ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, Praha 4, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 – 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Zásah spatřuje v neuhrazení úroku z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[2] V dané věci není sporu o tom, že stěžovatelce byl úrok z daňového odpočtu (vratitelného přeplatku) související s prověřováním uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 přiznán rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266 ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, a to ve výši 256 677 Kč. Jádro sporu představuje posouzení právní otázky, zda žalovanému vznikla povinnost vyplatit přiznaný úrok z úřední povinnosti či na žádost.

[3] Stěžovatelka se domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo žalovanému uloženo uhradit jí vratitelný přeplatek vzniklý přiznáním úroku z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 zákona

č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), ve výši 256 677 Kč.

[4] Z § 155 odst. 2 daňového řádu plyne, že obecným pravidlem je, že se vratitelný přeplatek vrací pouze na žádost. Daňový řád v tomto ohledu vychází z dispoziční zásady a osud vratitelného přeplatku ponechává plně v rukou daňového subjektu. Je tedy na něm, aby se rozhodl, zda požádá o vrácení, anebo tak neučiní a ponechá vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použije ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Pokud daňový subjekt neučiní žádný úkon, není správce daně oprávněn s vratitelným přeplatkem nakládat a je povinen jej evidovat na osobním daňovém účtu, a to zpravidla do doby, než bude použit k úhradě v budoucnu vzniklé daňové povinnosti. Výjimku z tohoto obecného pravidla představují pouze ty případy, kdy zákon výslovně stanoví, že se vratitelný přeplatek vrací i bez žádosti (§ 155 odst. 2, daňového řádu). Takovou výjimku představuje např. § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), jenž stanoví, že „[v]*znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátci bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu* (…)“. Obdobná ustanovení jsou však obsažena i v jiných daňových zákonech, např. v § 21 odst. 8, § 23d odst. 2, 43q odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto předpisy vždy přesně definují, jaké přeplatky se vracejí i bez žádosti, případně stanoví další podmínky vrácení.

[5] V případě vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, však daňový řád ani žádný jiný zákon nestanoví, že by k jeho vrácení mělo dojít z úřední povinnosti. Tato povinnost byla stanovena až v § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015. Přechodné ustanovení na danou věc nedopadá s ohledem na přechodná ustanovení obsažená v čl. VII bod 1. a čl. VII bod 6. zákona č. 267/2014 Sb. V tomto případě se nejedná o mezeru v zákoně. Daňový řád obecně upravuje procesní postup pro vrácení vratitelného přeplatku v § 155 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vrací pouze na žádost daňového subjektu. Nic nesvědčí o tom, že zákonodárce opomenul pro tyto případy stanovit výjimku z tohoto obecného pravidla. Pro analogickou aplikaci § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, zde tedy není žádný prostor.

[6] Na vrácení přiznaného úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se režim § 105 odst. 1. věty první, zákona o dani z přidané hodnoty nepoužije. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že se vztahuje výlučně na vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Jakkoliv požadovaný úrok s vyměřeným a následně vyplaceným nadměrným odpočtem věcně souvisí (důvod jeho vzniku i jeho výše jsou dány opožděným vrácením nadměrného odpočtu), má vracení úroku samostatný režim.

[7] Neobstojí ani názor, že přiznaný úrok sdílí na základě zásady akcesority osud daně, resp. vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu. Ustanovení § 2 odst. 5, věta druhá, daňového řádu, stanoví toliko, že [ú]*roky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.* To znamená, že např. v případě zániku daňové povinnosti zaniká i příslušenství této daně (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011. str. 18). Lze souhlasit s žalovaným, že osudem daně se míní především hmotněprávní otázky existence daně, nikoliv procesní postupy při správě daní. Pokud se procesní postup stanovený pro vrácení daně (zde nadměrného odpočtu) a jejího příslušenství (zde úroku) odlišují, není pro uplatnění zásady akcesority žádný prostor. V neprospěch namítaného výkladu hovoří i obecné výkladové pravidlo, podle něhož se výjimky z obecných pravidel stanovených právními předpisy vykládají restriktivně (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 6 Ads 33/2013 - 31, bod [31]; rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014,

č. j. 4 Afs 56/2014 - 35, bod [38]). Nestanoví-li daňový řád ani jiný daňový zákon výslovně, že se vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku podle § 155 odst. 5 vrací i bez žádosti, uplatní se obecné pravidlo obsažené v § 155 odst. 2, větě první, daňového řádu, podle něhož se takový přeplatek vrací pouze na žádost daňového subjektu.

[8] Na tom nemění nic ani závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72 (dále jen „rozsudek ve věci *Hamaga II.“),* na který stěžovatelka odkazovala. V tomto rozsudku se soud zabýval otázkou, zda daňovému subjektu vznikl podle § 155 odst. 5 daňového řádu nárok na úrok z daňového odpočtu. Pokud v bodu [42] uvedl, že § 155 odst. 5 daňového řádu "*souvisí s § 105 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu*", učinil tak pouze v souvislosti s úvahou, že nejbližší úpravou úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, byla úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu. V žádném případě z této úvahy nelze dovozovat, že by se § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty měl vztahovat i na postup při vracení vratitelného přeplatku vzniklého z přiznaných úroků z vyměřeného nadměrného odpočtu. Uvedená úvaha se nyní posuzované otázky netýká.

[9] Soud se proto plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu lze v daném případě vrátit pouze na základě žádosti. Stěžovatelka takovou žádost dosud nepodala, a proto žalovanému nevznikla povinnost úrok vrátit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka namítá, že se přiznání úroku souvisejícího s prověřováním odpočtu opakovaně domáhala a žalovaný jí ho přiznal se značným prodlením až v důsledku úspěšné žaloby na ochranu před nečinností žalovaného. Podrobně rekapituluje řízení ve věci přiznání tohoto úroku. Zdůrazňuje, že nedílnou součástí vracení vratitelného přeplatku je jeho placení. Dokud nebylo vydáno rozhodnutí, kterým jí správce daně požadovaný úrok přiznal, nemohla o přeplatek ani samostatně žádat. Odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 11. 2013, č. j. 62 Af 28/2012 - 123, který při výkladu přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu uvedl, že součástí postupu při vrácení přeplatku zaviněného správcem daně je i povinnost správce daně zaplatit úroky z přeplatku, vrátí-li přeplatek po stanovené lhůtě.

[12] Pokud v § 155 daňového řádu chybí úprava placení úroku, jedná se o mezeru v právu, protože placení je nedílnou součástí vracení vratitelného přeplatku. Podle § 513 občanského zákoníku jsou příslušenstvím pohledávky úroky, úroky z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním. Dle § 510 odst. 2 občanského zákoníku se má za to, že se právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci, týkají i jejího příslušenství.

[13] Při výkladu § 155 daňového řádu vycházela stěžovatelka z rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, a z principu jednoty právního řádu České republiky, formulovaného např. v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze kterého obsáhle cituje. V tomto nálezu Ústavní soud mj. uvedl, že pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti (např. právní princip, dle něhož neznalost práva neomlouvá, princip nepřípustnosti retroaktivity, a to nejenom pro odvětví práva trestního, výkladová pravidla *a contrario*, *a minore ad maius, a maiore ad minus, reductio ad absurdum,* apod.).

[14] Mezi obecně uznávané právní principy lze počítat i sepětí pohledávky a úroků coby jejího příslušenství charakterizované tím, že právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci se týkají i jejího příslušenství. Konečně „[k]*ažd*ý *právní institut ovlivňuje právní odvětví, jehož je součástí, avšak na druhou stranu toto právní odvětví přizpůsobuje právní institut svým funkcím a své povaze. Proto se může institut uplatňující se v různých odvětvích obsahově odlišovat; nemůže však jít o odlišnosti natolik velké, aby tím byly popřeny základní pojmové znaky konkrétního právního institutu, neboť pak by samozřejmě nešlo o ten samý, ale o jiný právní institut*“ (blíže nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[15] Nelze opomenout, že právní řád založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích (blíže srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2005 - 54, publ. pod č. 791/2006 Sb. NSS). Obdobně se vyjádřil rozšířený senát v rozsudku ze dne 26. 10. 2004, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publ. pod č. 792/2006 Sb. NSS, z něhož stěžovatelka opět obsáhle cituje. Rozšířený senát v něm dospěl k závěru, že ze systémové povahy právního řádu vyplývá přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky propracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinálních závěrů a z rysů, které jsou jim společné. Ze systémové povahy právního řádu ovšem vyplývá i jeho hierarchická povaha, a mj. tedy i princip ústavně konformního výkladu právních předpisů.

[16] Úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu lze přirovnat k úrokům uplatňovaným v soukromém právu podle § 1802 a násl. zákona č. 98/2012 Sb. občanského zákoníku, u nichž platí, že právní jednání a práva i povinnosti týkající se hlavní věci se týkají i jejího příslušenství (viz § 510 odst. 2 občanského zákoníku). Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že „[p]*říslušenství je sice samostatná věc v právním smyslu, ale její právní osud je do značné míry spojen s právním osudem věci hlavní. Z tohoto spojení se především odvozuje klasické pravidlo, že rozhodne-li se o právním osudu vlastní věci, sleduje týž osud i příslušenství (accessorium sequitur principale). Toto právní pravidlo, uchované ještě občanským zákoníkem z r. 1950, bylo ze zdejšího právního řádu vypuštěno. To vede ke kolísavé judikatuře, a to i v rozhodnutích Nejvyššího soudu: tak bylo např. rozsudkem ze 14. 8. 2001 (sp. zn. 28 Cdo 133/2001) judikováno, že „při převodu vlastnictví sdílí příslušenství věci právní osud věci hlavní bez zřetele k tomu, jestli účastníci smlouvy v ní toto příslušenství výslovně identifikovali,“naproti tomu jiná rozhodnutí (R 7/87, R 75/04) se postavila na stanovisko opačné. Proto osnova formuluje toto právní pravidlo výslovně.*“

[17] Výše uvedené závěry nejsou ničím jiným než parafrází závěrů Nejvyššího správního soudu z rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009, ve kterém soud vyložil § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které bylo legislativním předchůdcem posuzovaného § 155 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka nevidí žádný důvod, proč při jeho výkladu nepoužít stejnou metodu.

[18] Vrací-li se nadměrný odpočet bez žádosti, pak pro jeho příslušenství v podobě úroků platí totéž. Ke stejnému závěru lze dospět výkladem daňového řádu. Při přiznání úroku se postupuje dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který odkazuje na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu. Podle § 254 odst. 3 cit. zákona se úrok předepisuje, s čímž samozřejmě bezprostředně souvisí i odst. 4 téhož ustanovení, který ukládá takto předepsaný úrok vrátit bez žádosti. Je lhostejné, že § 155 odst. 5 neodkazuje přímo na § 254 odst. 4, protože nedílnou součástí přiznání přeplatku je i jeho placení.

[19] Z analýzy judikatury Nejvyššího správního soudu je navíc zřejmé, že osudem daně se nemůže mínit jen hmotněprávní otázka existence daně. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56, publ. pod č. 3336/2016 Sb. NSS, je tato zásada aplikována i na sepjatost lhůty pro vybrání a vymáhání daně a lhůty pro sdělení předpisu penále. Nejvyšší správní soud zcela obdobným způsobem jako stěžovatelka dovodil ze zásady upravené v § 2 odst. 5 daňového řádu akcesoritu příslušenství daně v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 As 53/2007 – 85, když uvedl, že „[z] *akcesorické povahy příslušenství daně - sleduje osud daně - pak lze dovodit, že může být nositelem, byť zprostředkované informace o výši daňové povinnosti (tj. zda se jeho daňová povinnost pohybuje řádově v tis. Kč či 100 tisících Kč, apod.), výši daňových nedoplatků a jistým způsobem tak podávat rámcový obraz o celkových majetkových poměrech dotčeného daňového subjektu a jeho životní úrovni.*“

[20] Jak přiléhavě uvedl Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 62 Af 46/2013 - 119, „[ú]*rok je příslušenstvím věci hlavní, tj. v daném případě daňového přeplatku v užším slova smyslu (nezákonně zaplacené pokuty). Podle § 58 zákona o správě daní a poplatků příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Stejně tak lze odkázat i soukromoprávní úpravu účinnou v rozhodné době, konkrétně na § 121 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, podle něhož jsou příslušenstvím pohledávky úroky, úroky z prodlení, poplatek z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním. Je tedy zřejmé a zcela logické, že úrok jakožto příslušenství daně (pokuty) sleduje osud této pokuty (jakožto věci hlavní). Byla-li pokuta vrácena podle zákona o správě daní a poplatků, je zcela namístě, aby byl podle tohoto zákona postupováno i při placení úroků.*“

[21] Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že citovaná argumentace z rozsudků správních soudů se netýká stejné skutkové podstaty, která byla předmětem projednávané věci. V těchto rozsudcích správní soudy řešily aplikaci § 264 odst. 10 daňového řádu, nevrácení přeplatku a z něho vyplývající úrok ze zaviněného jednání správce daně, otázky, které se týkaly principu zákazu anatocismu platného pro oblast soukromého práva, poskytnutí informace o daňových úlevách, lhůty pro sdělení předpisu penále.

[23] V žádném z těchto rozsudků se soudy nezabývaly otázkou, zda úrok přiznaný podle § 155 odst. 5 daňového řádu je povinen správce daně vyplatit daňovému subjektu na žádost či z úřední povinnosti. Rozsudky týkající se úroků, na které stěžovatelka odkazuje, vycházely z právní úpravy zakotvené v § 64 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého měl správce daně vrátit úrok ze zaviněného přeplatku z úřední povinnosti. Daňový řád však ukládá správci daně přiznat úrok a předepsat jej na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné.

[24] Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu na věc nedopadá, neboť vrácenou částkou zde není úrok ze zaviněného přeplatku, ale sám zaviněný přeplatek, resp. část, která byla na základě nezákonného rozhodnutí daňovým subjektem uhrazena.

[25] Se závěrem, že jde o mezeru v právu, žalovaný nesouhlasí. Mlčení zákonodárce znamená pouze to, že úrok z přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vrací na žádost daňového subjektu za splnění podmínky jeho vratitelnosti. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu, aby správce daně vyplatil přiznaný úrok z úřední povinnosti, učinil by tak výslovně, jako to zakotvil v případě vzniku přeplatku na základě zrušení nezákonného rozhodnutí.

[26] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

[28] Z obsahu žaloby soud ověřil, že stěžovatelka uvedla, že dne 30. 11. 2012 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2012, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Správce daně zahájil výzvou ze dne 17. 12. 2012 postup k odstranění pochybností, na základě jehož výsledků byl po 13 měsících platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, vyměřen za zdaňovací období říjen roku 2012 nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč, který jí byl vyplacen dne 24. 1. 2014.

[29] Namítala, že po žalovaném požadovala, aby ji „odškodnil“ a poskytl jí úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však o úroku nerozhodl, a proto se na něj stěžovatelka obrátila s podnětem, který žalovaný posoudil jako podnět proti nečinnosti a postoupil k vyřízení nadřízenému správci daně, který nečinnost neshledal a podnět přípisem ze dne 16. 2. 2015 odložil.

[30] Stěžovatelka podala žalobu dle § 82 s. ř. s., se kterou uspěla, neboť krajský soud rozsudkem ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015 - 43 (rozsudek je založený na č. l. 5 správního spisu, pozn. NSS) žalovanému uložil vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku. Žalovaný povinnost splnil, avšak nesprávným způsobem aplikoval závěry NSS uvedené v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (dále jen „rozsudek ve věci *„Kordárna“*).

[31] Stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí odvolání. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, změnilo napadené prvostupňové rozhodnutí tak, že přiznalo úrok z daňového odpočtu ve výši 256 677 Kč, který však nebyl ze strany žalovaného k dnešnímu dni stěžovatelce uhrazen.

[32] Stěžovatelka podala dne 8. 12. 2016 k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného podle § 38 daňového řádu. Domáhala se, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému uhradit přiznaný úrok, a to společně s úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo stěžovatelku přípisem ze dne 5. 1. 2017 o odložení podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu. Konstatovalo, že pro vrácení příslušenství daně platí obecné principy vracení daňového přeplatku uvedené v § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy, že správce daně je povinen vrátit přeplatek z úřední povinnosti pouze, pokud to stanoví daňový řád či jiný daňový zákon. Z § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nevyplývá, že povinnost vrátit nadměrný odpočet, který se stal vratitelným přeplatkem, z moci úřední ve lhůtě 30 dnů zahrnuje též povinnost vrátit úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Úrok, pokud představuje vratitelný přeplatek, je správce daně oprávněn vrátit pouze na žádost daňového subjektu. Povinnost vrátit úrok z vratitelného přeplatku by tak správce daně stíhala pouze v případě, pokud by stěžovatelka o vrácení úroku požádala, což však neučinila. Správce daně tudíž podle Odvolacího finančního ředitelství nebyl nečinný.

[33] Stěžovatelka dále namítala, že dle § 2 odst. 5 daňového řádu sleduje úrok, který je příslušenstvím daně, osud daně, a to nejen v rovině hmotněprávní, ale i v rovině placení. Dále, že povinnost vrátit úroky *ex officio* vyplývá z bodu [42] rozsudku ve věci *Hamaga II*. Namítala

také, že z důvodu chybějící mezery v právu je třeba na spornou otázku (tj. na vracení úroků i bez žádosti) aplikovat § 254a odst. 4 daňového řádu.

[34] Z výše uvedené rekapitulace obsahu žaloby je zcela zřejmé, že kasační námitky dovolávající se jednoty a bezrozpornosti právního řádu ve smyslu uplatnění principu sepětí pohledávky a úroku v rovině soukromého práva (včetně obsáhlých citací z judikatury) nebyly v řízení před krajským soudem ani náznakem uplatněny, ačkoliv nepochybně uplatněny být mohly. V žalobě se stěžovatelka dovolávala pouze zásady, dle které příslušenství daně sleduje osud daně, tj. zásady daňového procesu, ze které dovozovala, že vrací-li se odpočet daně podle § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty bez žádosti, musí se tímto způsobem postupovat i u úroku z daňového odpočtu. Tato argumentace nemá s namítanou soukromoprávní argumentací a výkladem jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu, uplatněnou až v kasační stížnosti žádnou spojitost. S ohledem na tuto skutečnost, se jedná o zcela novou právní argumentaci, ke které se z důvodu její absence v žalobě nemohl krajský soud vyjádřit. Tyto kasační námitky proto představují nepřípustné novum ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[35] Z uvedeného ustanovení vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti vytýkanému nezákonnému jednání či pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (srov. též § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno.

[36] Při výkladu tohoto ustanovení nevznikají v soudní praxi žádné nejasnosti; v případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004 - 49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS). Po účastnících předcházejícího žalobního řízení lze jistě spravedlivě požadovat, aby na základě principu *vigilantibus iura scripta sunt* postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponesou (z hlediska možnosti uplatnění nové argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.

[37] Aplikace § 254a daňového řádu na posuzovanou věc není možná. Soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že by bylo možné na úrok z odpočtu aplikovat z části § 155 daňového řádu (z hlediska sazby), a z části § 254a daňového řádu, resp. jeho odst. 4 (z hlediska povinnosti vracet úrok *ex officio)*. Zatímco aplikaci § 155 daňového řádu Nejvyšší správní soud zvolil k vyplnění zcela zjevné mezery v chybějící právní úpravě, § 254a byl až následnou reakcí zákonodárce právě na onu mezeru, tj. chybějící vnitrostátní úpravu úroku z odpočtu na dani z přidané hodnoty. Otázkou aplikace § 254a daňového řádu na období před 1. 1. 2015 se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23, mj. citoval z usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS, v němž soud uvedl, že "[p]*ro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá.*" Rozhodným obdobím je v případě tohoto úroku období, kdy státu započne běžet povinnost úrok platit (den následující po uplynutí tříměsíční lhůty

počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období, za které je odpočet prověřován). V projednávané věci bylo prověřování odpočtu za zdaňovací období říjen 2012 zahájeno a ukončeno před účinností § 254a daňového řádu (viz platební výměr ze dne 13. 1. 2014).

[38] Analogii lze v právu použít vždy pouze tam, kdE zákon na určité situace nepamatuje, a přesto je nutno najít právu co nejvíce odpovídající řešení. Tak se tomu stalo právě při posuzování otázky nároku plátce daně na úrok z odpočtu. Ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, resp. jeho aplikace při přiznávání úroku z prodlení správce daně (vrácení přeplatku po stanovené lhůtě), žádné deficity do rozhodnutí NSS ve věci *Kordárna* nevykazovalo a není žádný důvod je dovozovat, jde-li o aplikaci tohoto ustanovení na úrok z odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[39] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně, jakkoliv judikatura připustila určité výjimky a skutečně z této zásady dovodila i aplikaci určitých procesních postupů (např. že v důsledku přerušení lhůty pro vybrání daně se přerušuje i lhůta pro sdělení předpisu penále, srov. usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 215/2014).

[40] Pro aplikaci této zásady však není v projednávané věci prostor. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je *lex specialis*, která se týká pouze vracení nadměrného odpočtu vzniklého vyměřením na základě podaného daňového tvrzení a ve svém důsledku je transpozicí čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Čl. 183 směrnice mj. stanoví, že pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Tato úprava je zcela autonomní a nelze z ní dovozovat výklad pro aplikaci procesních postupů, které jsou v daňovém řádu stanoveny pro vracení přeplatků (úroků) na jakékoliv dani.

[41] Výklad stěžovatelky není přesvědčivý i proto, že na místo jasného obecně použitelného řešení vyvolává celou řadu navazujících otázek (např. z jakého důvodu právní úprava na různých místech stanoví povinnost toho kterého orgánu vracet finanční prostředky z úřední povinnosti, jakých přeplatků, resp. příslušenství by se výklad stěžovatelky týkal, byly by pro vrácení z úřední povinnosti důležité důvody jeho vzniku, apod.) Výklad práva, který vzbuzuje více nejasností než řešení, soud nesdílí.

[42] Právní úprava nevzbuzuje žádné pochybnosti a naopak počítá s tím, že kde povinnost správce daně vracet finanční prostředky *ex officio* existuje, je výslovně v zákoně uvedena (srov. např. § 254 odst. 3 nebo § 254a odst. 4 daňového řádu) – přesněji řečeno je stanoveno, že správce daně je povinen v určité lhůtě (v daných případech 15 dnů) konat. Upravuje-li právo pro určité situace různé procesní postupy, není žádný důvod tyto procesní postupy výkladem negovat či za pomoci analogie vyplňovat neexistující mezery v právu.

[43] Argumentace bodem [42] rozsudku *Hamaga II.* také není případná. V tomto rozhodnutí byla předmětem sporu otázka samotného nároku plátce daně z přidané hodnoty na úrok ze zadržované (prověřované) částky. Soud v bodech [42] a [43] svého odůvodnění výslovně uvedl:

„Pokud jde o úroky související s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, členské státy jsou podle judikatury Soudního dvora povinny použít úpravu, která je té chybějící svou povahou nejbližší. Pro posuzovanou věc se rozhodná právní úprava nachází v daňovém řádu. Nejbližší úpravou

je úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu: Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku. Uvedené ustanovení souvisí s § 105 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Jde o úrok za opožděné vrácení nadměrného odpočtu, resp. za nevrácení odpočtu v zákonem stanovené lhůtě. Jde o právní úpravu svou povahou nejbližší, a proto při povinnosti dát průchod přímému účinku práva Evropské unie je nejvhodnější k zaplnění mezery na vnitrostátní úrovni, navíc při zajištění zásady ekvivalence a efektivity. České soudy neměly jinou možnost, než v mezích vytyčených judikaturou Soudního dvora najít nejbližší právní úpravu, kterou by mohly aplikovat.

Jelikož v případě, kdy byl řádně uplatněn nadměrný odpočet, došlo ke „vzniku“ vratitelného přeplatku, bylo na správci daně, aby tento přeplatek daňovému subjektu vrátil a současně k vraceným finančním prostředkům poskytl i příslušný úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Sedmý senát tak aplikoval nejbližší právní úpravu dopadající na danou věc a nelze souhlasit se stěžovatelem *(Odvolacím finančním ředitelstvím, pozn. NSS*), že si soudy doplnily novou kategorii úroku, která nemá oporu v zákoně. Stejně tak výše úrokové sazby byla stanovena dle tohoto toho zákonného ustanovení, proto soudy neměly možnost výši úrokové sazby modifikovat a je nadbytečné nyní polemizovat o její přiměřenosti. Jak je uvedeno již výše, soudy postupovaly v souladu s judikaturou Soudního dvora a vlastně s principy, na nichž je vystavěno evropské právo, a byly povinny nalézt právní úpravu, kterou by bylo možno v souladu se závěry přijatými Soudním dvorem k posuzované problematice aplikovat na případ vnitrostátní úpravou konkrétně neřešený.“

[44] Z výše uvedeného je zřejmé, že soud se zabýval zejména otázkou existence zákonného nároku na úrok z odpočtu a ve výše citovaných odstavcích odůvodňoval aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu na situaci, kdy vnitrostátní úprava takového úroku v rozhodné době zcela chyběla. Otázkou, zda má či nemá správce daně úrok uhradit z úřední povinnosti, se výslovně nezabýval. Namítané sepětí § 155 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se týkalo okolnosti, že § 155 odst. 5 daňového řádu umožňuje úročit i nedodržení lhůty pro vrácení přeplatku, který se vrací bez žádosti, z úřední povinnosti. Současně je třeba přiznat, že v uvedeném rozsudku soud zdůraznil, že se úrok plátci daně poskytne, aniž by tuto otázku blíže rozebral.

[45] Skutečnost, že posuzovaný úrok náleží za splnění stanovených podmínek daňovému subjektu ze zákona, ještě sama o sobě neznamená povinnost správce daně úrok i přes pasivitu oprávněného vracet z úřední povinnosti. Právní úprava počítá s mnoha situacemi, kdy má určitý subjekt vůči státu zákonný nárok, jeho výplata je však vázána na žádost oprávněného. Nejobecnějším příkladem je § 54 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého nárok na důchod vzniká dnem splnění podmínek stanovených tímto zákonem, nárok na jeho výplatu však vzniká splněním podmínek stanovených tímto zákonem pro vznik nároku na důchod a na jeho výplatu a podáním žádosti o přiznání nebo vyplácení důchodu.

[46] Je třeba připomenout, že v § 155 odst. 5 daňového řádu je výslovně uvedeno, že [o] *výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.* Jak Nejvyšší správní soud

konstatoval v rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 15/2017„[P]*ovinnost vydat rozhodnutí vyplývá jednak ze samotného textu § 155 odst. 5 věta poslední daňového řádu, kde zákon výslovně stanoví, že o výši úroku správce daně „rozhodne" bezodkladně po vrácení přeplatku, jednak z obsahu aktu. Je výrazem státně mocenského zásahu do sféry práv a povinností daňového subjektu, má autoritativní povahu a bezprostřední závaznost (BAXA, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, k § 101). Ačkoli nárok na úrok z vratitelného přeplatku vyplývá subjektu přímo ze zákona, existence i výše nároku jsou často předmětem sporu. Na rozdíl od úroku z nezákonného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu zde neexistuje zrušující rozhodnutí nadřízeného orgánu, které by sporné otázky předem vyjasňovalo. Z hlediska právní jistoty daňových subjektů a účinného přístupu k soudní ochraně je proto zásadní, aby se o těchto nárocích rozhodovalo (deklaratorně) na základě formalizovaného, byť urychleného, postupu* (...)."

[47] V obecné rovině proto platí, že dle § 155 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen o úroku rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu a tento úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet daňového subjektu. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předepsaný úrok nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti.

[48] Krajský soud své posouzení věci opřel mj. o závěr, že daňový řád vychází z dispoziční zásady a osud vratitelného přeplatku ponechává plně v rukou daňového subjektu. Je tedy na něm, aby se rozhodl, zda požádá o vrácení, anebo tak neučiní a ponechá vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použije ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Pokud daňový subjekt neučiní žádný úkon, není správce daně oprávněn s vratitelným přeplatkem nakládat a je povinen jej evidovat na osobním daňovém účtu, a to zpravidla do doby, než bude použit k úhradě v budoucnu vzniklé daňové povinnosti (srov. bod [4] tohoto rozhodnutí). S tímto závěrem lze nepochybně souhlasit v obecné rovině, nikoli však v projednávané věci, kde byla situace zcela odlišná.

[49] Ze spisu je zřejmé, že celý spor vznikl především proto, že žalovaný, jakož i jeho nadřízený (Odvolací finanční ředitelství) odmítali i přes konstantní a ustálenou judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, úrok z odpočtu plátcům daně přiznávat, tj. vydávat o něm deklaratorní rozhodnutí a předepisovat jej na jejich osobní účty. Stěžovatelka po žalovaném požadovala, aby jí úrok poskytl dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však o úroku nerozhodl, a proto se stěžovatelka obrátila s podnětem, jenž žalovaný posoudil jako podnět proti nečinnosti a postoupil k vyřízení nadřízenému správci daně, který nečinnost neshledal a podnět přípisem ze dne 16. 2. 2015 odložil. Svého zákonného nároku se tak domohla až se značnou prodlevou v důsledku úspěšné nečinnostní žaloby a následného odvolacího řízení ohledně správnosti vyčísleného úroku.

[50] Za této procesní situace, kdy to byly daňové orgány, které postupovaly v rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu a deklaratorní rozhodnutí o výši úroku opakovaně odmítaly vydat (natož bezodkladně), nelze o pasivitě stěžovatelky vůbec hovořit. Naopak, stěžovatelka byla nucena o vyčíslení a přiznání svého zákonného nároku z důvodu nezákonného postupu správců daně sama opakovaně žádat, uplatňovat podněty na ochranu proti nečinnosti, jakož i bránit svá veřejná subjektivní práva v řízení před správním soudem. V dalším řízení si proto krajský soud vyžádá správní spis týkající se řízení ve věci samotného úroku z odpočtu a posoudí, kterou ze žádostí či podnětů stěžovatelky lze ve smyslu § 70 daňového řádu považovat dle jejího obsahu současně za žádost o uhrazení tohoto úroku. Opačný výklad by vedl k absurdnímu závěru, dle kterého by veškeré úsilí stěžovatelky směřovalo k pouhému formálnímu vykázání požadovaného úroku, aniž by jí však byl ze strany správce daně uhrazen a aniž by s ním stěžovatelka mohla jakýmkoliv způsobem disponovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Z výše uvedených důvodů je napadený rozsudek nezákonný pro nesprávné posouzení rozhodné právní otázky krajským soudem. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1, části věty před středníkem, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[52] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. prosince 2017

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu