ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ERAMENT Trading s.r.o.**, se sídlem Olšanská 55/5, Praha 3, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného 16. 4. 2019, č. j. 16009/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2020, č. j. 3 Af 27/2019-29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), rozhodnutím zde dne 1. 8. 2018, č. j. 6394247/18/2005-53524-107384, přiznal žalobkyni podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, a to ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 ve výši 57.711 Kč.

[2] Žalobkyně nesouhlasila s dobou, za niž jí byl úrok přiznán, a podala proti rozhodnutí správce daně odvolání. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) toto odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud vyšel z toho, že žalobkyně podala dne 26. 10. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 530.103 Kč. Správce daně platebním výměrem ze dne 15. 10. 2013, č. j. 5047873/13/2005-24905-107384, žalobkyni uplatněný nadměrný odpočet přiznal a dne 25. 10. 2013 vyplatil. Následně žalobkyně podala dne 30. 11. 2015 žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 29. 11. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu z bankovního účtu správce daně. Správce daně této žádosti částečně vyhověl (viz odst. [1]) a přiznal žalobkyni úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za období od 1. 1. 2013 do 25. 10. 2013 ve výši 57.711 Kč a žalovaný toto rozhodnutí napadeným rozhodnutím potvrdil.

[5] Žalobkyně v žalobě zpochybňovala počátek běhu úročné doby a dovozovala, že jí úrok náležel i za období ode dne 29. 11. 2012 do dne 31. 12. 2012. Městský soud však této námitce nepřisvědčil. Poukázal na to, že smyslem úroku z vratitelného přeplatku podle § 115 odst. 5 daňového řádu je poskytnutí finanční kompenzace daňovému subjektu za nevrácení daňového odpočtu ve stanovené lhůtě a nikoliv, jak se mylně domnívá žalobkyně, uložit správci daně sankci za nezákonný postup (od toho dovozuje počátek úročené doby žalobkyně, neboť má za to, že den 29. 11. 2012 označil Městský soud v Praze v souvisejícím rozsudku ze dne 11. 11. 2015, č. j. 5 A 118/2013-80 za den, od nějž je postup správce daně k odstranění pochybností prováděný u žalobkyně ohledně prověřování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 nezákonným zásahem).

[6] Úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu podle městského soudu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, zatímco paušalizovanou náhradu újmy způsobenou nezákonným rozhodnutím představuje úrok podle § 254 daňového řádu. Městský soud poukázal na to, že dne 29. 11. 2012 (od nějž je postup k odstranění pochybností nezákonným zásahem podle rozsudku městského soudu č. j. 5 A 118/2013-80) ještě nebylo ověřeno, zda si žalobkyně nárokuje nadměrný odpočet oprávněně a nadto k tomuto datu ještě neuplynula ani lhůta stanovená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „rozsudek Kordárna“), coby lhůta přiměřená pro prověřování nároku na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Městský soud na základě uvedeného shrnul, že žalobkyni v souladu s jeho závazným názorem vysloveným v dřívějším rozsudku č. j. 9 Af 62/2016-55 vydaným v této věci a v souladu s rozsudkem Kordárna náleží úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013.

III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka namítá, že městský soud nepřihlédl k tomu, že rozsudek Kordárna byl judikaturou Nejvyššího správního soudu modifikován, a to konkrétně rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Stěžovatelka z tohoto rozsudku vyvozuje, že Nejvyšší správní soud stanovil obvyklou lhůtou pro vyplacení nadměrného odpočtu na 55

dnů od konce zdaňovacího období. S ohledem na uvedené tak má za to, že jí úrok z vratitelného přeplatku náležel dokonce již ode dne 25. 11. 2012. Městský soud tak nesprávně posoudil právní otázku, od kterého okamžiku vznikl stěžovatelce nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[9] Současně má stěžovatelka za to, že by měla být odškodněna za nezákonný zásah, za který byl označen dřívější postup k odstranění pochybností prováděný u žalobkyně správcem daně v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2015, č. j. 5 A 118/2013-80. Náleží jí tedy také úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka uvádí, že v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí i v žalobě požadovala odškodnění za nezákonný zásah, tedy úrok za období od 29. 11. 2012 do 31. 12. 2012. Tvrdí, že po dobu nezákonného zásahu byla naplněna podmínka nesprávného úředního postupu podle § 254 odst. 1 daňového řádu a musí jí tak být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29 (dále jen „rozsudek CEREPA“).

IV.

[10] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Uvádí, že stěžovatelka nesprávně interpretuje rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47, který se navíc vztahuje k aplikaci § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, tedy k ustanovení, které bylo v rozporu s evropským právem. Uvedené ustanovení však v nynějším případě použito nebylo a nadto zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu závěry z rozsudku Kordárna nikterak nemodifikoval, nýbrž je potvrdil.

[11] Námitku týkající se nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu považuje žalovaný za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka poprvé vznesla až v kasační stížnosti. Žalovaný trvá na tom, že předmětem žalobou napadeného rozhodnutí a následně i rozsudku městského soudu bylo posouzení, zda a v jaké výši stěžovatelce náleží úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, nikoliv zda a v jaké výši stěžovatelce náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Z uvedeného důvodu na věc nedopadají závěry vyplývající z rozsudku CEREPA.

V.

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

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Spornou je zde otázka, od kterého dne náleží stěžovatelce úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Podle stěžovatelčina mínění je tímto dnem ten den, od nějž městský soud v rozsudku č. j. 5 A 118/2013-80 považoval postup k odstranění pochybností prováděný správcem daně u stěžovatelky ohledně uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012 za nezákonný zásah,

tj. 29. 11. 2012. S uvedeným názorem, jemuž nepřisvědčil v napadeném rozsudku městský soud, se nyní neztotožňuje ani Nejvyšší správní soud.

[15] Stěžovatelka svůj výše uvedený názor zakládá na závěrech vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47, v němž podle ní došlo k modifikaci právních závěrů týkajících se úroku z vratitelného přeplatku uvedených v rozsudku Kordárna. Na závěrech plynoucích z posledně zmíněného rozsudku přitom založil svoje úvahy v nynější věci městský soud. Stěžovatelka ale s ohledem na rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019-47 dovozuje, že jí úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží dokonce již ode dne 25. 11. 2012. V uvedeném se však mýlí.

[16] Předně je třeba poukázat na to, že se výše zmíněný rozsudek prvního senátu primárně zabývá aplikací a výkladem § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 řádu, a jeho souladem s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty"), tak jak jej vykládá judikatura Soudního dvora Evropské unie. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti z uvedeného rozsudku prvního senátu cituje pasáž, která se však projednávané věci nikterak netýká a není na nynější věc použitelná. Nejvyšší správní soud v ní totiž shrnoval obvyklý proces výplaty nadměrného odpočtu v případě konkludentního vyměření daně podle § 140 daňového řádu. O konkludentní vyměření daně v dané věci však nejde, neboť dojde-li k zahájení postupu k odstranění pochybností, jako tomu bylo ve stěžovatelčině případě, je konkludentní vyměření daně vyloučeno. Nejvyšší správní soud nadto v uvedeném rozsudku dovodil, že § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, byl v rozporu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty, a proto jej v daném případě neaplikoval. Stěžovatelkou odkazované závěry rozsudku prvního senátu proto nejsou na projednávanou věc přiléhavé.

[17] Nejvyšší správní soud současně považuje za vhodné zdůraznit, že právní závěry vztahující se k úroku z vratitelného přeplatku (zde nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty), které vyslovil v rozsudku Kordárna, naopak první senát v opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019-47 v odst. [51] výslovně potvrdil, když uvedl, že *„základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše za této situace vytyčil Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku Kordárna. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle tohoto rozhodnutí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání a do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými rozsudky ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 -26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016- 33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016 – 43). Ani nyní neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit."* (důraz nyní přidán soudem).

[18] Městský soud tedy nepochybil, postupoval-li v napadeném rozsudku v souladu s rozsudkem Kordárna, použil-li je i v nynějším stěžovatelčině případě a na základě jeho závěrů považoval za správné napadené rozhodnutí, podle nějž stěžovatelce náleží úrok

z vratitelného přeplatku za 3. čtvrtletí roku 2012 od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období, tedy ode dne 1. 1. 2013, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně, tedy do dne 25. 10. 2013. Kasační námitka, podle níž došlo v judikatuře Nejvyššího správního soudu k modifikaci závěrů rozsudku Kordárna, jež by měly být použity i nyní, proto není důvodná.

[19] Stěžovatelka také namítá, že musí být odškodněna za nezákonný zásah, jehož se dopustil správce daně tím, že prováděl postup k odstranění pochybností (namísto daňové kontroly). Má za to, že jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (kterým se zabývá jí odkazovaný rozsudek CEREPA). Tuto námitku však stěžovatelka poprvé uplatnila teprve v kasační stížnosti, třebaže jí nic nebránilo ji uplatnit již v žalobě.

[20] Stěžovatelka sice v žalobě tvrdila, že chce být odškodněna za tento nezákonný zásah správce daně, ale tento svůj nárok dovozovala z § 155 odst. 5 daňového řádu a sama v žalobě uvedla důvody, pro které má za to, že jí náleží úrok právě podle § 155 odst. 5 daňového řádu a nikoliv podle § 254 téhož zákona. Výslovně totiž tvrdila, že *„odškodněn může být žalobce jen úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, protože ke vzniku úroku podle § 254 téhož řádu je nezbytné zrušení či změna rozhodnutí o stanovení daně, což je v případě žalobce pojmově vyloučeno, protože správce daně nadměrný odpočet potvrdil ve stejné výši, v jaké jej žalobce přiznal. Jednalo se tak pouze o situaci, že správce daně zadržoval nadměrný odpočet protiprávně, což odpovídá dikci § 155 odst. 5 daňového řádu.“*

[21] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že obdobně jako žaloba (viz citace výše) vyznívalo již stěžovatelčino odvolání proti rozhodnutí správce daně. I v něm se sice stěžovatelka dožadovala „odškodnění“, toho však mělo být také dosaženo tím, že jí měl být přiznán úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to i za období ode dne 29. 11. 2012 do dne 31. 12. 2012. Jinými slovy, nerozporovala právní základ nároku na úrok (§ 155 odst. 5 daňového řádu), nýbrž pouze dobu, za kterou má být tento úrok vyplacen. Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že již v žádosti o přiznání úroku ze dne 30. 11. 2015 stěžovatelka odkazovala se svým požadavkem právě na § 155 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení se však výslovně vztahuje pouze k úroku z vratitelného přeplatku, nikoliv k úroku z neoprávněného jednání správce daně. Není zde tudíž žádná souvislost s tím, že městský soud ve výše zmiňovaném rozsudku č. j. 5 A 118/2013-80 označil dřívější správcem daně prováděný postup k odstranění pochybností za nezákonný zásah.

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka nejen v žalobě, ale ani kdykoliv dříve (ve správním řízení) nárok na úrok plynoucí z § 254 odst. 1 daňového řádu (úrok z neoprávněného jednání správce daně) výslovně neuplatňovala. Jelikož tento svůj požadavek na úrok podle § 254 daňového řádu nepodrobila přezkumu městským soudem, ba naopak jej sama výslovně vyloučila (viz výše citace ze žaloby v odst. [20]), nemůže se jím nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud. Je zřejmé, že nynější stížnostní argumentace se v tomto směru liší od té žalobní, je v řízení o kasační stížnosti uplatněna poprvé, a je proto nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnými stěžovatelčiny námitky, a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn. Městský soud se při

posouzení věci přidržel judikatury kasačního soudu, která je na věc přiléhavá (rozsudek Kordárna) a na základě ní také dospěl ke správnému právnímu závěru o sporných otázkách posuzovaných v nynější věci.

VI.

[24] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. října 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu