



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. et Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **AGROBET CZ, s.r.o.**  
sídlem Kozinova 1, 290 01 Poděbrady  
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.  
sídlem Sokolovská 5/49, 186 00 Praha

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**  
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, 140 21 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3915605/23/2119-50521-111699,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3915605/23/2119-50521-111699, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta.

## Odůvodnění:

### Vymezení věci

1. Soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou, zdali je možné tzv. „kordárenský úrok“ z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) přiznaný podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) úročit dalším úrokem. Vzhledem k vývoji judikatury přitom dospívá k závěru, že to vyloučeno není.

### Průběh daňových řízení

2. Žalobkyně podala u žalovaného přiznání k DPH za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2015 a leden 2016, v nichž vykázala nadměrné odpočty ve výši 2 612 603 Kč, 2 461 876 Kč, 2 958 167 Kč a 1 559 241 Kč. Následně správce daně zahájil daňové kontroly za tato zdaňovací období. Na jejich základu platebními výměry vydanými dne 18. 7. 2019 vyměřil žalobkyni DPH ve výši nadměrných odpočtů snížených oproti částkám tvrzeným v daňových přiznáních o nepřiznané osvobození od daně z uskutečněných plnění spočívajících v dodávkách řepkového oleje do jiného členského státu (jednalo se o částky 175 487 Kč, 869 424 Kč, 1 016 331 Kč a 777 548 Kč; dále jen „nesporná část nadměrných odpočtů“). Nesporná část nadměrných odpočtů byla žalobkyni vyplacena dne 19. 7. 2019, platební výměry jí byly doručeny dne 22. 7. 2019.
3. Žalovaný následně čtyřmi rozhodnutími ze dne 26. 7. 2019 přiznal žalobkyni za všechna čtyři zdaňovací období úroky z nesporné části nadměrných odpočtů podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, a to ve výši 8 812 Kč, 42 428 Kč, 48 720 Kč a 36 290 Kč.
4. Rozhodnutím ze dne 9. 7. 2020 Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) k odvolání žalobkyně změnilo platební výměry žalovaného ze dne 18. 7. 2019 tak, že žalobkyni vyměřilo DPH ve výši původně tvrzené v daňových přiznáních. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 7. 2020. Přeplatky vzniklé změnou platebních výměrů byly žalobkyni vyplaceny dne 20. 7. 2020.
5. OFŘ k odvolání žalobkyně přezkoumávalo rovněž rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019, kterými byly žalobkyni přiznány úroky z nesporné části daňových odpočtů. OFŘ rozhodnutím ze dne 21. 1. 2021, č. j. 1265/21/5300-21443-702551, změnilo rozhodnutí žalovaného tak, že žalobkyni přiznalo úroky ve výši 670 736 Kč (za zdaňovací období říjen 2015), 602 166 Kč (za zdaňovací období listopad 2015), 680 383 Kč (za zdaňovací období prosinec 2015) a 344 002 Kč (za zdaňovací období leden 2016). OFŘ posuzovalo zvlášť úroky, které žalovaný vyměřil z nesporné části daňových odpočtů, a vedle toho žalobkyni vyměřil zvlášť úroky ze zbylé části nadměrných odpočtů přiznaných žalobkyni dodatečně rozhodnutím ze dne 9. 7. 2020.
6. Zdejší soud však posledně zmíněné rozhodnutí OFŘ zrušil rozsudkem ze dne 27. 9. 2023, č. j. 43 Af 7/2021-67. V důsledku toho OFŘ vydalo rozhodnutí ze dne 1. 11. 2023, č. j. 36052/23/5300-21443-702551, kterým opětovně změnilo rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2019 a přiznalo žalobkyni za jednotlivá zdaňovací období úroky z daňových odpočtů ve výši 1 318 401 Kč, 1 213 931 Kč, 1 415 415 Kč, 731 939 Kč podle pravidel rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014 (dále jen „Kordárna“). Nutno dodat, že v průběhu uvedeného soudního řízení OFŘ vydalo ještě rozhodnutí ze dne 14. 12. 2022

v režimu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobkyně se však vyjádřila, že jí nebyla uspokojena, neboť jí z důvodu rozdílného právního názoru přiznávalo úroky z daňových odpočtů v nižších částkách než konečné rozhodnutí ze dne 1. 11. 2023. Toto rozhodnutí tak nenabylo právní moci a soud k němu nepřihlížel.

7. Žalovaný ve věci žalobkyně rozhodoval též o úrocích z neoprávněného jednání správce daně. Čtyřmi rozhodnutími ze dne 28. 7. 2020 přiznal žalobkyni úroky z neoprávněného jednání správce daně za období od 20. 8. 2019 do 20. 7. 2020 podle § 254 odst. 1 daňového řádu z částek, o které byly jednotlivé nadměrné odpočty za řešená zdaňovací období zvýšeny oproti nadměrným odpočtům původně vyměřeným platebními výměry. OFŘ nejprve odvolání žalobkyně proti těmto rozhodnutím nevyhovělo, avšak po zrušovacím rozsudku zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2022, č. j. 43 Af 14/2021-29, vydalo rozhodnutí ze dne 31. 1. 2023, č. j. 3664/23/5100-41453-712735, kterým žalobkyni přiznal úroky z neoprávněného jednání správce daně ve výši 386 534 Kč (říjen 2015), 252 568 Kč (listopad 2015), 307 981 Kč (prosinec 2015), 123 979 Kč (leden 2016).
8. Podáním datovaným dne 9. 2. 2023 a žalovanému doručeným dne 26. 4. 2023 žalobkyně požádala o vyplacení vyměřených úroků z neoprávněného jednání správce daně na základě posledně jmenovaného rozhodnutí OFŘ, neboť je do uvedeného data neobdržela. Dále žádala vyplacení i přiznaných úroků z daňového odpočtu. Závěrem vznesla požadavek na zaplacení i úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z úroku z daňového odpočtu, a to pro opožděné vyplacení obou zmíněných úroků (*zvýraznění provedeno soudem*). Svůj nárok odvozovala z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 23. 4. 2020, *Sole Mizo*, C-13/18 (dále jen „*Sole Mizo*“).
9. Žalovaný ve sdělení ze dne 12. 5. 2023 č. j. 2998090/23/2119-50521-111699, uvedl, že část žalobkynina podání vyhodnotil jako žádost o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu. Podle něj novelizované znění daňového řádu neupravuje povinnost vracet úroky hrazené správcem daně z úřední povinnosti. Proto rozdíl úroků z daňového odpočtu i neoprávněného jednání správce daně za předmětná zdaňovací období vrátí ke dni 15. 5. 2023.
10. Dne 23. 5. 2023 žalovaný pod č. j. 3210947/23/2119-50521-111699 [a dalšími, jež se liší pouze v 6. a 7. číslici (57, 63 a 72)] vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně z opožděného předepsání části úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný za jednotlivá zdaňovací období žalobkyni předepsal tyto úroky ve výši 1 822 Kč, 1 191 Kč, 1 452 Kč a 585 Kč. K předepsání úroků přikročil, protože rozdíl v úrocích vyměřených rozhodnutími žalovaného ze dne 28. 7. 2020 a rozhodnutím OFŘ ze dne 31. 1. 2023 (viz bod 7 rozsudku) byly na osobní daňový účet žalobkyně předepsány až po uplynutí lhůty v § 254 odst. 3 daňového řádu. Úroky za období po 1. 1. 2021 žalovaný nepřiznal, neboť s nimi již novelizované znění daňového řádu nepočítá.
11. Vyrozuměním rovněž z 23. 5. 2023, č. j. 3211659430/23/2119-50521-111699 (dále jen „vyrozumění ze dne 23. 5. 2023“), žalovaný sdělil žalobkyni, že nevyhověl žádosti na vyplacení úroku z úroku z daňového odpočtu, neboť s odkazem na judikaturu dovodil, že takový nárok žalobkyni nevznikl.
12. Proti vyrozumění ze dne 23. 5. 2023 podala žalobkyně námitky, podle kterých postupoval žalovaný nezákonně, pokud jí nevyplatil požadovaný tzv. druhý úrok, na který jí vznikl nárok tím, že žalovaný opožděně (až na základě rozhodnutí správních soudů) vyplatil úroky

vzniklé v důsledku protiprávního zadržování nadměrného odpočtu DPH. Nezákonost postupu správce daně (a to jak při zadržování nadměrného odpočtu v jeho sporné i nesporné části, tak při vymáhání prvního úroku, na který žalobkyni vzniklo právo) byla opakovaně konstatována rozhodnutími správních soudů. Žalovaný v rozporu s žádostí žalobkyně zredukoval její obsah jen na žádost o úrok z opožděně vyplaceného úroku z daňového odpočtu, byť žalobkyně (*v námitkách mylně označena jako správce daně – pozn. soudu*) explicitně požadovala též úrok z opožděně vyplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně zpochybnila i interpretaci rozsudku *Sole Mizo*.

13. Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3915605/23/2119-50521-111699 (dále jen „napadené rozhodnutí“), námitku zamítl. V odůvodnění odkázal na několik rozhodnutí NSS, dle nichž je správce daně povinen přiznat daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z úroku z neoprávněného jednání správce daně, který nebyl včas předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu. Předmětem tohoto nároku však není úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Žalovaný dále nesouhlasil, že by obsahem prvostupňového rozhodnutí bylo i sdělení o nevyhovění žádosti o vyplacení úroku z opožděně předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně. V této části bylo žalobkyni naopak vyhověno. Žalovaný tudíž žádost ani nijak neredukoval. K interpretaci rozsudku SDEU ve věci *Sole Mizo* žalovaný konstatoval, že jím zastávaný výklad vycházející z rozsudku NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. (dále jen „*ERAMENT Trading*“), potvrdil Ústavní soud v usnesení ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 3151/21.

### Žaloba

14. Žalobkyně se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s.
15. Konkrétně namítá, že žalovaný věc posoudil nesprávně. Není pravdou, že by se SDEU ve věci *Sole Mizo* nezabýval otázkou úročení opožděně vyplaceného úroku z daňového odpočtu. V bodech 48 a 49 SDEU mimo jiné řeší důsledky opožděné výplaty úroků z opožděně vyplaceného nadměrného odpočtu. Judikaturu SDEU je přitom nutno aplikovat v jejím širším kontextu. Žalobkyně tvrdí, že plátce, kterému je po nepřiměřeně dlouhou dobu zadržován nadměrný odpočet, musí obdržet plnou kompenzaci finančních rizik, které po dobu prověřování nesl, přičemž tato rizika mu musejí být kompenzována včas vyplaceným úrokem ze zadržovaného odpočtu. Vznik nároku na úrok není sankcí za zaviněné protiprávní jednání správce daně, nýbrž reflexí objektivní skutečnosti, že daňový subjekt po určitou dobu nemůže disponovat s finančními zdroji, které mu po právu náležejí.
16. Žalobkyně uvádí, že je třeba rozlišovat mezi anatocismem (*placení úroků z úroků – pozn. soudu*) a úrokem vzniklým protiprávním jednáním správce daně, který včas nevyplatí pohledávku vzniklou plátcí daně v důsledku narušení daňové neutrality, k němuž došlo opožděnou výplatou nadměrného odpočtu. V projednávané věci jde o výplatu druhého úroku, jehož podstata vzniku nespočívá v samotném zadržování nadměrného odpočtu, nýbrž v tom, že žalovaný protiprávně nevyplatil žalobkyni úroky včas. Žalovaný svým jednáním snížil účinnost finanční kompenzace za hospodářskou zátěž, kterou žalobkyně nesla nepřiměřeně dlouhým prověřováním oprávněnosti nároku na odpočet. Na jednání žalovaného je proto nutné nahlížet též prizmatem zásad neutrality DPH, jakož i efektivitu práva Evropské unie (dále jen „EU“).
17. Výše uvedené se *a fortiori* uplatní ve vztahu k té části nároku žalobkyně vzniklé v souvislosti se zadržovanou nespornou částí nadměrného odpočtu. Žalovaný totiž od samého počátku

prověřoval jen část nadměrného odpočtu, aniž by žalobkyni uvolnil alespoň tu jeho část, o jejíž existenci nebylo sporu. Protiprávnost postupu žalovaného konstatovaly správní soudy i SDEU. Podle žalobkyně je (první) úrok vzniklý z důvodu opožděně vyplacené nesporné části nadměrného odpočtu svou podstatou sankčním úrokem z neoprávněného jednání správce daně, jehož opožděná výplata podléhá druhému úroku ve smyslu rozsudku *ERAMENT Trading*. Ustanovení § 254 daňového řádu musí být interpretováno extenzivně. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně proto vzniká i tehdy, nemůže-li daňový subjekt s finančními prostředky disponovat proto, že mu nadměrný odpočet v důsledku protiprávního jednání správce daně nebyl vyměřen. I pokud by soud dospěl k závěru, že tento eurokonformní extenzivní výklad § 254 odst. 1 daňového řádu není možný, je nutné přistoupit k přímé aplikaci směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) ve spojení se zásadami neutrality a rovnocenného účinku.

18. Žalobkyně v posledku poukazuje na porušení ústavně zaručeného základního práva na ochranu majetku, neboť jí nebyl přiznán žádný úrok (žalobkyně tuto část žaloby spojuje s úrokem z úroku z neoprávněného jednání správce daně) za období následující po 1. 1. 2021, ačkoli k výplatě úroků došlo až s odstupem dalších více než dvou let (v květnu 2023). Pokud žalovaný nepřiznal žalobkyni přiměřenou kompenzaci újmy vzniklé tím, že v důsledku protiprávního jednání žalovaného nemůže disponovat s majetkem, protiústavně zasáhl do jejích práv. Jelikož pohledávka žalobkyně byla v době jejího vzniku úročena, zrušení úročení představuje nepřiměřený zásah do jejího práva na ochranu právní jistoty a legitimních očekávání. Přístup žalovaného je rovněž v rozporu s právem EU.

#### Vyjádření k žalobě

19. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Nikterak nerozporuje, že podle výkladu čl. 183 směrnice o DPH má být daňovému subjektu přiznána dostatečná kompenzace za to, že musí strpět nepřiměřeně dlouhé prověřování uplatněného nároku na nadměrný odpočet. Prostředkem k dosažení tohoto cíle však nemá být přiznání „druhého úroku“, respektive úroku z úroku z daňového odpočtu, jak výslovně potvrdil NSS v rozsudku *ERAMENT Trading*. Žalovaný nevidí důvod se od uvedeného rozhodnutí odchylovat. Pokud by se daňový subjekt domníval, že náhrada újmy poskytnutá prostřednictvím úroků byla nižší, než kolik činí skutečná škoda, může se náhrady škody domáhat ve zvláštním řízení. V nyní posuzované věci je zřejmé, že prověřování nároku na nadměrný odpočet bylo žalobkyni kompenzováno v souladu s judikaturou a v dostatečné výši. Žalobkyně nepodkládá tvrzení o nedostatečné kompenzaci.
20. Daňový řád výslovně neupravuje problematiku anatocismu u úroků z nadměrného odpočtu. Chybějící úpravu však nelze brát za povolení tohoto institutu. Bez zákonného zmocnění by žalovaný překročil své kompetence. Žalovaný shodně jako v napadeném rozhodnutí odkazuje a shrnuje závěry usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 3151/21. Dále žalovaný argumentuje, že čl. 183 směrnice o DPH upravuje pouze rámec procesních pravidel pro nakládání s nadměrným odpočtem, nikoli úročení úroků. Žalovanému není ani známa judikatura SDEU, která by se problematikou anatocismu explicitně zabývala. Ve věci *Sole Mizo* SDEU řešil úročení zadržovaného nadměrného odpočtu, nikoli otázku anatocismu.
21. K další části žaloby žalovaný uvádí, že zálohu na daňový odpočet upravuje daňový řád až s účinností zákona č. 283/2020 Sb. Též podle rozsudku NSS ze dne 11. 5. 2017, č. j. 6 Afs 264/2016-44, nebylo možné částečný či mezitímní platební výměr vydat. Možnost vrátit nespornou část nadměrného odpočtu dovedl až SDEU v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, ve věci

*AGROBET CZ*, C-446/18. V době, kdy byla prováděna daňová kontrola, proto žalovaný nejednal svévolně, ale naopak v souladu s principem právní jistoty a legitimních očekáváníí.

22. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením, že by žalobkyně byla protiústavně dotčena na právu na ochranu majetku, pokud je od 1. 1. 2021 zakotven zákaz anatocismu v § 253a daňového řádu. Poukazuje přitom na možnost domoci se náhrady škody jinými cestami. Žalovaný postupoval podle platné a účinné právní úpravy, která anatocismus nepřipouští. V legislativním procesu byl posouzen i soulad této právní úpravy s ústavním pořádkem a právem EU.

#### **Replika žalobkyně**

23. V replice žalobkyně tvrdí, že se vyjádření žalovaného dílem mívá s podstatou žalobní argumentace a dílem svědčí v její prospěch. Jelikož je její argumentace opřena o unijní právo, lze stěžít pokládat za rozhodující obsah usnesení Ústavního soudu, které se ústavní stížností meritorně nezabývalo. Žalovaným uváděný rozsudek SDEU ze dne 7. 9. 2023, *Michael Schütte*, C-453/22, žalobu podporuje, neboť vyjadřuje obecnou zásadu unijního práva, z níž plyne, že je-li stát v prodlení s výplatou peněžitého plnění jednotlivci v rozporu s unijním právem, musí být neoprávněně zadržovaná částka vyplacena i s úrokem, a to nezávisle na případném nároku na náhradu škody. Není důvod, proč by tato zásada neměla být vztažena i na opožděnou výplatu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalobkyně opakuje, že označovat její právo na druhý úrok za anatocismus je zavádějící. Žalobkyně pochybuje i o dobré víře žalovaného, neboť zůstal nečinný i poté, co o nezákonnosti jeho počínání autoritativně rozhodl Krajský soud v Praze. Adekvátní reakcí by bylo promptně vyplatit úrok ve správné výši, nikoli jen jeho marginální část. Argumentace žalovaného k použitelnosti § 253a daňového řádu je mimoběžná, neboť žalobkyně namítala rozpor právní úpravy s ústavním pořádkem a unijním právem. Jelikož dle žalobkyně těžiště sporu spočívá ve výkladu práva EU, navrhuje položení předběžné otázky SDEU.

#### **Duplika žalovaného**

24. V duplice žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48 (dále jen „ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ“), který shledal právní úpravu § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, v souladu s právem EU.

#### **Triplika žalobkyně**

25. V triplece žalobkyně argumentuje, že NSS v rozsudku ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ primárně řešil, zda výše úroku z daňového odpočtu podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 odpovídá požadavkům evropského práva, nikoli úrok z úroku jako způsob valorizace prvního úroku. Dále žalobkyně poukazuje na recentní vývoj judikatury NSS v důsledku nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23 (dále jen „QANTO“). V něm Ústavní soud odmítl závěry rozsudku *ERAMENT Trading* a naopak přitakal rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 (dále jen „rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017-36“).

#### **Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu**

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud posoudil žalobu v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s). Vady, k nimž byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

27. Ve věci nařídil soud k žádosti žalobkyně ústní jednání, z něhož se ale žalovaný omluvil, na což zareagovala žalobkyně sdělením, že na jednání již netrvá. Jelikož nebylo třeba provádět ani dokazování, neboť si soud vystačil s obsahem správního spisu, rozhodl soud o věci podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez ústního jednání.

### Posouzení žaloby soudem

28. Před posouzením věci samé soud pokládá za nutné vyjasnit, co tvoří předmět soudního přezkumu. Žalobkyně se bránila námitkami proti vyrozumění ze dne 23. 5. 2023, jímž žalovaný nevyhověl části uplatněné žádosti na výplatu úroku z úroku z daňového odpočtu. Napadené vyrozumění se však netýkalo ostatních vznesených nároků žalobkyně (viz bod 8 výše). Žalovaný totiž jednak sdělením ze dne 12. 5. 2023 informoval o výplatě rozdílu úroků z daňového odpočtu a úroků z neoprávněného jednání správce daně ke dni 15. 5. 2023 a jednak čtyřmi vyrozuměními ze dne 23. 5. 2023 žalobkyni zpravil o předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně z opožděného předepsání části úroku z neoprávněného jednání správce daně na DPH za jednotlivá zdaňovací období. Proti těmto úkonům žalovaného ale žalobkyně námitky neuplatnila.
29. V napadeném rozhodnutí se proto žalovaný správně zabýval pouze tím, zdali žalobkyni vznikl nárok na úrok z úroku z daňového odpočtu. Tím byl vymezen i rámec, v němž se soud může při přezkumu napadeného rozhodnutí „pohybovat“, neboť podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí, tj. zabývá se toliko otázkami, které byly pro napadené rozhodnutí rozhodné a které byly předmětem příslušného řízení před žalovaným.
30. Soud činí tuto úvodní poznámku, neboť žalobní námitky směřují i proti postupu žalovaného ve vztahu k požadavku žalobkyně na výplatu úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Jelikož ale tato část žádosti žalobkyně byla žalovaným posouzena samostatně a s vyústěním ve vyrozuměních ze dne 23. 5. 2023, proti nimž byly přípustné námitky podle § 251a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, mohla žalobkyně tyto námitky uplatnit. Jelikož tak ale neučinila, nemůže se se související žalobní argumentací zabývat ani soud. Žalobní body týkající se nepřiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce v období po 1. 1. 2021 jsou proto mimoběžné s předmětem řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí. Soud je tudíž věcně nevypořádal.
31. Soud tedy přistoupil k posouzení sporu mezi účastníky spočívajícím v tom, zdali žalobkyni náleží úrok z úroku z daňového odpočtu, který byl žalobkyni přiznán za celé období podle § 155 odst. 5 daňového řádu *per analogiam* v souladu s pravidly vymezenými v rozsudku *Kordárna* (k tomu viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2023, č. j. 43 Af 7/2021-67, jenž řešil nárok žalobkyně na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu).
32. Žalovaný s odkazem zejména na rozsudek ve věci *ERAMENT Trading* a následnou judikaturu uzavřel, že úrok z úroku z daňového odpočtu (ať už podle § 155 odst. 5 či § 254a odst. 1 daňového řádu) pro obecný zákaz anatocismu (úročení úroků) nevzniká.
33. Vzhledem k nastalému judikатурnímu vývoji soud konstatuje, že uvedený závěr žalovaného nebyl správný. Nosné důvody rozsudku ve věci *ERAMENT Trading* totiž byly zpochybněny nálezem Ústavního soudu ve věci *QANTO*.
34. Ústavní soud sice rozhodoval ve věci, v níž šlo o nárok stěžovatelky na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nicméně spornou byla pouze otázka, zda tento nárok existuje i za období před účinností zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále

jen „občanský zákoník“), tedy před 1. 1. 2014. S ním, resp. konkrétně s větou druhou § 1806, totiž správní orgány i správní soudy spojovaly použití analogie *iuris* při dovozování nároku na úrok z úroku ve finančním právu, a to oproti do té doby preferovanému principu zákazu anatocismu.

35. Byť se případ projednávaný Ústavním soudem striktně vzato týkal nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně, kdežto ve věci žalobkyně žalovaný nepřiznal úrok z úroku z daňového odpočtu, vyslovil Ústavní soud závěry, které mají rovněž v této věci přímý dopad. Pro větší srozumitelnost však soud nejprve shrnuje dosavadní judikaturu k úrokům z úroků v daňovém právu.
36. Ta byla původně k této možnosti zcela odmítavá. V rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, č. 2384/2011 Sb. NSS, s ohledem na požadavek bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu NSS uvedl, že princip zákazu anatocismu platný tehdy v soukromém právu je platný i v právu daňovém. Tyto závěry však byly vysloveny ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v návaznosti na tehdejší civilněprávní úpravu.
37. NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 však připustil přiznání úroku ze zadržovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, jelikož nejde o pravý úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku, neboť částka prvotního úroku „vykryštovala“, je dána pevnou částkou a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. NSS proto dovedl, že žalobce *de facto* pouze žádal, aby mu byl přiznan úrok z jedné konkrétní jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Lze přitom považovat za do jisté míry nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. NSS se vypořádal i s dřívější judikaturou, když vysvětlil, že jde o odlišnou situaci než ve věci rozhodované pod sp. zn. 1 Afs 80/2009. V ní totiž řešil přiznání postupně přirůstajícího příslušenství daně, resp. šlo o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního, přičemž primárně šlo ve věci o výklad pojmu daňový přeplatek uvedený v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tehdy byla aplikována judikatura a doktrína, která se týkala otázky braní úroků z úroků, které však ve věci sp. zn. 2 Afs 148/2017 nebylo možné dle NSS použít.
38. Na posledně zmíněný rozsudek navázal NSS rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, (dále jen „*Elektrárny Opatovice*“). V něm NSS uznal, že zákaz anatocismu může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít. Odkázal přitom na rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017-36 a jeho závěr, že § 254 odst. 1 daňového řádu úročení úroků dokonce přímo předpokládá. NSS 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 však 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. NSS přitom opět potvrdil, že s odkazem na použitelná ustanovení daňového řádu nelze nadále lpět na tom, aby úroky nemohly být úročeny.
39. Ústavní soud v nálezu *QANTO* dodal, že NSS ve věci *Elektrárny Opatovice* jen jako na doplňující argument reagující na odchýlení rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 od dřívější judikatury poukázal na „rozplynutí“ se nosného argumentu rozsudku ve věci sp. zn. 1 Afs

80/2009, který se odvolával na potřebu zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, právě přijetím nové právní úpravy - tzn. § 1806 občanského zákoníku.

40. NSS následně v rozsudku *ERAMENT Trading* rozhodoval o nároku tamní žalobkyně na úrok z úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V tomto případě se dle NSS uplatní zákaz anatocismu. Za stěžejní důvod, pro který dříve potvrdil možnost úročení prvního přiznaného úroku, označil novou soukromoprávní úpravu po účinnosti občanského zákoníku. Ten sice úroky z úroku připouští, avšak pouze za výjimečných okolností. Přípustnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 občanského zákoníku je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 daňového řádu. Tyto úvahy se však bez dalšího neuplatní na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS konstatoval, že zde paralelu s § 1806 občanského zákoníku nelze vůbec učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny.
41. Ústavní soud ve věci *QANTO* však s touto interpretací předchozí judikatury nesouhlasí. Podle něj NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36, „jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Odmítl nadto, že by šlo materiálně o „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrytizovala“, je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období; bod 42), a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Proto tehdy Nejvyšší správní soud nevázal a ani nemusel vázat své závěry na účinnost nové právní úpravy soukromého práva, neboť se dle jeho názoru o anatocismus vůbec nejednalo, případně byl jeho zákaz prolomen právě ustanovením § 254 daňového řádu.“ Ústavní soud nepovažoval rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017-36 za odklon od ustálené judikatury, „neboť se s předchozí judikaturou dostatečně vypořádal, a to jednak poukazem na skutkovou odlišnost věci, jednak na existenci nové právní úpravy daňového řádu. Právě to označil za důvody, proč na ní nelze dále setrvávat.“ Ústavní soud tedy nepřisvědčil, že „klíčovým důvodem pro překonání nosných závěrů rozsudku č. j. 1 As 80/2009-45, a tedy i zákazu anatocismu, rozsudkem č. j. 2 Afs 148/2017-36 či č. j. 10 Afs 382/2020-51, byla právě rekodifikace soukromého práva, neboť tomu tak ve skutečnosti nebylo (právně ani skutkově).“ (viz body 32, 34 a 35 citovaného nálezu).
42. Z výše uvedeného shrnutí je patrné, že Ústavní soud odmítl závěry rozsudku *ERAMENT Trading*, že zákaz anatocismu v daňovém právu byl podle dřívější judikatury NSS prolomen na základě analogické aplikace § 1806 občanského zákoníku. Naopak se Ústavní soud odkazoval a připomínal dle jeho slov „jednoznačné závěry“ rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36. Z toho důvodu nadále podle zdejšího soudu neobstojí rozdílný přístup daňových orgánů a soudů k přiznávání úroků z úroků z neoprávněného jednání správce daně a z daňového odpočtu.
43. Rozsudek *ERAMENT Trading* a navazující rozhodnutí vycházely z toho, že úrok dle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím, což 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 představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, tedy takříkajíc „cenu peněz“ zadržovaných správcem daně. Nejde tedy

o úrok z „protiprávního činu“ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu (viz bod 32 rozsudku *ERAMENT Trading*).

44. Nicméně, jak konstatoval Ústavní soud, nezaložil NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 možnost přiznat úroky z úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu na analogii s občanským zákoníkem. Podle názoru NSS v dané věci ve své podstatě vůbec nešlo o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykryštovala“, byla ohraničena a dána pevnou částkou v určité výši (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Nejde o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního (bod 42 rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36).
45. Soud nespátřuje důvod, proč by se tyto závěry neměly uplatnit též ve vztahu k prvotnímu úroku podle § 155 odst. 5, případně § 254a odst. 1 daňového řádu. Pokud správce daně v rozporu se zákonem včas nevyplatí úrok, ať již podle § 155 odst. 5, § 254 odst. 1 či § 254a odst. 1 daňového řádu, na nějž má daňový subjekt právo, vzniká nezákonné prodlení, a to bez ohledu na to, jakou povahu měl původně zadržovaný úrok (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, č. j. 10 Af 3/2018-48, bod 33). I v případě tzv. kordárenského úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu částka nakonec „vykryštovala“, její výše je pevně určena, a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Důvod vzniku jistiny, z níž se první úrok počítá, proto dle soudu již není podstatný. I nadále platí, že úrok z daňového odpočtu a úrok z neoprávněného jednání správce daně mají rozdílný účel, avšak z hlediska následného prodlení správce daně s jejich výplatou nemá tento rozdíl pro daňový subjekt význam. Správce daně je v prodlení s výplatou určité částky, která daňovému subjektu po právu náleží. Není-li možnost přiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně vázána na analogickou aplikaci občanského zákoníku, není odlišný přístup k úroku z úroku z daňového odpočtu ospravedlnitelný.
46. Právě v tomto ohledu žalobkyně argumentuje, neboť uvádí, že se dožaduje tzv. druhého úroku, jehož podstata spočívá právě v tom, že žalovaný protiprávně nevyplatil včas úroky, na něž žalobkyni vznikl nárok. Ve světle rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 musí soud žalobkyni v obecné rovině přisvědčit. Žalovaný se nezabýval tím, zdali byly naplněny konkrétní podmínky pro přiznání druhého úroku, protože se k nim nemůže vyslovit ani soud. To bude věcí až dalšího řízení.
47. Dále lze připomenout, že Ústavní soud z rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 dovozoval, že podle NSS se v takovém případě o anatocismus vůbec nejedná, případně je jeho zákaz prolomen právě § 254 daňového řádu. Podle Ústavního soudu by závěru, že se za takové situace zákaz anatocismu neuplatní, „svědčil i výslovný zákaz anatocismu v § 253 odst. 3 daňového řádu, který však právě v § 254 vysloven není.“ (bod 36 nálezu ve věci *QANTO*). Daňový řád přitom zákaz anatocismu nezakotvuje ani v případě úroků z daňového odpočtu. Již v rozsudku *Elektrárny Opatovice* NSS potvrdil, že nelze zákonnou úpravu jednoho institutu (úroku z prodlení) mechanicky přenášet do prostředí toho druhého (úroku z neoprávněného jednání správce daně) (srov. bod 16 rozsudku *Elektrárny Opatovice*), protože § 253 odst. 3 daňového řádu nelze argumentovat ve prospěch obecného zákazu anatocismu v daňovém řádu.
48. Pokud žalovaný odkázal na možnost žalobkyně požadovat náhradu škody 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, pročež není nutné kompenzaci vystavět na institutu úroku z úroků, připomíná soud bod 29 rozsudku ve věci *Elektrárny Opatovice*: „Pokud by se stěžovatelka musela domáhat náhrady újmy výlučně tímto způsobem, NSS by popřel vlastní smysl § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, jímž je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla ‚pokrýt‘ právě výše daného úroku“ (rozsudky ze dne 22. 12. 2015, č. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, *SLOT Group*, či 3 Afs 12/2017, *C-Energy Planá*, bod 39). Nynější situaci není třeba odlišovat od situace, kdy vzniká „první“ úrok z neoprávněného jednání správce daně. Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb. (k tomu srov. § 254 odst. 6 daňového řádu).“

49. Soud pro úplnost dodává, že závěry nálezu ve věci *QANTO* vyložil zcela shodně jako zdejší soud i NSS v nedávném rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č. j. 3 Afs 194/2022-60. Přitom se zabýval uplatněným nárokem na úrok z úroku z daňového odpočtu (obdobně jako se zde domáhá žalobkyně), přičemž uzavřel, že „[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). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku druhého senátu vykrytizovala částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet žalobkyně. Došlo tedy ke vzniku nové jistiny daňového přeplatku *sui generis*, která již nadále nesledovala osud hlavní jistiny, tedy 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.“ (viz bod 52 citovaného rozsudku).
50. Poukázal-li žalovaný ve svém podání ze dne 27. 9. 2024 na to, že v době vydání napadeného rozhodnutí postupoval v souladu s tehdejší judikaturou, soud odkazuje na myšlenku tzv. incidentní retrospektivity působení judikatury. Tento princip znamená, že nová judikatura se užije jak v konkrétním řízení, v němž byla zformulována, tak i v dalších řízeních, která mají základ v minulosti, ale ještě nebyla pravomocně skončena nebo (což se týká přezkumu správních rozhodnutí u správních soudů) o jejich předmětu ještě probíhá či bude probíhat soudní řízení (srov. k tomu např. i náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, *Maleč*; dále rozsudek NSS 20. 7. 2017, č. j. 10 Afs 261/2016-37). Jelikož v tomto podání žalovaný rovněž sdělil, že mu je judikurní vývoj, jenž má vliv na tuto věc, znám, nezasílal soud tripliku žalobkyně žalovanému k dalšímu vyjádření, neboť by to již bylo nadbytečné.
51. Žalobkyně dále založila žalobní argumentaci zejména na rozsudku SDEU ve věci *Sole Mizo*. Než se soud vyjádří konkrétně k tomuto rozhodnutí, činí několik poznámek.
52. Předně soud nepovažoval za nutné předkládat SDEU předběžné otázky, které navrhovala žalobkyně. Z dosavadní judikatury totiž plynou jasná východiska, dle nichž lze nynější případ posoudit.
53. Z rozhodnutí SDEU vyplývá, že i když členské státy mají určitou volnost při stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, nesmí tyto podmínky narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně

zatižena touto daní. Tyto podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit dosáhnout za adekvátních podmínek uspokojení celé pohledávky vzniklé z nadměrného odpočtu. Z toho plyne, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani obnášet jakékoliv finanční riziko. Je-li nadměrný odpočet DPH osobě povinné k dani vrácen po uplynutí přiměřené lhůty, vyžaduje zásada neutrality systému DPH, aby finanční ztráty, které osobě povinné k dani vznikly v důsledku nemožnosti disponovat danou částkou, byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Při neexistenci právní úpravy na úrovni EU přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být úroky z prodlení uhrazeny, zejména sazbu a způsob výpočtu těchto úroků, avšak při dodržení zásady daňové neutrality (srov. např. rozhodnutí SDEU ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, ze dne 24. 10. 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, ze dne 21. 10. 2015, *Kovozber*, C-120/15). Členské státy jsou oprávněny za účelem zajištění náhrady stanovit prostřednictvím pravidel, jež jsou pro daňovou správu snadno použitelná a kontrolovatelná, paušální úroky z prodlení, přičemž odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta (srov. bod 36 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, *Nidera*, C-387/16).

54. K výši úroku ze zadržovaného odpočtu se pak vyjádřil SDEU v účastníky odkazovaném rozsudku *Sole Mizo* na podkladě hodnocené maďarské právní úpravy. Zmíněná hlavní otázka tohoto rozsudku není pro projednávanou věc podstatnou (spor zde není o výši sazby úroku z nadměrného odpočtu), SDEU nicméně řešil i další problém – ztrátu hodnoty vypláceného úroku, který může mít význam i v nynějším případě.
55. Analýzou tohoto rozhodnutí se zevrubně zabýval NSS ve věci ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, přičemž jej vykládal i ve spojení se stanoviskem generálního advokáta. Ta totiž obecně hrají při výkladu rozsudků SDEU značnou roli, byť nejsou právně závazná. V rozsudku *Sole Mizo* se SDEU navíc se stanoviskem generálního advokáta ztotožnil, což jeho důležitost dále zvyšuje (viz bod 24 odkazovaného rozsudku NSS).
56. Z rozsudku ve věci ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ lze s významem pro projednávanou věc citovat následující pasáž z bodu 31: *„Maďarská úprava stanovila, že se nadměrný odpočet úročil po dobu jeho zadržování. Respektive stanovila, že se nadměrný odpočet úročil ode dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty do dne uplynutí lhůty pro podání následného daňového přiznání, nicméně, jak již bylo uvedeno, dle bodu 66 stanoviska se případný nevrácený nadměrný odpočet převáděl do dalšího zdaňovacího období. Maďarská úprava však neupravovala úrok, který by nahradil daňovému subjektu ztrátu hodnoty peněz samotného přirostlého úroku (bod 75 stanoviska). Stanovila až úrok z prodlení, který počal běžet uplynutím 45denní lhůty od přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2011 (bod 78 stanoviska). Nicméně jistina mohla být uhrazena již dávno před tímto datem (bod 79 stanoviska). Po uhrazení jistiny se pak dle maďarské úpravy nepoužil žádný úrok, který by zajistil náhradu za snížení hodnoty peněz samotného úroku (tedy samotné „škody“, bod 81 stanoviska bod 48 rozsudku). Soudní dvůr tak výslovně uvádí: „délka období mezi dnem, ke kterému byla stanovena částka úroků z nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH [...] a dnem skutečného zaplacení těchto úroků, se v případě těchto dvou podniků pohybovala mezi pěti až přibližně jedenácti lety, přičemž co se tohoto období týče, je patrné, že u něj nebyl stanoven žádný úrok, který by osobě povinné k dani nahradil škodu způsobenou měnovým znehodnocením postihujícím hodnotu příslušné částky, které nastalo v důsledku plynutí času“ (bod 48 rozsudku). Onou částkou, kterou mělo postihnout měnové znehodnocení, se tedy myslí samotný úrok. Generální advokát v poznámce pod čarou 42 svého*

*stanoviska doplňuje, že důvodem, proč takový úrok v Maďarsku chyběl, je pravděpodobně § 165 odst. 2 maďarského daňového řádu. Ten stanovil, že „poplatek za prodlení sám o sobě nemůže vést k uložení poplatku za prodlení“ (poznámka NSS: pravděpodobně se jedná o určitý zákaz anatocismu – úroků z úroků). Generální advokát ve stejné poznámce pod čarou doplňuje, že pokud by mělo být dané ustanovení takto vykládáno, bylo by v rozporu s unijním právem.“*

57. NSS v následujícím odstavci doplnil, že *„druhý řešený problém (ztráta hodnoty vypláceného úroku) je zapříčiněn specifiky situace v Maďarsku. Řešily se totiž nadměrné odpočty, které byly zadržovány mezi roky 2005 až 2011. Úroky na těchto zadržovaných odpočtech však byly vypláceny až s odstupem 5-11 let (bod 48 rozsudku). Vyplácené úroky tak skutečně (pokud již nebyly dále nijak úročeny) mohly ztratit podstatnou část své reálné hodnoty. Soudní dvůr se proto musel zabývat i úročením samotného úroku.“*
58. NSS následně v bodě 33 uzavřel, že z rozsudku *Sole Mizo* mimo jiné plyne, že pokud je úrok na zadržovaném nadměrném odpočtu vyplácen s časovým odstupem od vrácení samotného nadměrného odpočtu, musí být úrok valorizován (tedy zvýšen o inflaci, k níž mezitím došlo).
59. Soud dodává, že tento požadavek vyplývá ze závěru SDEU v bodě 51 rozsudku *Sole Mizo*, dle něž *„unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovacího období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků.“* (zvýraznění doplnil zdejší soud).
60. Z rozsudku *Sole Mizo* tudíž vyplývá, že je třeba se zabývat tím, zda úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu neztratil na své reálné hodnotě v důsledku inflace, pokud je vyplácen později než samotný nadměrný odpočet. Přitom ale dle soudu nelze odhlížet od skutkových okolností, za nichž byly uvedené závěry vysloveny. Jak je výše citováno, SDEU se úročením samotného úroku musel zabývat, neboť zadržované odpočty byly v Maďarsku vypláceny až s odstupem 5-11 let, pročez měnové znehodnocení úroků mohlo být za tu dobu značné. Pokud ano, ztráta způsobená inflací by měla být daňovému subjektu v souladu se zásadou efektivity a neutrality kompenzována.
61. Shrnutá judikatura SDEU proto podporuje výše vyslovené závěry ohledně přípustnosti úročení úroků z nadměrného odpočtu. Prostřednictvím tohoto nástroje totiž lze docílit případné náhrady měnového znehodnocení. Soud nicméně připomíná, že podle rozsudku SDEU ze dne 28. 2. 2018, *Nidera*, C-387/16, může být odškodnění v podobě úroků v konkrétních případech vyšší nebo i nižší než skutečná ztráta. Není proto třeba trvat na tom, aby kompenzace v podobě úroku z úroků z nadměrného odpočtu dosáhla přesně výše ztráty způsobené inflací. Přihlížet lze i k samotné sazbě úroku z nadměrného odpočtu, neboť se z rozsudku *Sole Mizo* podává, že úrok na zadržovaném nadměrném odpočtu musí pokrývat úrok na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům (viz bod 33 rozsudku ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ). Pokud by však jeho výše byla vyšší (než vyžadují zásady daňové neutrality a efektivity), není vyloučeno, aby již sama o sobě kompenzovala

případné budoucí měnové znehodnocení minimální částky, které se daňovému subjektu musí v souladu s principy práva EU dostat.

62. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 3151/21, jímž byla odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku NSS ve věci *ERAMENT Trading*. Ústavní soud konstatoval, že v rozsudku *Sole Mizo* nenachází oporu pro přiznání úroku z úroků z nadměrného odpočtu. V tomto ohledu však soud odkazuje na zevrubnou analýzu rozsudku *Sole Mizo* provedenou NSS ve věci ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ. Z něj jednoznačně plyne, že daňový subjekt má za určitých okolností právo na valorizaci úroku z úroků z nadměrného odpočtu, pokud by ten v důsledku opožděné výplaty a inflace ztratil na reálné hodnotě. Žalobkyně rovněž přílehlavě poukazuje na skutečnost, že Ústavní soud o ústavní stížnosti rozhodoval usnesením, tj. nikoli nálezem, k němuž se primárně vztahuje povinnost respektovat dřívější rozhodnutí Ústavního soudu (viz nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05). Soud přitom při posouzení věci vyšel primárně z nálezu Ústavního soudu ve věci *QANTO*, který důvodnost žaloby naopak podporuje.
63. Žalovaný dále ve vyjádření k žalobě uvedl, že má výši poskytnuté kompenzace za dostatečnou a souladnou s rozsudkem *Sole Mizo*. Soud však pro takové tvrzení neshledává oporu v napadeném rozhodnutí, neboť se žalovaný dostatečností poskytnuté kompenzace věcně na podkladě skutkových okolností případu nezabýval. Nerozvedl, zda byly podmínky pro úročení úroků z nadměrného odpočtu splněny, zda vyplácený úrok ztratil na hodnotě v důsledku inflace a zda výše sazby úroku z nadměrného odpočtu možné měnové znehodnocení pokrývá. Nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze zhojit až ve vyjádření k žalobě (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58).
64. Lze shrnout, že za účinnosti daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 již nadále nelze setrvávat na striktním závěru, že úrok z úroku z daňového odpočtu (podle § 155 odst. 5 ve smyslu rozsudku *Kordárna* či § 254a odst. 1 daňového řádu) za žádných okolností daňovému subjektu nenáleží. Žalovaný založil napadené rozhodnutí na závěrech, které však relativizoval Ústavní soud nálezem ve věci *QANTO*. Soud jej proto musel zrušit pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
65. Soud se již nezabýval druhým žalobním bodem, dle něhož lze na zadržování nesporné části nadměrného odpočtu nahlížet jako na protiprávní jednání správce daně, což odůvodňuje nárok žalobkyně na přiznání úroku z úroku přinejmenším ve vztahu k této části nadměrného odpočtu. Pro výše vyslovený právní názor soudu je tato otázka již bezpředmětná, neboť žalobkyně námitku formulovala zjevně s cílem dosáhnout analogické aplikace judikatury založené na rozsudku ve věci *ERAMENT Trading*. K podobnému výkladu však již není třeba se uchylovat. Soud nadto konstatuje, že žalobkyně v těchto intencích svou žádost vůči žalovanému nekonstruovala, protože se s ní žalovaný nemohl vypořádat a případně posoudit, zdali lze na uplatněný nárok nahlížet i z tohoto hlediska.
66. Jelikož žalovaný napadené rozhodnutí opřel pouze o důvod spočívající v nemožnosti přiznat jakékoli úroky z úroků z nadměrného odpočtu, splnění dalších podmínek neposuzoval, a proto tak nemůže učinit ani soud. Soudu nepřísluší, aby vyhledával skutkové či právní důvody, které žalovaný do napadeného rozhodnutí nevtělil a pro které by měla být žaloba zamítnuta (viz např. rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2015, č. j. 9 As 206/2014-48, č. 3283/2015 Sb. NSS, a ze dne 27. 8. 2009, č. j. 4 As 30/2008-102). V dalším řízení tedy žalovaný posoudí, zdali vzhledem

ke konkrétním skutkovým okolnostem případu žalobkyni náleží úrok z předepsaných úroků z nadměrného odpočtu.

### **Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

67. S ohledem na výše uvedené shledal soud žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Věc soud vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s., výrok I). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
68. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu nákladu řízení ve výši 19 456 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou za zastupování advokátem za čtyři úkony právní služby (za převzetí věci a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, podání repliky a tripliky), u nichž sazba odměny činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d). § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. 12 400 Kč. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 1 200 Kč, celkem tedy 13 600 Kč, vše zvýšeno o částku 2 856 Kč odpovídající náhradě za 21 % DPH z předchozích částek, neboť zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby vykonávající advokacii, která je plátcem této daně (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni celkem částku 19 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., výrok II).

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 3. října 2024

**JUDr. Věra Šimůnková v. r.**  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.