní jistiny. Správce daně s úplným vyplacením této částky nezákonně prodléval a tato nezákonnost byla odstraněna až změnou rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu. Za takové situace „musí mít daňový subjekt nárok na (druhý) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, jenž představuje do určité míry paušalizovanou náhradu škody, kterou daňový subjekt utrpěl kvůli nezákonnému prodlení správce daně“ (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, bod 52). Je tak naplněna hypotéza § 254 daňového řádu vyžadující zrušení nebo změnu rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, bod 53).

[16] V projednávané věci šlo o skutkově obdobnou situaci a není důvodu se od uvedených závěrů odchýlit. Správce daně stěžovatelce původně přiznal rozhodnutím úroky za příliš dlouhé prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu v nezákonné výši. Jelikož tato nezákonná rozhodnutí správci daně odstranili až v odvolacím, resp. přezkumném, řízení a správnou částku stěžovatelce vyplatili až následně, učinili tak s prodlením. Protože došlo

pokračování

ke změně, resp. zrušení, původně nezákonného rozhodnutí správců daně o výši úroků, náleží stěžovateli úrok z této pozdě vyplacené částky podle § 254 daňového řádu. Otázka zákazu úročení úroků zde není relevantní, jelikož „první úrok“ okamžikem rozhodnutí podle § 254a daňového řádu o jeho výši vykryštalizuje (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 194/2022 - 60, bod 52) a představuje samostatnou jistinu (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36, bod 43).

[17] Žalovaný poukazoval na možnou změnu jistiny v odvolacím řízení, jelikož podmínkou vrácení přeplatku není právní moc rozhodnutí, ale jeho vyměření (§ 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2020). Tato část argumentace by se ale mohla vztahovat toliko k okamžiku „vykryštalizování“ nové jistiny a počátku úročení a mýjí se s podstatou sporu a výše uvedených závěrů. Relevantní pro „druhý úrok“ v této věci pak není ani argumentace, že správce daně prověřoval nadměrné odpočty v souladu se zákonem. Rozhodné je, že postupoval nezákonně při rozhodování o vyplácení „prvních úroků“ za příliš dlouhé prověřování. Tam se správci daně dopustili nezákonnosti přiznáním příliš nízkého úroku, který si v daný okamžik „začal žít vlastním životem“. Zde leží nezákonnost, kterou následně správci daně napravili, a která zakládá nárok stěžovatelky podle § 254 daňového řádu na „druhý úrok“. Jeho přiznání není, v souladu s výše uvedeným, možné odmítnout s poukazem na obecný princip zákazu úroků z úroků, jak učinili žalovaný a krajský soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud a žalovaný vycházeli při rozhodování z nesprávného právního názoru, a jejich rozhodnutí jsou proto nezákonná. V dalším řízení žalovaný znovu posoudí námitku stěžovatelky a přizná ji úrok z „prvního úroku“, který ji v zákonné výši přiznal a vyplatil až s prodlením.

[19] Kasační stížnost byla důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek, a jelikož k tomuto postupu byl dán důvod již v řízení před krajským soudem, zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 1 a odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[20] Podle § 110 odst. 3, věty druhé, s. ř. s. zároveň soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a žalobě. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, a proto jí podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. náleží proti žalovanému náhrada nákladů řízení, které důvodně vynaložila.

[21] Náklady řízení stěžovatelky tvoří soudní poplatky ve výši 8 000 Kč (3 000 Kč za žalobu; 5 000 Kč za kasační stížnost).

[22] V řízení před krajským soudem pak náklady řízení představuje odměna advokáta za zastupování (za převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření). Odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tak činí 3 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) citované vyhlášky]. K úkonům právní služby je třeba připočítat 3 x 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 vyhlášky. Náhrada

je zvýšena o DPH, jelikož zástupce v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem daně. Za řízení o žalobě tak náhrada celkem činí 12 342 Kč.

[23] V řízení o kasační stížnosti tvoří náklady řízení odměna advokáta za zastupování (sepsání kasační stížnosti a vyjádření), tj. 2 x 3 100 Kč (§ 12 odst. 4 citované vyhlášky) a paušální náhrada 2 x 300 Kč, taktéž zvýšené o DPH. Za řízení o kasační stížnosti tak náhrada celkem činí 8 228 Kč.

[24] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce nahradit náklady řízení o žalobě i kasační stížnosti ve výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka.

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

V Brně dne 14. srpna 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu