



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce: **Edko.cz s. r. o.**, se sídlem č. p. 269, Kelč, zastoupen 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 23/2022-66,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 23/2022-66, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 9. 3. 2022, č. j. 79422/22/3310-50521-803020, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 28 570 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Pavla Bürgera, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný vydal v letech 2018-2019 několik rozhodnutí, kterými za zdaňovací období (červenec–listopad 2014 a březen 2015) přiznal úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu na dani z přidaného hodnoty podle § 155 odst. 5 ve spojení s § 254a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“), ve znění účinném do 30. 6. 2017.

[2] K odvolání žalobce vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí ze dne 29. 3. 2021 (tedy až o tři roky později), č. j. 11342/21/5300-22444-713021, kterými zmíněná rozhodnutí o připsání úroku zvýšilo. Ke zvýšení pak následně došlo ještě dvakrát (uvedená zvýšení nejsou předmětem řízení v souzené věci – Nejvyšší správní soud se k nim v jiné souvislosti vyjádřil v rozsudcích ze dne 31. 7. 2024, č. j. 6 Afs 17/2024-42, a ze dne 22. 8. 2024, č. j. 9 Afs 27/2024-41). Uvedeným rozhodnutím OFŘ reagovalo na posun v judikatuře Nejvyššího správního soudu, konkrétně pak rozsudek ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, ve věci *EP ENERGY*. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil, že § 254a daňového řádu v platném znění je v rozporu s právem EU, neboť stanovuje nepřiměřeně nízkou úrokovou sazbu. OFŘ tedy v souladu s touto judikaturou analogicky aplikovalo úrokovou sazbu podle jiného ustanovení daňového řádu a výši přiznaného úroku zvýšilo.

[3] Podnětem ze dne 21. 5. 2021 se žalobce domáhal přiznání úroku podle § 254 daňového řádu ve znění před novelou č. 283/2020 Sb. i po ní. Podle žalobce správce daně přiznal a na osobní daňový účet žalobce připsal převážnou část úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu s účinností až o téměř tři roky později oproti datu, ke kterému měl být úrok připsán. Domáhal se tedy přiznání úroku jako kompenzace nezákonnosti spočívající v pozdním připsání úroku ve správné výši.

[4] Žalobce v podnětu ze dne 21. 5. 2021 uplatnil také námitku proti postupu správce daně, který spočíval v samotném připsání přiznaných úroků na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021 a proti souvisejícím námitkám. Řízení ve věci této námítky je pravomocně skončeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39.

[5] Žalovaný námitku zamítl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 9. 3. 2022, č. j. 79422/22/3310-50521-803020. V napadeném rozhodnutí žalovaný shrnul, že v právním řádu obecně platí zásada zákazu úroku z úroku (tzv. anatocismu), která však dle judikatury Nejvyššího správního soudu může být v některých případech popřena přímo zákonem, nebo jeho vnitřní logikou a systematikou. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu je anatocismus obecně přípustný za situace, kdy je právním titulem nové jistiny *sui generis* úrok dle § 254 daňového řádu. Taková situace však nenastala, neboť původní jistinu zde tvoří úrok ze zadržení vzniklý po právu. Žalovaný odkázal zejm. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42 (dále též „rozsudek ve věci ERAMET“), dle kterého se nelze domáhat úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky, která původně vznikla jako úrok z téhož titulu. Tuto judikaturu považuje za aplikovatelnou i na nyní nastalou situaci.

II.

[6] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného (ze dne 9. 3. 2022, č. j. 79422/22/3310-50521-803020) žalobou u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“). V záhlaví označeným rozsudkem krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud předně dospěl k závěru, že žalovaný jako správce daně nepostupoval nezákonně, když přiznaný úrok předepsal na osobní daňový účet žalobce ke dni 29. 3. 2021. Pro opačný postup, tedy zpětné připsání ke dni vydání původního rozhodnutí, neexistoval zákonný podklad.

pokračování

Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal neoprávněnost jednání správce daně, nemohl přisvědčit ani argumentaci žalobce ohledně nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. V navazující argumentaci krajský soud dále poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která v ojedinělých případech uznává vznik úroku z úroku. Stejně jako žalovaný považoval za stěžejní rozsudek ve věci ERAMET. Dle závěrů tohoto rozsudku nelze závěry předchozí judikatury o přípustnosti anatocismu bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu. Krajský soud došel k závěru, že i přes určité odlišnosti je rozsudek ve věci ERAMET aplikovatelný i na projednávanou věc. Dle krajského soudu judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila úročení úroků pouze v případě, že důvodem vzniku prvotního úroku bylo nezákonné jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Rozhodující je důvod vzniku jistiny, nikoli případné protiprávní nevrácení prvotního úroku. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[7] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností. Stěžovatel předně poukazoval na nepřezkoumatelnost rozsudku, která dle jeho názoru spočívá v tom, že se krajský soud stěžejní částí námitek nezabýval. Dovojuje i nepřezkoumatelnost některých dílčích závěrů krajského soudu. Co do věcného posouzení, stěžovatel předně brojí proti závěrům krajského soudu o tom, že připsání částky do daňové evidence ke dni 29. 3. 2021 nebylo nezákonné. Stěžovatel setrvává na názoru, že mu žalovaný neměl navýšenou částku úroku ze zadrženého odpočtu na osobní daňový účet předepsat až ke dni právní moci rozhodnutí o odvolání (tedy ke dni 29. 3. 2021), nýbrž tak měl učinit zpětně k datům, ke kterým mu úrok předepsal žalovaný, byť původně v nesprávné výši (24. 4. 2018, 2. 5. 2018 a 9. 5. 2018). Žalovaný měl postupovat podle § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění do roku 2018. V další části kasační stížnosti stěžovatel zpochybňuje závěry krajského soudu ohledně aplikovatelnosti rozsudku ve věci ERAMET. Uvedený rozsudek považuje za chybný a neaplikovatelný na souzenou věc. Stěžovatel od počátku považuje za nezákonné nikoliv zadržení odpočtu, na které má správce daně nárok, ale prvotní chybné vyměření výše úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu, které muselo být napraveno rozhodnutím OFŘ. To v důsledku způsobilo pozdní vyplacení „správné“ výše prvotního úroku. Jedná se tedy o neoprávněný postup správce daně, který musí být kompenzován úrokem dle § 254 daňového řádu. Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[8] Dne 16. 10. 2024 doručil stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu podání, ve kterém uvedl, že s ohledem na závěry krajského soudu v souzené věci z procesní opatrnosti zahájil u Obvodního soudu pro Prahu 1 civilní soudní řízení, ve kterém se domáhá náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Stěžovatel přiložil kopii procesního stanoviska strany žalované – státu, jehož jménem jedná Ministerstvo financí, ve kterém žalovaný stát navrhuje přerušení řízení do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v nynější věci. Tamější žalovaný též uvádí, že s ohledem na recentní judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu očekává, že Nejvyšší správní soud v nynějším řízení stěžovateli vyhoví, a stěžovatel tak bude uspokojen v režimu veřejného práva. S ohledem na procesní stanovisko státu stěžovatel

navrhl, aby Nejvyšší správní soud v nynější věci zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil plný souhlas s rozsudkem krajského soudu. Žalovaný se ztotožňuje s aplikovatelností rozsudku ve věci ERAMET na souzenou věc a upozorňuje, že původní jistinou v souzené věci byl úrok vzniklý podle § 155 daňového řádu. Dále uvedl, že tento rozsudek prošel i testem ústavnosti. Subjektivní nesouhlas stěžovatele se závěry rozsudku ve věci ERAMET a napadeného rozsudku krajského soudu nezpůsobuje ani nepřezkoumatelnost. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými námitky dovozující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů obecně je třeba vyhradit případům, kdy není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě (v napadeném rozhodnutí) za důvodnou (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Je nutno ji rovněž vyhradit výjimečným situacím a vykládat v jejím skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, a ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). V souladu s judikaturou Ústavního soudu přitom povinnost řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit rozhodnutí soudu neznamená, že na každý argument strany musí být v odůvodnění rozhodnutí podrobně reagováno (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, a ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[13] Podle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud dostal výše uvedeným požadavkům. Z odůvodnění rozsudku vyplývá, z jakých důvodů žalobě nevyhověl. Není pravdou, ani to, že by se krajský soud nevypořádal s částmi žalobní argumentace, podle kterých došlo ke vzniku újmy a protiprávnímu postupu správce daně vydáním rozhodnutí, kterými byla chybně předepsána prvotní výše úroku. Krajský soud se s těmito skutečnostmi vypořádal zejm. v bodech 27 a 28. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s právními závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost (k tomu srov. i usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2024, sp. zn. IV. ÚS 2462/24, bod 11). Správností závěrů krajského

pokračování

soudu se Nejvyšší správní soud bude zabývat níže. Stěžovatel obdobným způsobem koncipuje i další dílčí námitky nepřezkoumatelnosti. I ty ve svém souhrnu představují spíše subjektivní nesouhlas s právním názorem krajského soudu. Stěžovatel takto dovozuje nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu ohledně neexistence zákonného podkladu pro jeho požadavek na *ex tunc* připsání úroků do daňové evidence (odst. 4 na str. 13 a odst. 4 a 5 na straně 14 kasační stížnosti), závěr o tom, že konečná výše úroku byla postavena na jisto až rozhodnutím OFŘ (odst. 5 na straně 13 kasační stížnosti) a závěr o tom, že je třeba rozlišovat důvod vzniku úroku (odst. 2 na straně 16 kasační stížnosti). Tyto závěry jsou však v rozhodnutí krajského soudu řádně odůvodněné. Už samotná skutečnost, že stěžovatel s nimi věcně polemizuje, hovoří v prospěch jejich přezkoumatelnosti. Není pravdou ani to, že by z odůvodnění napadeného rozsudku nebylo seznatelné, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel.

[14] Stěžovatel dále souhrnně dovozoval, že mu žalovaný neměl navýšenou částku úroku ze zadrženého odpočtu na osobní daňový účet předepsat až ke dni právní moci rozhodnutí o odvolání (tedy ke dni 29. 3. 2021), nýbrž tak měl učinit zpětně k datům, ke kterým mu úrok předepsal žalovaný, byť původně v nesprávné výši (24. 4. 2018, 2. 5. 2018 a 9. 5. 2018). Stěžovatel odkázal na § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném v roce 2018, dle kterého měl žalovaný úrok z daňového odpočtu předepsat do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Pokud žalovaný tuto lhůtu nedodržel, dostal se do prodlení. Úrok ve správné výši náležel stěžovateli od počátku, proto mu měl být přiznán v uvedené lhůtě. Zpětnému předepsání úroku zároveň dle stěžovatele nebrání žádné zákonné ustanovení. Závěr krajského soudu je proto nesprávný, vychází-li z předpokladu, že žalovaný nebyl vázán žádnou lhůtou k předepsání úroku. Stěžovatel se domnívá, že postup žalovaného a krajského soudu zasáhl do jeho práv zaručených Listinou základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zároveň sám žalovaný první část úroku ze zadrženého odpočtu předepsal zpětně, proto stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o nesprávnosti tohoto postupu. Žalovaný měl i v ostatních případech postupovat shodným způsobem.

[15] Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že stěžovatel v nedávné době vyvolal sérii soudních sporů s orgány finanční správy, které měly původ v postupném zvyšování přiznaného úroku ze zadrženého odpočtu (včetně nyní řešeného případu). Nejvyšší správní soud se v recentních rozsudcích ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, ze dne 31. 7. 2024, č. j. 6 Afs 17/2024-42, a ze dne 22. 8. 2024, č. j. 9 Afs 27/2024-41, zabýval otázkou, zdali orgány finanční správy pochybily, pokud připsaly rozdíl mezi nově určenou výší úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu a jeho předchozí výší do daňové evidence stěžovatele nikoliv zpětně k prvotnímu vzniku úroku, ale k právní moci rozhodnutí, kterým ke zvýšení došlo. Nejvyšší správní soud vyslovil, že nikoliv.

[16] V souzené věci se stěžovatel domáhá přiznání nároku na úrok dle § 254 daňového řádu (ve znění před i po 1. 1. 2021).

[17] Předně dovozuje, že nezákonnost, která má být kompenzována přiznáním žádaného úroku, spočívá v nepřipsání úroku do daňové evidence ke dni prvního rozhodnutí, kterým byl (v jiné výši) přiznán. Stěžovatelova první argumentační linie se tak do zásadní míry kryje s argumentací, kterou uplatnil ve výše uvedených řízeních, zejm. v řízení

sp. zn. 6 Afs 18/2024. V něm Nejvyšší správní soud – byť s dílčími korekcemi – potvrdil závěry krajského soudu, který vyslovil, že připsání nové výše úroku do daňové evidence ke dni právní moci nového rozhodnutí, nikoliv rozhodnutí prvotních, nepředstavovalo nezákonný zásah. V nyní napadeném rozsudku krajský soud tyto závěry přejal a uvedl, že neshledal-li nezákonný postup správce daně, nemohl ani shledat důvod k přiznání úroku z neoprávněného postupu (srov. bod 20 napadeného rozsudku). Nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu je uvedenými rozsudky zdejšího soudu vázán, přičemž neshledal důvod k předložení věci rozšířenému senátu. Jejich závěry přijímá.

[18] V rozsudku ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39 (dále též „rozsudek 6. senátu“), se zdejší soud stejně jako nyní zabýval zvýšením přiznaných úroků v důsledku rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 3. 2021, č. j. 11342/21/5300-22444-713021. Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„Osobní daňový účet vedený dle § 149 odst. 1 daňového řádu představuje evidenci poskytující přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový subjekt v konkrétní okamžik evidován celkový nedoplatek či přeplatek. Nestanoví-li zákon jinak, změny na osobním daňovém účtu se provádějí s účinky ex nunc“*, (citováno dle právní věty). Nejvyšší správní soud v rozsudku 6. senátu tedy vyložil, že osobní daňový účet představuje co do své podstaty evidenční nástroj, který umožňuje *„v konkrétní okamžik určit, zda má na něm daňový subjekt evidován přeplatek či daňový nedoplatek.“* Podle rozsudku 6. senátu podstata a charakter institutu osobního daňového účtu vylučují, aby se na něm prováděly zpětné zápisy, neboť by tím byla popřena bezprostřednost evidovaných údajů (bod 19 rozsudku 6. senátu).

[19] Ve shodě s rozsudkem 6. senátu je nicméně nutné částečně korigovat závěry krajského soudu v tom rozsahu, že absence povinnosti provádět zpětné zápisy na daňový účet souvisí s tím, jak daňový řád upravuje lhůtu k provedení změny v evidenci. K tomu zdejší soud v rozsudku 6. senátu uvedl: *„V této souvislosti je však zároveň třeba dílčím způsobem korigovat odůvodnění rozsudku krajského soudu, neboť právní úprava předepisování úroku ze zadrženého odpočtu není v tomto ohledu rozhodující. Dle § 254a odst. 4 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) byl správce daně povinen úrok předepsat do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Od 1. 1. 2021 daňový řád již konkrétní lhůtu k předepsání úroku neupravoval. Pro posouzení případu stěžovatelky je nicméně nerozhodné, která právní úprava předepisování úroku ze zadržovaného odpočtu dopadá na její případ. I úprava § 254a odst. 4 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) totiž určovala výhradně lhůtu, v níž byl správce daně povinen úrok ze zadrženého odpočtu předepsat, tedy stanovila pouze, do kdy měl správce daně provést záznam na osobní daňový účet. Dále však již nestanovila, zda mohl být tento záznam do evidence proveden se zpětnými účinky, čehož se domáhá stěžovatelka. Vzhledem k tomu, že daňový řád časové účinky zápisu neupravuje, bylo nutno při řešení této otázky dle Nejvyššího správního soudu vyjít z výše popsané podstaty a charakteru osobního daňového účtu.“*

[20] V souzené věci krajský soud v rozsahu této argumentace uzavřel, že daňový řád nutně nevyžaduje zpětný zápis (zápis s účinky *ex tunc*) do daňové evidence (osobní daňový účet), a neprovedení takového zápisu tak nemůže představovat důvod pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, který je v obou relevantních zněních podmíněn nezákonností na straně správce daně. Nejvyšší správní soud nemůže s ohledem na zcela zřetelné závěry rozsudku 6. senátu (jakož i související judikatury) s tímto závěrem nesouhlasit.

pokračování

[21] V další části kasační stížnosti stěžovatel spatřuje nezákonnost již v prvotním chybném předepsání (určení) výše úroků. Stěžovatel upozorňuje, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS) je účelem a smyslem úroku podle § 254 daňového řádu nahrazení újmy způsobené nezákonným postupem a předcházení „*komplikovaným řízením o náhradu škody*“. Domnívá se, že uvedené východisko nebylo krajským soudem ani žalovaným zohledněno. Ti totiž na souzenou věc aplikovali závěry rozsudku ve věci ERAMET, který není na souzenou věc aplikovatelný. Uvedený rozsudek se zabývá situací, kdy daňový subjekt požaduje úrok podle § 155 z úroku vzniklého dle téhož ustanovení. Stěžovatel však nespatřuje neoprávněné jednání správce daně v tom, že po určitou dobu zadržoval nadměrný odpočet. Stěžovatel neoprávněné jednání správce daně spatřuje v tom, že tento v roce 2018, resp. 2019 (za platnosti právní úpravy účinné do 31. 12. 2020), nezákonně rozhodl především o výši tohoto úroku, což následně vyšlo jednoznačně najevo. Stěžovatel se „správné“ výše úroku domohl až složitým procesním vývojem s odstupem několika let. Podle stěžovatele bylo nutno na jeho věc aplikovat jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, (dále též „rozsudek ve věci Ing. J. J.“), a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, (dále též „rozsudek ve věci Elektrárny Opatovice“).

[22] Nejvyšší správní soud se v nedávném rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č. j. 3 Afs 194/2022-60 (dále též „rozsudek 3. senátu“) zabýval téměř identickou právní a skutkovou situací jako v této věci.

Daňový subjekt požadoval úrok podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 z jistiny, která původně vznikla jako úrok ze zadržení nadměrného odpočtu. Daňovému subjektu byl úrok ve správné výši přiznán až po zásahu Nejvyššího správního soudu, a daňový subjekt tak požadoval úrok podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 jako náhradu újmy za prodlení s výplatou správné výše úroku. Správce daně přiznání úroku odmítl s odkazem na obecný zákaz anatocismu v daňovém právu a rozsudek ve věci ERAMET. Nejvyšší správní soud však argumentaci správce daně nepovažoval za přílehavou a potvrdil zrušující rozsudek Městského soudu v Praze. Dovodil, že rozsudek ve věci ERAMET neobstojí po nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, a nadto jej nelze na danou věc aplikovat pro zásadní skutkové a právní odlišnosti. Podle názoru 3. senátu bylo třeba žadateli vyhovět a požadovaný úrok přiznat.

[23] Optikou uvedeného nelze postupovat jinak ani v nyní projednávané věci. Závěry rozsudku 3. senátu se vztahují k téměř identické právní a skutkové situaci, přičemž vychází z aktuální judikatury Ústavního soudu. Za této situace a v zájmu zachování jednotnosti judikatury nezbylo nyní rozhodujícímu senátu než závěry rozsudku 3. senátu plně převzít i pro nyní projednávanou věc (srov. přiměřeně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, nález Ústavního soudu ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1783/10 atp.) a na základě nich dovodit nutnost zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[24] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) platí, že *dojde-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.

[25] Úrok z neoprávněného jednání správce daně popsany v předešlém odstavci byl s účinností od 1. 1. 2021 nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., který tuto změnu přinesl, se úrok podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní daňový řád ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

[26] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně *a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.*

[27] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že výkladem § 254 daňového řádu, resp. tzv. anatocismem, se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval. Ve stěžijním rozhodnutí – rozsudku ve věci Ing. J. J. – řešil soud otázku, zda je v daňovém řízení obecně přípustné, aby daňovému subjektu náležela částka, která je ve svém důsledku úrokem z úroku (přiznaného dle § 254 odst. 1 daňového řádu) a konstatoval, že za jím posuzované situace vůbec nejde o pravý úrok z úroku, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, tj. je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Ustanovení § 254 daňového řádu zakládá nárok na úrok z prodlení, nastane-li prodlení u správce daně. Prodlévá-li správce daně neoprávněně se zaplacením prvního úroku, musí mít daňový subjekt nárok na (druhý) úrok, jenž je do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně utrpěl.

[28] Na rozsudek ve věci Ing. J. J. pak navázaly rozsudky desátého senátu ve věci Elektrárny Opatovice a rozsudek ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41. Zejména první z nich uznal, že zákaz anatocismu může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít a odkázal přitom na rozsudek ve věci Ing. J. J. a jeho závěr, že § 254 odst. 1 daňového řádu úročení úroků dokonce přímo předpokládá. Zároveň upozornil, že zákaz úročení úroků zákonodárce výslovně vtělil jen do § 253 odst. 3 daňového řádu, který se však vztahuje k úroku z prodlení daňového subjektu (§ 252 daňového řádu), neučinil tak ale v případě § 254 odst. 1 daňového řádu, který se vztahuje ke správci daně, který se dopustil neoprávněného jednání vůči daňovému subjektu. Tyto dva úroky proto není možné zaměňovat a zákonnou úpravu jednoho (zákaz úročení úroku – anatocismu – dle § 253 odst. 3 daňového řádu) mechanicky přenášet do prostředí úroku druhého dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom opět zdůraznil, že s odkazem na použitelná ustanovení daňového řádu nelze nadále lpět na tom, aby úroky nemohly být úročeny. Neoprávněné zadržování částky prvního úroku přirovnal k situaci, v níž by tehdejší stěžovatelka ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo

pokračování

později shledáno nezákonným či nicotným. Prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání. Správce daně, který daňovému subjektu včas nepředepsal úrok z prvotního neoprávněného jednání, nemůže podle soudu spoléhat na to, že se zproští povinnosti hradit další úroky z neoprávněného jednání, které náleží daňovému subjektu ve vztahu k částce pozdě připsaného prvotního úroku.

[29] Na uvedenou judikaturní linii navázal Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23. V něm (srov. bod 40 nálezu) Ústavní soud mj. aproboval závěry rozsudku ve věci Elektrárny Opatovice, ve kterém zdejší soud vyslovil: *„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.“* Z uvedeného nálezu návazně vychází shora rekapitulovaný rozsudek 3. senátu. V něm třetí senát předně dovodil, že rozsudek ve věci ERAMET po uvedeném nálezu Ústavního soudu neobstojí (srov. body 44 až 46 rozsudku). Podle názoru Nejvyššího správního soudu je za situace, kdy orgán finanční správy nezákonně prodléval se zaplacením (prvního) úroku, na který daňovému subjektu vznikl nárok (původně byl přiznán v nezákonné výši), přičemž tato nezákonnost byla odstraněna až změnou rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu, přiznat daňovému subjektu (druhý) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020): *„V nyní projednávané věci správce daně rozhodnutím o výši úroku předepsal první úrok dle § 254a odst. 1 daňového řádu, a ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu se tento úrok oddělil od původní jistiny (původních nadměrných odpočtů). [...] Správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně tří let se zaplacením prvního úroku, na který žalobkyni vznikl nárok (původně byl přiznán v nezákonné výši), a tato nezákonnost byla odstraněna až změnou rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu. V takovém případě 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“,* (srov. bod 52 rozsudku 3. senátu). Pokud v souladu s uvedeným orgán finanční správy nepostupuje, zakládá to důvod pro zrušení rozhodnutí finančního orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení (srov. bod 55 rozsudku 3. senátu, kterým Nejvyšší správní soud aproboval závěr Městského soudu v Praze o nutnosti zrušení napadeného rozhodnutí, kterým byl žalobci odepřen nárok na požadovaný úrok).

[30] V souzené věci se obdobně jako ve věci řešené v rozsudku 3. senátu jedná o situaci, kdy stěžovateli po (oprávněném) prověřování nadměrných odpočtů vznikl nárok na úrok z daňového odpočtu podle tehdy účinného § 254a daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020). Správce daně tento úrok předepsal řadou několika rozhodnutí, avšak v jiné výši, než požadoval stěžovatel. Teprve až v odvolacím řízení, jehož délka činila přibližně tři roky, byl stěžovateli přiznán úrok v požadované výši (lze dodat, že Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že k navýšení úroků následně došlo ještě několikrát, a to po zásahu Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí.) Stěžovatel v souzené věci opakovaně dovozoval nezákonnost na straně správce daně (s výslovným odkazem na § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020), která spočívala v prvotním předepsání úroků ve špatné výši. Žalovaný dovodil, že nebylo možné vyhovět žádosti stěžovatele požadující

přiznání úroku podle § 254 ve znění do 31. 12. 2020, a to z důvodu obecného zákazu anatocismu a podobností s věcí řešenou rozsudkem ve věci ERAMET. Jak však vyplývá z výše uvedené citace rozsudku 3. senátu, takto žalovaný postupovat nemohl. Z rozsudku 3. senátu naopak vyplývá, že žádosti stěžovatele měl žalovaný (podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020) vyhovět. V návaznosti na uvedené proto měl krajský soud v nyní posuzované věci napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, takto však nepostupoval, což bez dalšího vyvolává nutnost zrušení jeho rozsudku.

[31] Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud postavil svůj závěr o nemožnosti přiznat úrok podle aktuálního znění § 254 daňového řádu (účinné od 1. 1. 2021) na úvaze, podle které z uvedeného ustanovení nevyplývá, že by za základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně mohl být považován taktéž pozdě vyplacený úrok z prověřování nadměrného odpočtu. Stěžovatel v kasační stížnosti tyto závěry krajského soudu výslovně nezpochybňuje. S ohledem na dispoziční zásadu ovládající řízení o kasační stížnosti se tak soud touto otázkou nemůže zabývat (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s., usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, nebo rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Pouze v obecné rovině a v zájmu ochrany práv účastníků při současném respektování ekonomie řízení dodává, že důvodová zpráva k relevantní novele č. 283/2020 Sb. uvádí, že úrok z nesprávně stanovené daně podle nové koncepce *„dopadá na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení (tedy při vyměření nebo doměření daně)“*, zatímco *„úrok z vratitelného přeplatku (nový § 253a) přiznává náhradu za pochybení správce daně v platební rovině daňového řízení (nedodržení lhůty pro vrácení, použití či převedení vratitelného přeplatku).“* Ve vztahu k § 253a daňového řádu ve znění po 1. 1. 2021 pak důvodová zpráva uvádí: *„Dále se navrhuje z důvodu jednoznačnosti vymezit pravidlo, které platí též pro úrok z prodlení, tj. že úrok reparující následky prodlení při vyplacení jistiny se netýká souvisejícího příslušenství. Jinými slovy, nevzniká povinnost platit ‚úrok z úroku‘. Jde tedy o promítnutí obecného principu zákazu anatocismu. Úrok z vratitelného přeplatku tak bude vztažen pouze na pozdě vrácený, převedený či použitý vratitelný přeplatek související s platbou daně (např. daň zaplacená ve vyšší částce, daň doměřená na nižší částku, vyúčtování záloh se vznikem přeplatku či přeplatek vzniklý z titulu daňového bonusu) nebo zadržením daňového odpočtu. Naopak pozdě vrácené úroky hrazené správcem daně se tímto úrokem dále neúročí.“*

[32] S ohledem na výše uvedené nemohl Nejvyšší správní soud než rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude postupovat v souladu s výše uvedenými závěry vycházejícími z rozsudku 3. senátu Nejvyššího správního soudu, resp. z nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23 (srov. § 110 odst. 2 a 4 ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, č. j. 4 Ads 89/2011-134).

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel měl ve věci úspěch (na základě jeho kasační stížnosti byl zrušen rozsudek krajského soudu

pokračování

i rozhodnutí žalovaného), náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[34] Náklady stěžovatele v řízení o žalobě tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na soudní zastoupení svým právním zástupcem. Pro určení výše náhrady nákladů spojených s tímto zastoupením se použije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále též „advokátní tarif“). Stěžovateli tak náleží náhrada nákladů za uvedené právní zastoupení ve výši 9 300 Kč za 3 úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky k vyjádření žalovaného z účasti na soudním jednání [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu] a tři režijní paušály po 300 Kč za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. 900 Kč.

[35] Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti pak tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli odměnu ve výši 6 200 Kč za dva úkony právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti a podání ze dne 16. 10. 2024 [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a režijní paušál 600 Kč za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu.

[36] Jelikož je právní zástupce stěžovatele plátcem DPH podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, je část nároku tvořená náklady vynaloženými na právní zastoupení zvýšena o daň 21 % [§ 37 odst. 1, § 47 odst. 1 písm. a), odst. 4 zákona o DPH]. Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v celkové výši 28 570 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Pavla Bürgera, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. listopadu 2024

Tomáš Foltas
předseda senátu