



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Edko.cz s.r.o.**, se sídlem Kelč 269, zastoupená JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem třída Tomáše Bati 21, Zlín, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v předepsání části úroku ze zadržených nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až listopad 2014 a březen 2015 na osobní daňový účet žalobkyně ke dni 19. 4. 2023, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023, č. j. 31 A 83/2023-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o posouzení právní otázky, zda správce daně může předepsat úrok z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, na osobní daňový účet daňového subjektu se zpětnou účinností (*ex tunc*), rozhodl-li o nadměrném odpočtu podle daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, tedy před účinností jeho novely provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Na rozdíl od současné zákonné úpravy byl podle § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, povinen předepsat úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Při řešení uvedené právní otázky se plně uplatní právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, v jiné obdobné věci téhož daňového subjektu, že takovéto zpětné předepsání úroku není možné.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), která je plátkyní daně z přidané hodnoty, uplatnila nárok na vrácení nadměrného odpočtu na této dani za zdaňovací období červenec až listopad 2014 a březen 2015. Následkem zadržení tohoto nadměrného odpočtu, které z důvodu kontrolních postupů žalovaného jako správce daně přesáhlo dobu stanovenou v § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vznikl stěžovatelce nárok na úrok z daňového odpočtu. Žalovaný vydal čtyři rozhodnutí z moci úřední a dvě rozhodnutí (za zdaňovací období červenec a srpen 2014) na žádost stěžovatelky, jimiž jí přiznal tento úrok v celkové výši 210 211 Kč (dále jen „první část úroku“). Konkrétně přiznal úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu

- rozhodnutím ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1089617/19/3312-50522-702629, za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 97 529 Kč,
- rozhodnutím ze dne 17. 5. 2019, č. j. 1090828/19/3312-50522-702629, za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 52 350 Kč,
- rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 1704265/18/3312-50522-702629, za zdaňovací období září 2014 ve výši 22 980 Kč,
- rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 1705334/18/3312-50522-702629, za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 20 916 Kč,
- rozhodnutím ze dne 17. 5. 2018, č. j. 903650/18/3312-50522-702629, za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 9 076 Kč a
- rozhodnutím ze dne 30. 4. 2018, č. j. 903697/18/3312-50522-702629, za zdaňovací období březen 2015 ve výši 7 360 Kč.

[3] Žalovaný na základě těchto rozhodnutí předepsal úrok na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni 24. 4. 2018 (za zdaňovací období listopad 2014), ke dni 2. 5. 2018 (za zdaňovací období březen 2015) a ke dni 9. 5. 2018 (za zdaňovací období červen až říjen 2014). Tyto dny vycházejí z požadavku předepsání úroků z daňového odpočtu v 15denní lhůtě ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu, kterou stanovil § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalovaný tím předepsal úroky na osobní daňový účet stěžovatelky zpětně.

[4] Proti rozhodnutím za jednotlivá zdaňovací období podala stěžovatelka odvolání, neboť měla za to, že jí měl být přiznán úrok vyšší. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 26. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021 (dále jen „první odvolací rozhodnutí“), úrok přiznaný stěžovatelce za jednotlivá zdaňovací období zvýšilo. Rozdíl, který činil celkem 1 382 388 Kč, žalovaný předepsal na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni 29. 3. 2021, kdy první odvolací rozhodnutí nabylo právní moci, a použil jej na úhradu jejích nedoplatků. Námitku stěžovatelky proti předepsání úroku a převedení přeplatku žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27. 8. 2021, č. j. 1612472/21/3310-50521-803020. Stěžovatelka napadla postup žalovaného žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, kterou se domáhala také toho, aby byl uvedený rozdíl předepsán na její osobní daňový účet zpětně ke dni 24. 4. 2018, ke dni 2. 5. 2018 a ke dni 9. 5. 2018 podle zdaňovacích období, jak tomu bylo u odvoláním napadených rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 71/2021-79, žalobu zamítl. Následně podanou kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem č. j. 6 Afs 18/2024-39.

pokračování

[5] Stěžovatelka napadla první odvolací rozhodnutí žalobou. V průběhu řízení o žalobě nařídilo Generální finanční ředitelství z podnětu Odvolacího finančního ředitelství přezkoumání prvního odvolacího rozhodnutí. Odvolací finanční ředitelství vydalo v tomto přezkumném řízení rozhodnutí ze dne 28. 1. 2022, č. j. 3668/22/5300-2244-712021 (dále jen „druhé odvolací rozhodnutí“), které úrok přiznaný prvním odvolacím rozhodnutím opět zvýšilo. Nově přiznanou část úroku v celkové výši 52 034 Kč žalovaný předepsal na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni 14. 2. 2022, kdy mu bylo druhé odvolací rozhodnutí oznámeno, a použil ji na úhradu jejích nedoplatků. Námitku stěžovatelky proti předepsání úroků a převedení přeplatku žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 6. 2022, č. j. 856197/22/3310-50521-803020. Rovněž tento postup žalovaného napadla stěžovatelka žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a znovu požadovala, aby byl uvedený rozdíl předepsán zpětně k výše uvedeným datům podle zdaňovacích období. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 39/2022-64, zamítl. Kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 31. 7. 2024, č. j. 6 Afs 17/2024-42.

[6] Odvolání proti druhému odvolacímu rozhodnutí zamítlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 7. 2022, č. j. 45614/22/7700-10124-204230, které stěžovatelka napadla žalobou. V průběhu řízení o žalobě nařídilo Ministerstvo financí z podnětu Generálního finančního ředitelství přezkoumání druhého odvolacího rozhodnutí. Generální finanční ředitelství v tomto přezkumném řízení vydalo rozhodnutí ze dne 17. 4. 2023, č. j. 24966/23/7700-50128-204230 (dále jen „třetí odvolací rozhodnutí“), kterým stěžovatelce přiznaný úrok opět zvýšilo, a to celkem o částku 449 648 Kč. Žalovaný tento úrok připsal na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni 19. 4. 2023, kdy mu bylo třetí odvolací rozhodnutí oznámeno, a zčásti převedl na úhradu jejích nedoplatků. Námitku stěžovatelky proti předepsání úroků a převedení přeplatku žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 6. 2023, č. j. 1284949/23/3310-50521-803020.

[7] Stěžovatelka se původně žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce. Podáním ze dne 20. 9. 2023 žalobu změnila, což krajský soud usnesením připustil, a dále se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Konkrétně požadovala, aby soud

- a) deklaroval, že zásah žalovaného spočívající v předepsání úroků ze zadržených nadměrných odpočtů za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 164 161 Kč, srpen 2014 ve výši 109 213 Kč, září 2014 ve výši 63 703 Kč, říjen 2014 ve výši 59 441 Kč, listopad 2014 ve výši 26 392 Kč a březen 2015 ve výši 26 738 Kč, celkem tedy výše uvedených 449 648 Kč, na osobní daňový účet žalobce ke dni 19. 4. 2023 byl nezákonný;
- b) přikázal žalovanému, aby osobní daňový účet stěžovatelky opravil tak, že úroky ze zadržených nadměrných odpočtů, přiznané na základě třetího odvolacího rozhodnutí, na něj budou předepsány takto:
 - částka ve výši 164 161 Kč ke dni 9. 5. 2018,
 - částka ve výši 109 213 Kč ke dni 9. 5. 2018,
 - částka ve výši 63 703 Kč ke dni 9. 5. 2018,
 - částka ve výši 59 441 Kč ke dni 9. 5. 2018,
 - částka ve výši 26 392 Kč ke dni 24. 4. 2018 a
 - částka ve výši 26 738 Kč ke dni 2. 5. 2018.

[8] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Připustil v něm, že nezákonným zásahem může být postup žalovaného při předepsání úroku na osobní daňový účet za předpokladu, že se tak stane v rozporu s rozhodnutím, které je tomuto úkonu podkladem (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34). Pro posouzení věci bylo dále rozhodné, že zatímco § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, stanovil povinnost předepsat úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu, pozdější úprava již takovouto lhůtu nestanoví. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. se tak mělo stát s ohledem na nová společná ustanovení (§ 251a, 251c a 251d daňového řádu), podle nichž úroky hrazené správcem daně, ačkoli i ony vznikají za každý jednotlivý den, jsou předepsány vždy až následně po skončení období, během něhož vznikaly, tedy poté, co je jejich souhrnná výše postavena najisto (Poslanecká sněmovna, 8. volební období, 2017-2021, sněmovní tisk 841/0). Krajský soud v této souvislosti poukázal i na přechodné ustanovení čl. II bodu 12 zákona č. 283/2020 Sb., podle něhož zůstává daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, použitelný na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle tohoto zákona.

[9] Výše přiznaného úroku byla podle krajského soudu postavena najisto až třetím odvolacím rozhodnutím. Stěžovatelka však požaduje, aby byl úrok z daňového odpočtu předepsán na její osobní daňový účet k dřívějšímu dni, což je požadavek, pro který zákon v účinném znění neposkytuje oporu. Žalovaný proto nepostupoval v rozporu s § 149 odst. 4 ve spojení § 251c odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, předepsal-li rozdíl úroků ze zadržného nadměrného odpočtu mezi druhým a třetím odvolacím rozhodnutím na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni oznámení podkladového rozhodnutí, aniž čekal na nabytí jeho právní moci. Neobstojí závěr, že tak učinil po zákonem stanovené lhůtě, neboť zákon v současném znění žádnou takovouto lhůtu nestanoví. Zásahem do práv stěžovatelky nemůže být ani předepsání úroku ke dni oznámení třetího odvolacího rozhodnutí, a nikoli až ke dni jeho právní moci. Stěžovatelka totiž požadovala předepsání úroku k ještě dřívějšímu dni. Krajský soud nicméně přisvědčil její výtce, že není vhodné, aby správce daně předepisoval částky úroku na osobní daňový účet pokaždé k jinému dni. Podle krajského soudu postup žalovaného není nezákonným zásahem a návrh stěžovatelky na opravu jejího osobního daňového účtu není důvodný.

[10] Závěrem krajský soud stěžovatelku odkázal na možnost domáhat se případné škody, která by vznikla v důsledku výše popsaného postupu žalovaného, podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“).

II. Kasační stížnost

[11] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Napadený rozsudek navrhuje zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že nárok na úrok z daňového odpočtu jí měl vzniknout v celé zákonné výši již následkem rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. V souladu s § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, jí z tohoto důvodu měl být tento úrok jednorázově předepsán v zákonné výši na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu, čemuž odpovídá jeho předepsání ke dni 24. 4. 2018 (za zdaňovací období listopad 2014), ke dni 2. 5. 2018 (za zdaňovací období březen 2015) a ke dni 9. 5. 2018 (za zdaňovací období červen až říjen 2014). Pokud by se tak stalo, nevznikl by jí později nedoplatek ani povinnost uhradit úrok z prodlení a náklady daňové exekuce. Následná změna daňového řádu provedená novelou zákona č. 283/2020 Sb. nesmí jít k tíži stěžovatelky, navíc za situace, kdy Odvolací finanční ředitelství rozhodlo o jejím odvolání proti rozhodnutím, kterými byla přiznána první část úroku, až téměř po třech letech.

[13] Rozhodnutí, kterými byla přiznána první část úroku, stejně jako další rozhodnutí, jimiž jí byl přiznán vyšší úrok, jsou toliko deklaratorní. Žalovaný podle § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, původně předepsal úrok zpětně, což byl postup v souladu s tehdejší praxí. Není rozhodné, že daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021, již obdobné ustanovení neobsahuje, neboť žádné účinné zákonné ustanovení takovémuto zpětnému předepsání ve vztahu k období, kdy byla platná dřívější zákonná úprava, nebrání. Poukazuje-li krajský soud na neexistenci zákonného důvodu pro požadavek stěžovatelky, jde o nesprávný argument, který způsobuje nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jakož i porušení jejího základního práva vlastnit majetek podle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), jakož i principů a pravidel podle čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 4 Listiny.

[14] Nyní stěžovatelka usiluje o nápravu vzniklého nezákonného stavu, k čemuž má tři možnosti. První možností je náhrada újmy podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, která je však podmíněna využitím prostředků podle daňového řádu a soudního řádu správního. Druhou možností je přiznání tzv. úroků z úroků podle § 254 daňového řádu jako kompenzace dlouhotrvajícího řízení o přiznání úroku ze zadržného odpočtu (právní otázky, zda je takovýto postup možný, se týká kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 23/2022-66, o níž je vedeno řízení pod sp. zn. 7 Afs 14/2024). Třetí možností je uplatnění újmy v rovině správní, a to formou žádosti o úpravu v evidenci daní ve smyslu provedení opravy dat splatnosti přiznaného úroku s následným zpětným předepsáním dříve odepsané částky úroku z prodlení a nákladů exekuce, což stěžovatelka učinila předmětem tohoto řízení. Stěžovatelka zastává názor, že újma vzniklá v režimu veřejného práva by se měla v tomto režimu také kompenzovat. Její kompenzace by se naopak neměla odsouvat do občanskoprávního řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS).

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Připomněl, že s účinností od 1. 1. 2021 již daňový řád lhůtu pro předpis úroku hrazeného správcem daně nestanoví. Podle § 101 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, se účinnost rozhodnutí, kterým se jeho příjemci přiznává právo, odvíjí od jeho vydání. Podle

žalovaného proto k předpisu úroků hrazených správcem daně může dojít vždy až poté, co je jejich výše postavena najisto, nejdříve tedy vydáním podkladového rozhodnutí a nejpozději ve lhůtě obvyklé. Tato lhůta navzdory chybějící výslovné úpravě nemůže být neomezená a v zásadě by se neměla lišit od předchozí právní úpravy.

[16] Není vyloučeno, aby předepsání úroku z jednoho daňového odpočtu bylo do evidence daní prováděno k různým dnům i beze změny právní úpravy. Nevydá-li totiž sám správce daně podkladové rozhodnutí, musí se mu takové rozhodnutí dostat do dispozice. Žalovaný provedl záznam do evidence daní ke dni doručení podkladového rozhodnutí, jelikož až na jeho základě byl v souladu s § 149 odst. 4 a § 251c odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, oprávněn a povinen nově přiznanou část úroku předepsat do evidence daní. Stěžovatelka se nemůže domáhat opravy předpisu v evidenci daní s odkazem na procesní úpravu, která v době předpisu již nebyla účinná. Kasační stížnost by měla být zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Předně je třeba uvést, že rozhodnutí o námitce daňového subjektu směřující proti stavu osobního daňového účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., a tudíž je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. (srov. rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, odst. [13] až [15], nebo ze dne 18. 3. 2021, č. j. 2 Afs 87/2019-26, odst. [26]). Tím ovšem není vyloučeno, že samotná evidence daní na osobním daňovém účtu nemůže zasáhnout do veřejných subjektivních práv daňového subjektu, v důsledku čehož proti ní musí existovat možnost soudní ochrany. To však platí pouze za situace, v níž daňový subjekt již nemá jiný prostředek obrany. V takovém případě může daňový subjekt proti evidenci daní na osobním daňovém účtu brojit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 251/2015-34). Jediným plausibilním tvrzením ve věci evidence údajů na osobním daňovém účtu, jež by zakládalo přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, je tvrzení o nesouladu stavu osobního daňového účtu daňového subjektu s jeho daňovými povinnostmi stanovenými rozhodnutími správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2022, č. j. 3 Afs 220/2021-29, odst. [19]). Protože stěžovatelka v žalobě takovéto tvrzení uplatnila, Nejvyšší správní soud přisvědčil závěru krajského soudu, který její žalobu shledal přípustnou.

[20] Rozhodnutí o kasační stížnosti závisí na posouzení právní otázky, zda žalovaný měl část úroku, o které Generální finanční ředitelství rozhodlo třetím odvolacím rozhodnutím, předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky s účinky do budoucna (*ex nunc*), ať už ke dni, kdy mu bylo toto rozhodnutí oznámeno, nebo k jinému pozdějšímu okamžiku, nebo je měl

pokračování

předepsat se zpětnými účinky (*ex tunc*) ke dni, který by odpovídal povinnosti provést předpis úroku z daňového odpočtu ve lhůtě podle § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Stěžovatelka se domáhá právě takového zpětného předepsání úroku. Odlišný právní názor krajského soudu podle jejího názoru neodpovídá zákonu a zčásti je také nepřezkoumatelný.

IV.a K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[21] Při věcném posouzení kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů namítala stěžovatelka s ohledem na závěr krajského soudu, že pro zpětné předepsání úroku z daňového odpočtu chybí zákonný základ. Takováto námitka však ve své podstatě směřuje proti právnímu posouzení věci, jemuž vytýká nepoužití právního předpisu, který stěžovatelka považuje za použitelný (v tomto případě § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Úvaha krajského soudu, podle níž se toto ani jiné obsahově srovnatelné ustanovení daňového řádu v posuzované věci neuplatní, je z napadeného rozsudku zřetelná a bez obtíží srozumitelná. Kasační soud připomíná, že závěr o nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů může být založen na nedostatku důvodů skutkových, nikoli na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí, nebo nesprávném použití zákona (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[22] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný i pro jeho nesrozumitelnost, neboť i když žalovaný sám uznává, že není vhodné, aby úrok pokaždé předepsal k jinému dni, sám takto postupoval (nejprve úrok předepsal zpětně, pak ke dni právní moci rozhodnutí, a nakonec ke dni oznámení rozhodnutí). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ke zrušení napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost by mohl přistoupit „*teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit*“, tedy např. „*výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům správního orgánu a účastníků*“ (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, odst. [19]). Tak tomu ale v posuzované věc není.

[23] Stěžovatelkou poukazované rozpory v závěrech krajského soudu k předepisování částek úroků na její osobní daňový účet jsou totiž jen zdánlivé. Krajský soud nepřezkoumával postup správce daně při předepsání první části úroku, který měl základ v dřívější zákonné úpravě, ani mu nepřisvědčil. Dílčí závěr, podle něhož není vhodné, aby správce daně postupoval pokaždé jinak, se pak vztahuje výlučně k předepsání části úroku z daňového odpočtu před nabytím právní moci rozhodnutí, kterým byla tato část úroku vyčíslena. Týká se pouze otázky, zda by měl být úrok předepsán k datu právní moci rozhodnutí o úroku nebo k datu oznámení tohoto rozhodnutí správci daně, která ale, jak krajský soud konstatoval v napadeném rozsudku, neměla pro posouzení zákonnosti zásahu žalovaného význam. Ve vytýkané skutečnosti nelze spatřovat nesrozumitelnost napadeného rozsudku, která by měla být důvodem jeho nepřezkoumatelnosti.

IV.b K možnosti zpětně předepsat úrok z daňového odpočtu do evidence daní

[24] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal právní názor krajského soudu, podle něhož správce daně nemohl podle daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, předepsat úrok

z daňového odpočtu (jeho část) ve výši rozdílu úroku stanoveného druhým a třetím odvolacím rozhodnutím zpětně (*ex tunc*), ke dni, který by odpovídal lhůtě k předepsání úroku podle § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Posouzení námítky stěžovatelky, která v tomto právním názoru spatřovala nesprávné posouzení věci, vyžaduje shrnutí rozhodné právní úpravy vztahující se k evidenci daní, jakož i judikatury, která se k ní vztahuje. Kasační soud nicméně již na tomto místě uvádí, že obdobnou právní otázkou se v nedávné době zabýval v souvisejících věcech stejné stěžovatelky, a to v rozsudku č. j. 6 Afs 18/2024-39, který se týkal úroků z daňového odpočtu podle prvního odvolacího rozhodnutí (viz výše odst. [4]), a rozsudku č. j. 6 Afs 17/2024-42, který se týkal těchto úroků podle druhého odvolacího rozhodnutí (viz výše odst. [5]). Na závěry obsažené v těchto rozsudcích navázal i v posuzované věci.

[25] Zákonná úprava evidence daní je obsažena v části třetí hlavě páté daňového řádu, konkrétně v dílu 1, který zahrnuje obecná ustanovení o placení daní. Podle § 149 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, „[s]právce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.“ Odstavec 2 dále stanoví, že „[o]sobní daňový účet je veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty.“ Na něj navazující odstavec 4 jej doplňuje tím, že „[ú]daje na osobních daňových účtech jsou průkazným způsobem evidovány na základě dokladů, které zachycují veškeré změny prováděné na osobních daňových účtech a které jsou potvrzeny úřední osobou.“ Zmínit je třeba i § 251c odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, podle něhož „[ú]rok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní“. Daňový řád výslovně nestanoví, ke kterému dni mají být jednotlivé údaje zaneseny do evidence daní, v této souvislosti však lze odkázat na některé judikатурní závěry.

[26] Nejvyšší správní soud v minulosti konstatoval, že „evidence daní zachycuje informace související s jednotlivými daňovými povinnostmi, jak v rovině nalézací, tak v rovině platební. Nelze v ní evidovat daňové povinnosti, které existují pouze v latentní podobě a nebyly správcem daně určeny. Evidenci 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 nedoplatků, který je exekučním titulem. Evidence daní je důležitá také z hlediska přesného zaznamenávání lhůt pro placení daně“ (rozsudek č. j. 3 Afs 251/2015-34). Platí, že „evidenci informací na osobním daňovém účtu nevznikají, nezanikají, nemění se, ani se daňovému subjektu závazně neurčují žádná práva či povinnosti. Práva a povinnosti závazně stanovují rozhodnutí orgánů daňové správy a údaje na osobním daňovém účtu jsou pouze jejich odrazem“ (rozsudek č. j. 3 Afs 220/2021-29, odst. [13]).

[27] Z výše citované judikatury vyplývá, že smyslem evidence daní je toliko poskytovat věrný obraz o daňových povinnostech daňového subjektu, které závazně stanovují rozhodnutí orgánů daňové správy. „[O]sobní daňový účet představuje evidenci poskytující

pokračování

přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový subjekt evidován nedoplatek nebo přeplatek“ (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [19]). Již z tohoto důvodu by samotná evidence daní neměla sloužit k úpravě vztahů mezi správcem daně a daňovým subjektem v tom smyslu, že by dodatečnou změnou údajů v ní evidovaných měly být narovnány právní vztahy mezi správcem daně a daňovým subjektem. „Provádění zápisů zpětně (k datu v minulosti) by odporovalo bezprostřednosti a aktuálnosti evidence vedené na osobním daňovém účtu. Správce daně a daňový subjekt by při přijetí opačného výkladu neměli při nahlédnutí do osobního daňového účtu nikdy postaveno najisto, že v budoucnu nedojde ke zpětné změně zachyceného stavu. S tím se pojí i následek v té podobě, že by např. nebylo možné vydat spolehlivý výkaz nedoplatků, který je exekučním titulem, či rozhodnout o vratitelném přeplatku, neboť by nebylo postaveno najisto, zda v budoucnu (avšak se zpětnou účinností) nedoplatek či přeplatek nezanikne. Takový přístup by zjevně představoval značnou nejistotu na straně správce daně i daňového subjektu a vedl by k narušení smyslu a účelu vedení osobního daňového účtu jakožto aktuální evidence“ (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [17]). Tím je opodstatněn závěr, že nestanoví-li zákon jinak, změny na osobním daňovém účtu se provádějí s účinky do budoucna (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [18] a [19]).

[28] Žalovaný rozhodl o stanovení daňového odpočtu a také o první části úroku z daňového odpočtu podle daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „[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 po uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“ Ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, dále stanovilo, že „[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.“

[29] V posuzované věci bylo o daňovém odpočtu rozhodnuto ještě za účinnosti posledně citovaných zákonných ustanovení. Po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. bylo rozhodováno pouze o úroku z daňového odpočtu. Právě v tomto období, kdy již daňový řád žádnou lhůtu pro předepsání tohoto úroku nestanovil, byla vydána první, druhé i třetí odvolací rozhodnutí, na jejichž základě žalovaný předepsal jimi přiznané části úroku do evidence daní. Jak již bylo uvedeno, předepsání úroku do evidence daní představuje postup správce daně (srov. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 251/2015-34). Uplatní se tak u něj přechodné ustanovení čl. II bod 12. zákona č. 283/2020 Sb., které stanoví, že „[n]a řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl ve shodě s právním názorem vysloveným v rozsudcích č. j. 6 Afs 18/2024-39 a č. j. 6 Afs 17/2024-42 k závěru, že žalovaný postupoval v souladu s § 149 odst. 4 ve spojení s § 251c odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021,

a čl. II bodu 12. zákona č. 283/2020 Sb., předepsal-li rozdíly úroků z daňového odpočtu mezi druhým a třetím odvolacím rozhodnutím na osobní daňový účet stěžovatelky ke dni, kdy mu bylo oznámeno třetí odvolací rozhodnutí. Z účinné zákonné úpravy nevyplývá, že by takovéto rozhodnutí mělo vyvolat účinky zpětně k určitému datu. Změny se na osobním daňovém účtu stěžovatelky správně projeví s účinky do budoucna (*ex nunc*). Žalovaný tak evidencí úroku z daňového odpočtu v časové návaznosti na rozhodnutí o úroku neporušil své zákonné povinnosti. Jeho postup byl v souladu s povahou a smyslem evidence daní.

[31] Postupem žalovaného nebylo porušeno ani základní právo stěžovatelky vlastnit majetek zaručené v čl. 11 odst. 1 Listiny, resp. základní právo pokojně užívat svůj majetek podle čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Práva a povinnosti daňových subjektů jsou závazně stanovena a určována vydanými rozhodnutími finančních orgánů, zatímco údaje na osobním daňovém účtu jsou pouze jejich odrazem ve vedené evidenci. Odpovídá-li tato evidence podkladovým rozhodnutím, pak lze případný nezákonný zásah do uvedených základních práv spojovat jen s případnou nezákonností těchto rozhodnutí, nebo jiným souvisejícím postupem finančních orgánů, nikoli však se samotnou evidencí daní (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [20]).

[32] Závěr o porušení uvedených základních práv neodůvodňuje ani poukaz na původní zákonnou úpravu v tom smyslu, že při jejím použití by zpětné předepsání úroku z daňového odpočtu bylo možné. Novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. se nedotkla trvání práva stěžovatelky na úrok z odpočtu daně v zákonné výši. Ani § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, nicméně nestanovil, že by úrok z daňového odpočtu bylo možné předepsat na osobní daňový účet se zpětnými účinky. Toto ustanovení stanovilo výhradně lhůtu, v níž byl správce daně povinen úrok ze zadrženého odpočtu předepsat, resp. provést záznam na osobní daňový účet (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [18]).

[33] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že přesvědčení daňového subjektu o existenci nároku na úrok z daňového odpočtu, o kterém dosud nebylo rozhodnuto, jej nezbavuje povinnosti uhradit splatnou daňovou povinnost. Na tom nic nemění ani značná délka řízení o úroku z daňového odpočtu. Stěžovatelka se jako plátkyně daně z přidané hodnoty nemohla zbavit své povinnosti odkazem na jiné řízení, které by případně mohlo ovlivnit výši daňového nedoplatku (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [22]).

[34] Případné zvýšené náklady spojené s plněním povinnosti uhradit pravomocně stanovenou daň (související např. s tím, že by si stěžovatelka z důvodu zadrženého odpočtu byla nucena finanční prostředky potřebné k úhradě daně půjčit) stěžovatelce kompenzují přiznané úroky, zejména úrok z daňového odpočtu. Pakliže by se ale „necítla“ být plně uspokojena touto náhradou poskytovanou podle daňového řádu, má možnost se případného nároku domáhat v řízení podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 18/2024-39, odst. [24]). Možnost přiznání úroků z úroků jako kompenzace dlouhotrvajícího řízení je předmětem samostatného řízení vedeného před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 14/2024 a v posuzované věci se jí nebylo třeba zabývat.

V. Závěr a náklady řízení

pokračování

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasačním námitkám stěžovatelky a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 22. srpna 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu