



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017, č. j. 9924/17/5300-21442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017- 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 17. 6. 2016, č. j. 3170620/16/2111-50522-208266, jímž podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nepřiznal žalobci úrok z úroku ve výši 238.550 Kč z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012.

[2] Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobu, v níž v prvé řadě uvedl, že správce daně dne 20. 5. 2016 vydal rozhodnutí č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, kterým žalobci přiznal úrok ve výši 238.550 Kč. Žalobce je však přesvědčen, že tento úrok měl být ve smyslu § 155 odst. 5 věty poslední, ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu předepsán na jeho osobní daňový účet do patnácti dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu ve výši 1.883.644 Kč, k čemuž došlo dne 24. 1. 2014. Úrok proto měl být žalobci uhrazen nejpozději do dne 10. 2. 2014. Žalobce tak byl poškozen, neboť částkou úroku nemohl a dodnes stále nemůže disponovat. Žalobce proto dne 20. 5. 2016 podal žádost o přiznání úroku z částky přeplatku (úroku) ve výši 238.550 Kč, za období ode dne 10. 2. 2014 do dne jeho uhrazení, k čemuž ovšem dodnes nedošlo. Následně bylo vydáno rozhodnutí správce daně a žalovaného.

[3] Žalobce namítl, že žalovaný popřel smysl institutu úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, kterým je odškodnění daňového subjektu (žalobce) za nemožnost nakládat s částkou 256.677 Kč (na tuto částku změnil výši úroku žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359), ode dne 10. 2. 2014 do jejího uhrazení, k čemuž dodnes nedošlo. O srovnatelné problematice pojednal NSS v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, a Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Af 34/2013 – 34. Žalovaný ve svém závěru, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu lze poskytnout jen tehdy, kdyby si žalobce o vrácení úroku požádal, opomíjí § 154 odst. 1 téhož zákona. Žalobce o vrácení přeplatku nemohl žádat již dne 10. 2. 2014, protože přeplatek existoval až od okamžiku jeho předepsání na osobní daňový účet podle § 154 daňového řádu dne 20. 5. 2016.

[4] Nesprávný je názor žalovaného, že přeplatek představovaný úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu se nevrací z moci úřední. Ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu nestanoví, že měl správce daně přeplatek na úroku vrátit z moci úřední. V případě DPH se ale uplatní zvláštní právní úprava uvedená v § 105 odst. 1 ZDPH. Jestliže se totiž nadměrný odpočet vrací bez žádosti, pak pro jeho příslušenství v podobě úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, platí na základě zásady akcesority zakotvené v § 2 odst. 1 téhož zákona totéž. I kdyby daňový řád neupravoval způsob vrácení úroku podle § 155, použila by se k odstranění této mezery v právu analogie. Nejbližší § 155 daňového řádu je § 254a téhož zákona, který ve svém odst. 4 zakotvuje vrácení úroku rovněž z moci úřední. Kodifikace úroku v § 254a daňového řádu je bezprostřední reakcí zákonodárce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*, a představuje tak zaplnění mezery v právu v podobě instrumentu na odškodňování plátců za jejich diskriminaci způsobenou dlouho zdržovaným nadměrným odpočtem na DPH. Jestliže byla dřívější právní úprava deficitní, je namíste aplikovat ve prospěch jednotlivce povinnost daňových orgánů vrátit přeplatek na úroku z moci úřední i retroaktivně. K vrácení přeplatku na úroku mělo dojít dne 20. 5. 2016, kdy již § 254a odst. 4 daňového řádu jeho vrácení umožňovalo. Na povinnost danou § 254 odst. 3 daňového řádu navazuje úprava obsažená v odst. 4, která ukládá přeplatek tvořený úrokem vrátit z moci úřední a dopadá i na přeplatky tvořené úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[5] Žalobce dále namítl nesprávnost výkladu žalovaného, kterým dovedl princip zákazu anatocismu (platba úroků z úroků) v daňovém právu. Žalovaným použitý rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, dopadal na jinou problematiku. I zobecněné závěry Nejvyššího správního soudu nelze používat dnes, kdy § 1086 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“), již nejenže anatocismus nezakazuje, ale výslovně jej připouští. S ohledem na princip jednotnosti právního řádu je třeba anatocismus připustit i v právu daňovém. K citaci žalovaného z komentářové literatury, že „úrok z úroku není přípustný, obecně není přípustné úročení příslušenství daně“, žalobce namítl, že se vztahuje pouze k § 253 daňového řádu a nijak z něj neplyne, že by pod tento závěr jeho autorka JUDr. Lenka Kaniová zahrnovala i úrok z přeplatku tvořeného úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, o který se jedná v projednávané věci.

[6] Proti názoru žalovaného, že úročením přeplatku tvořeného úrokem by došlo k nerovnosti mezi státem a jednotlivcem, protože nedoplatky na úroku z prodlení se podle § 253 odst. 3 daňového řádu neúročí, žalobce namítl, že nastavení úročení úroků je věcí zákonodárce. Ten zakotvil v § 1806 NOZ obecnou přípustnost anatocismu a výjimku z tohoto pravidla stanoví pouze § 253 odst. 3 daňového řádu pro příslušenství daně a peněžité plnění placené v rámci dělené správy. Důkazem, že neexistuje žádný princip zákazu anatocismu je již rozsudek

pokračování

č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, který připustil úročení peněžitého plnění placeného v rámci dělené správy.

[7] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 10. 4. 2019, č. j. 45 Af 9/2017 – 21. Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 19. 6. 2019, č. j. 4 Afs 128/2019 – 26, neboť krajský soud ve věci rozhodl bez jednání, přestože stěžovatel v žalobě uvedl výslovný požadavek jednání nařídit.

[8] Podáním ze dne 12. 7. 2019 žalobce žalobu doplnil. Vyjádřil nesouhlas s interpretací krajského soudu stran výkladu rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36. Daňový řád předvídá vznik povinnosti nahradit škodu, pokud správce daně vydá jakýkoliv přeplatek opožděně. Lhostejno, že tento přeplatek je tvořen úrokem podle § 155 odst. 5, § 254, popř. § 254a daňového řádu. Žalobce namítl, že přiznání úroků za zadržování nadměrného odpočtu je srovnatelné s přiznáním úroků ze zadržovaného přeplatku spočívajícího v úrocích za zadržování nadměrného odpočtu. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na judikaturu SDEU.

[9] Krajský soud žalobu opět zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Konstatoval, že zákaz úročení úroků je považován za obecnou právní zásadu a dlouhodobě na něm staví doktrína i judikatura (nejen) správních soudů. Krajský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 - 45, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou úročení úroků ve vztahu k § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a vyslovil závěr, že zákaz úročení úroků je obecným právním principem již od dob římského práva. Soud přisvědčil žalobci v tom, že tato argumentace zčásti ztratila na své přesvědčivosti v okamžiku, kdy vstoupil v účinnost NOZ, v jehož § 1806 se úročení úroků za určitých okolností připouští. Zákonodárce však anatocismus umožnil pouze v oblasti práva soukromého a za přesně stanovených podmínek: 1) pokud si to strany výslovně sjednají nebo 2) jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu. Tato nová právní úprava však sama o sobě nemůže představovat důvod pro připuštění anatocismu i v jiných právních odvětvích. Aby mohly být úročeny úroky i v daňovém právu, musel by to daňový řád či jiný z daňových zákonů výslovně stanovit, tak jak to učinil § 1806 NOZ. Takové ustanovení se však v právním řádu nevyskytuje a nemůže je nahradit ani žalobcem dovozovaný úmysl zákonodárce kompenzovat daňovému subjektu to, že dočasně nemůže užívat peněžitou částku, která mu oprávněně náleží. Nelze se ani uchýlit k použití analogie, neboť tento postup slouží k zaplnění mezery v právu, tedy k zaplnění nezamýšlené neúplnosti právního řádu. Skutečnost, že se zákonodárce rozhodl nepřipustit úročení úroků, nicméně mezerou v právu není, neboť úročení úroků není principem, který by byl imanentní právnímu řádu jako celku a který by zákonodárce opomněl vzít v potaz. Ostatně ani v rekodifikovaném soukromém právu není úročení úroků stanoveno jako obecné pravidlo, ale je omezeno jen na vyjmenované případy, jakkoli by ekonomická teorie vedla k závěru, že věřitel by měl být spravedlivě kompenzován úrokem z jistiny i úrokem z úroků.

[10] Výslovnou úpravu uvedenou v § 235 odst. 3 daňového řádu, podle níž u nedoplatků na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká, je třeba považovat za výslovné potvrzení zásady nepřípustnosti úročení úroků v daňovém právu. Toto ustanovení není výjimkou z pravidla opačného, tedy pravidla obecné přípustnosti anatocismu, jak se snaží tvrdit žalobce. Takové pravidlo totiž nelze dovodit ani z § 1806 NOZ. Stejně tak závěr prosazovaný žalobcem nelze dovodit ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39. Jeho závěry žalobce reprodukuje nekorektně.

[11] Soud má za to, že nepřípustnost úroků z úroků v daňovém právu nelze podkládat za prolomenou ani po vydání rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36.

Ani v tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků platicímu v daňovém právu. Na závěru krajského soudu o nepřipustnosti úroku z úroků v daňovém právu nic nezměnil ani rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2019, č. j. 31 Af 57/2018 - 86, na který žalobce poukázal při jednání ani jím předestřená judikatura SDEU. Na žádnou judikaturu, která by se týkala přímo problematiky přiznávání úroku z úroku za zadržování nadměrného odpočtu, totiž žalobce nepoukázal. Krajský soud neshledal, že by právo EU přikazovalo povinnost platit v daňovém právu úrok z úroků.

[12] K další sporné otázce, a to zda byl správce daně povinen žalobci vrátit *ex offio* (tj. i bez žádosti) vratitelný přeplatek vzniklý jako úrok z vratitelného přeplatku vzniklého podle § 155 odst. 5 daňového řádu, soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 - 33, ve kterém se touto otázkou již zabýval. V dané věci žalobce žádal o přiznání úroku z úroku žádostí ze dne 20. 5. 2016, přičemž požadoval úrok za období od 10. 2. 2014 do 20. 5. 2016. V tomto období nicméně podle shora uvedených závěrů nebyl správce daně ještě ani povinen úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) vyplatit. Tato povinnost mu vznikla až v návaznosti na žádost žalobce ze dne 8. 12. 2016, jak shledal krajský soud v usnesení ze dne 28. 6. 2018, č. j. 48 Af 2/2017 - 70, tudíž správci daně ani nemohla vzniknout povinnost z tohoto úroku platit další úrok (úrok z úroku).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[13] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž vyjádřil nesouhlas s interpretací krajského soudu stran výkladu rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, který vychází z přesvědčení, že ten, kdo zasahuje do vlastnického práva, je povinen nahradit škodu tím způsobenou. Podle stěžovatele daňový řád předvídá vznik povinnosti nahradit škodu, pokud správce daně vydá jakýkoliv přeplatek opožděně. Lhostejno, že tento přeplatek je tvořen úrokem podle § 155 odst. 5, § 254, popř. § 254a daňového řádu. Nepřiznání úroku stěžovatele je tak učiněno v rozporu s objektivním právem pouze s odkazem na římskou tradici, která je v moderních poměrech obsoletní, jak dovedil Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 3. 9. 2015 ve věci C-89/14, *AZA SpA*, v němž se také řešila aplikace čl. 11 odst. 2 nařízení č. 794/2004. Podle evropského práva tak docházelo k ukládání úroků z úroků, což SDEU shledal přípustným. Podle stěžovatele je přiznání úroků za zadržování nadměrného odpočtu srovnatelné s přiznáním úroků ze zadržovaného přeplatku spočívajícího v úrocích za zadržování nadměrného odpočtu. Stěžovatel v této souvislosti poukázal na judikaturu SDEU: rozsudek ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95, *Garage Molenbeide* aj., a obsáhle citoval rozsudky ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07, *Alicja Sosnowska*, a ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztoke 3 Ad*. Konstatoval, že společným rysem těchto rozsudků SDEU je myšlenka, že zadržování nadměrného odpočtu způsobuje nerovnost mezi plátcí DPH na celkově harmonizovaném trhu členských států EU. Podle názoru stěžovatele stejnou nerovnost způsobuje, pokud plátcí DPH nepřizná odškodnění v podobě úroku za zadržovaný nadměrný odpočet. Braní úroků z úroků umožnil § 1809 NOZ. Stěžovatel s poukazem na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení má za to, že zákaz braní úroků z úroků není sám o sobě tak silný, aby platil jako právní princip bez výslovné zákonné opory. Daňový řád výslovně připouští povinnost odškodnit jednotlivce přiznáním úroků z opožděně vráceného přeplatku a nevylučuje jako v případě úroku z prodlení vznik úroku z úroku.

[14] Stěžovatel dále odkázal na rozsudek SDEU ze dne 28. 2. 2018, ve věci C-387/16, *Nidera*, z něhož vyplývá, že otázka eliminace škod způsobených neposkytnutím odpovídajícího odškodnění za zadržování nadměrného odpočtu je otázkou evropského práva. Stěžovatel nevidí žádný důvod, proč by uvedené závěry neměly platit i ve vztahu k samotnému opožděně

pokračování

přiznanému odškodnění. Kasační stížností napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože k aplikaci tohoto rozsudku, resp. jeho nosných důvodů, se krajský soud vůbec nevyjádřil.

[15] Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že aby mohly být úročeny úroky i v daňovém právu, musel by to daňový řád či jiný z daňových zákonů výslovně stanovit, tak jak to učinil § 1806 NOZ, neboť římskou tradici v podobě zákazu anatocismu povyšuje na psané právo a vnucuje zákonodárci povinnost se s ním vyrovnat při přijímání každé nové právní úpravy. Pokud by tomu tak bylo, pak by český právní řád musel výslovně anatocismus připustit tam, kde se aplikuje, což rozhodně nečiní, ač by podle výkladu krajského soudu minimálně v oblasti státní podpory členskými státy učinit měl, když v této oblasti je anatocismus ve prospěch státu připuštěn na základě výše cit. rozsudku SDEU. Podle stěžovatele však platí opak. Podle daňového řádu se úročí každý přeplatek, který není včas vrácen daňovému subjektu, což se podle zásady *lex posterior derogat legi priori* vztahuje i na přeplatky vzniklé z opožděné vyplaceného úroku podle § 155 odst. 5, § 254 či § 254a daňového řádu. Stěžovatel rovněž popřel, že by byl zákaz úročení úroků obecnou zásadou daňového práva, jak tvrdí krajský soud v bodě 17 napadeného rozsudku. Mezi zásadami daňového práva uvedenými v § 5 až 9 daňového řádu se zásada zákazu anatocismu nevyskytuje.

[16] K závěru krajského soudu, v němž vytknul stěžovateli, že nekorektně reprodukuje rozsudek NSS č. j. 9 Afs 128/2016 – 39 stěžovatel uvedl, že pouze tvrdil, že tento rozsudek vysvětlil účel úroku z neoprávněného jednání správce daně a stěžovatel se aplikace tohoto účelu domáhal i na opožděné vydání jeho přeplatku. Stěžovatel krajskému soudu vytknul, že záměrně zastírá podstatu sporu, či jí v horším případě nerozumí. Jádrem sporu je to, že stát upíral jednotlivci právo na odškodnění.

[17] Závěrem stěžovatel namítl, že se Nejvyšší správní soud jasně vymezil proti zákazu úročení úroků v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017, když uvedl, že postupně přirůstající příslušenství daně, když „vykryštalizuje“, je pevně stanoveno a stává se tak novou jistinou daňového přeplatku *sui generis*, která úročení podléhá. Nosné důvody naposledy uvedeného rozsudku spočívající v tom, že odepření úroku z jakékoli částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu, vyvolává nespravedlnost ve vztahu k daňovému subjektu.

[18] V doplnění kasační stížnosti ze dne 8. 5. 2020 stěžovatel uvedl, že zákaz anatocismu již byl dávno zrušen, a má proto za vyloučené, aby byl zákaz anatocismu s odkazem na římskou tradici dnes uznáván jako pramen práva, jak to činí krajský soud.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Konstatoval, že žalobce žádal o přiznání úroku z úroku žádostí ze dne 20. 5. 2016, přičemž požadoval úrok za období od 10. 2. 2014 do 20. 5. 2016. V tomto období nicméně správce daně nebyl podle závěrů uvedených v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 – 33, a navazujícího rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, ještě povinen úrok z vratitelného poplatku (nadměrného odpočtu) vyplatit. Tato povinnost mu vznikla až v návaznosti na žádost stěžovatele ze dne 8. 12. 2016, tudíž správci daně ani nemohla vzniknout povinnost z tohoto úroku platit další úrok.

[20] Nepřípustnost úroku z úroku pak byla v posuzované věci pouze dalším důvodem, pro který nebylo možné žádosti stěžovatele vyhovět. Podle žalovaného je třeba krajskému soudu přisvědčit, že nepřípustnost úroků z úroků v daňovém právu nelze pokládat za prolomenou ani po vydání rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, neboť Nejvyšší správní soud se v něm otázkou přípustnosti anatocismu nezabýval a s argumentací v rozsudku téhož soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, se nevypořádal. Podle žalovaného

nelze za jistinu považovat částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně. Nejvyšší správní soud navíc podle žalovaného pominul, že § 2 odst. 5 daňového řádu vymezuje pojem příslušenství daně, které sleduje osud daně a kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. I tuto definici úrok z vratitelného přeplatku beze zbytku naplňuje, neboť se jedná o úrok, který vzniká podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Podle žalovaného pak nelze považovat za jistinu (ani *sui generis*) částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně. Skutečnost, že předepsáním úroku na osobní daňový účet daňového subjektu vzniká přeplatek, nic nemění na povaze tohoto přeplatku, který je stále příslušenstvím daně, obdobně jako by jím byl také nedoplatek na úroku z prodlení. Pokud určitý přeplatek vznikl jako příslušenství daně, neztrácí tento charakter ani okamžikem své splatnosti. Při posouzení, zda lze takový přeplatek dále úročit, proto nelze jeho povahu zcela pominout, jak to učinil NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36. Nadto je podle žalovaného z tohoto rozsudku také zřejmé, že soud v něm v podstatě nepopřel závěr, že princip zákazu anatocismu platí také pro řízení daňové. Stěžovatel závěrům uvedeným v tomto rozsudku přisuzuje nepřiměřeně větší váhu, než ve skutečnosti mají.

[21] Ke stěžovatelem dovozované povinnosti náhrady škody žalovaný uvedl, že úroky vzniklé podle daňového řádu nepředstavují náhradu škody, pouze se na ni započítávají v případech, kdy by se daňový subjekt domáhal náhrady škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Rozsudek SDEU ve věci C-89/14 se týkal opatření k navrácení protiprávně poskytnuté veřejné podpory, kde unijní úprava výslovně předpokládá výpočet složených úroků, nikoli však oblasti DPH. Žalovaný netvrdí, že zákaz anatocismu platí absolutně. Aby však mohlo dojít k úročení úroků, musí se tak stát na základě výslovného zakotvení v konkrétním právním předpisu. Odkaz stěžovatele na rozsáhlou judikaturu SDEU není pro danou věc přiléhavý, neboť ta se týká úroku z nadměrného odpočtu, nikoli úroku z tohoto úroku. Unijní právo nepřikazuje povinnost platit v daňovém právu úroky z úroků. Ustanovení § 1806 NOZ připouští úročení úroků pouze pro oblast soukromého práva a je třeba jej vnímat jako zákonem výslovně stanovenou výjimku ze zákazu anatocismu. Zásada zákazu úročení příslušenství daně je navíc v daňovém řádu explicitně upravena v § 253 odst. 3 daňového řádu. S odkazem na příslušnou judikaturu a odbornou literaturu reprezentuje tato zásada princip, který zakazuje úročení veškerého příslušenství daně při správě daní, a to včetně úročení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda stěžovateli náleží úrok z úroku přiznaného mu podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 256.677 Kč.

[25] Podle § 155 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, *daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního*

pokračování

daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úbrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.

[26] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.*

[27] V odst. 3 cit. ustanovení se uvádí, že *[p]okud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhová, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.*

[28] Podle odst. 5, *je-li poukázován 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 vyšší 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O vyšší úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*

[29] Ohledně uvedeného úroku náležejícího stěžovateli podle § 155 odst. 5 daňového řádu, bylo vydáno již několik rozhodnutí, z nichž Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení této věci. V bodě 47 rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017- 26, zdejší soud konstatoval, že *„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.“* V bodě 50 tohoto rozsudku pak Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil, aby *„v dalším řízení posoudil, kterou ze žádostí či podnětů stěžovatelky lze ve smyslu § 70 daňového řádu považovat dle jejího obsahu současně za žádost o uhrazení tohoto úroku.“*

[30] Krajský soud následně v usnesení ze dne 28. 6. 2018, č. j. 48 Af 2/2017 – 70, konstatoval, že *„je tedy nutno uzavřít, že za podání, které dle obsahu může představovat též žádost žalobce o uhrazení daného úroku, lze považovat toliko již opakovaně zmiňované podání žalobce doručené Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 8. 12. 2016 a označené jako ‘podnět proti nečinnosti.’ Sám žalobce ostatně při jednání u soudu uvedl, že právě toto podání i on za takovou žádost považuje. Je sice pravdou, že toto podání nebylo adresováno (podáno) přímo žalovanému, s tímto podáním byl v předchozím řízení zjevně seznámen i NSS (aniž by uzavřel, že toto podání lze dle obsahu jako takovou žádost vyhodnotit) a stejně tak nelze přehlédnout, že podstatnou část tohoto podání opětovně tvoří argumentace žalobce, podle něhož má žalovaný vrátit daný úrok bez žádosti. Přesto je však nutno zdůraznit, že součástí tohoto podání je i výslovně formulovaný závěr, podle něhož žalobce navrhuje, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému zjednat nápravu spočívající právě v úhradě úroku na bankovní účet žalobce. Přes všechny výše uvedené pochybnosti, pokud jde o význam tohoto podání, zdejšímu soudu nezbytvá, a to i s ohledem na shora již opakovaně zmiňovaný závazný právní názor NSS, než toto podání dle jeho obsahu vyhodnotit jako řádnou žádost žalobce o úhradu úroku přiznaného mu dle § 155 odst. 5 daňového řádu.“*

[31] Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto usnesení krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 25. 4. 2019, 9 Afs 298/2018 – 24, v němž se konstatuje, že *„se ve zrušujícím*

rozsudku ztotožnil s krajským soudem v tom, že daňový řád vychází z dispozitivní 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 (...). 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.

[32] NSS ani náznakem ve zrušujícím rozsudku neuvedl, že by aktivita stěžovatelky domáhající se primárně přiznání úroku měla či mohla nabrzdit žádost o jeho vrácení, a že by se snad aktivním daňovým subjektům měl úrok dle § 155 daňového řádu vracet bez žádosti. Neztotožnil se pouze s poněkud zjednodušujícím závěrem krajského soudu, že stěžovatelka o vrácení přeplatku, který vznikl prověřováním vykázaného nadměrného odpočtu, žádným ze svých podání nepožádala.

[33] Je pravdou, že v řízení před daňovými orgány argumentace stěžovatelky směřovala jednak do přiznání sporného úroku a dále do povinnosti správce daně vrátit tento úrok dle § 155 daňového řádu z úřední povinnosti. NSS sice argumentaci stěžovatelky o vrácení přeplatku z úřední povinnosti, tj. bez žádosti neuznal, byl si však dobře vědom, že situace v projednávané věci byla složitější o to, že daňové orgány odmítaly respektovat závaznou a konstantní judikaturu Soudního dvora EU, jakož i NSS (viz bod 50 zrušujícího rozsudku) a odmítaly tento úrok daňovým subjektům vůbec přiznat, natož vracet. Ze spisového materiálu, který měl při prvním projednávání soud k dispozici, bylo zřejmé, že po několikaletém domáhání se svého zákonného nároku stěžovatelka žádala nejen o jeho přiznání, ale i o vyplacení přiznaného úroku na svůj účet. Učinila tak např. v podání doručeném OFŘ dne 8. 12. 2016 a takové podání měl správce daně dle svého obsahu ve smyslu § 70 daňového řádu vyhodnotit jako žádost o vrácení přeplatku. Skutečnost, zda a k jakému datu byla žádost o vrácení přeplatku daňovým subjektem podána, je rozhodná pro další postup správce daně.

[34] NSS nemohl na místo krajského soudu sám dohledávat, zda případně stěžovatelka jiným podáním požádala o vrácení přeplatku ještě dříve, tj. před datem 8. 12. 2016. Z tohoto důvodu zavázal krajský soud k tomu, aby si veškeré relevantní spisy od správce daně vyžádal a jednotlivá podání stěžovatelky posoudil dle jejich skutečného obsahu. To přesně krajský soud provedl

[35] Ve svém odůvodnění naopak NSS neuvedl nic, co by mělo nasvědčovat tomu, že v případě, že krajský soud takovou žádost nalezne, je povinen žalobě na ochranu před nezákonným zásahem vyhovět. Soud připomíná, že stěžovatelka stále setrvala na své argumentaci směřující do vrácení úroku z úřední povinnosti, a to i poté, co tuto argumentaci NSS ve zrušujícím rozsudku jednoznačně odmítl.

[36] (...) Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu dle § 155 daňového řádu a úrok se zaviněného přeplatku správce daně dle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší (blíže viz rozsudek NSS ze dne ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47, ve věci KORDÁRNA, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady). Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným

pokračování

rozhodnutím. Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil či, že je lze vzájemně zaměňovat.“

[37] Z výše uvedených závěrů krajského a Nejvyššího správního soudu zdejší soud vychází při posouzení této věci, neboť jsou srozumitelně, logicky a řádně zdůvodněné a není třeba k nim již cokoli dodávat. Z uvedené obsáhlé citace vyplývá, že již těmito rozhodnutími byla v zásadě vyvrácena hlavní část nyní opětovně uplatňované stížní argumentace. Stěžovatel požádal o úhradu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, podle § 155 odst. 2 daňového řádu až dne 8. 12. 2016. Až po tomto dni tak vznikla správci daně povinnost stěžovateli předmětný úrok vyplatit, a to ve lhůtě stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu. Před tím se tudíž správce daně nemohl dostat do prodlení se splněním svého peněžitého závazku (vrácením úroku podle § 155 daňového řádu), a nelze tak ani uvažovat o povinnosti z tohoto úroku platit další úrok za období ode dne 10. 2. 2014, jak se toho domáhal stěžovatel svou žádostí ze dne 20. 5. 2016, o níž žalovaný pravomocně rozhodl nyní napadeným rozhodnutím. Tento závěr krajského soudu i žalovaného je tedy zcela správný a již na základě výše uvedeného je zřejmé, že kasační stížnost není důvodná. Neobstojí tudíž ani námitka stěžovatele, že krajský soud zastírá podstatu sporu.

[38] Ke konstatování stěžovatele, v němž za jádro sporu označil, že stát upíral jednotlivci právo na odškodnění, Nejvyšší správní soud uvádí, že správní orgány vskutku v předcházejícím řízení postupovaly v rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu, opakovaně odmítaly vydat rozhodnutí o výši úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, a stěžovatel tak byl nucen o vyčíslení a přiznání svého zákonného nároku z důvodu nezákonného postupu správních orgánů opakovaně žádat, uplatňovat podněty na ochranu proti nečinnosti, jakož i bránit svá veřejná subjektivní práva v řízení před správním soudem (viz bod 50 již zmíněného rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 - 27). Uvedené však platí ve vztahu k úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, nikoli však ve vztahu k nyní nárokovanému úroku z tohoto úroku, a to právě s ohledem na výše uvedený závěr, že správní orgány ve vztahu k vyplacení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu nebyly a nemohly být v prodlení až do žádosti stěžovatele z 8. 12. 2016, resp. do uplynutí lhůty dle § 155 odst. 3 daňového řádu.

[39] Stěžovatel požádal o vrácení přeplatku spočívajícího v úroku z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu žádostí ze dne 20. 5. 2016. Toto datum a dále období od něho počítaných 60 dnů dle § 155 odst. 3 daňového řádu je tedy rozhodné pro posouzení otázky, zda stěžovateli svědčil nárok na jím požadovaný úrok z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. V tomto období však stěžovatel, jak bylo vysvětleno výše, dosud nepožádal o vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, neboť tak učinil až dne 8. 12. 2016. Proto správce daně nebyl v uvedeném rozhodném období povinen stěžovateli úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu vyplatit (vrátit), nemohl tuto svou neexistující povinnost porušit, a nelze tedy ani uvažovat o nároku stěžovatele na úrok z tohoto úroku.

[40] Nejvyšší správní soud se proto zbývajícími námitkami obsaženými v kasační stížnosti zabýval již pouze stručně. Zejména není nezbytné pro posouzení této věci vypořádávat rozsáhlou polemiku stěžovatele k části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se obecného zákazu anatocismu v daňovém právu, neboť tuto část odůvodnění krajský soud uvedl jaksí nad rámec potřebného odůvodnění (relevantní by mohla být pouze v případě, že by zde bylo prodlení správce daně, které by mohlo vést k úvahám o možném nároku stěžovatele na úrok z protiprávně zadržované částky úroku). Obdobně k poukazu stěžovatele na rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, zdejší soud konstatuje, že v tomto rozsudku se NSS zabýval otázkou úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který je vrácen daňovému subjektu z moci úřední

v případě zrušení nebo změny předchozího nezákonného rozhodnutí, což v nyní projednávaném případě nenastalo, tudíž tento judikát nemůže na projednávanou věc dopadat.

[41] SDEU se v rozsudku ze dne 3. 9. 2015, sp. zn. C-89/14 ve věci A2A SpA, vyjádřil mimo jiné k aplikaci čl. 11 odst. 2 nařízení Komise (ES) č. 794/2004 ze dne 21. dubna 2004, kterým se provádí nařízení Rady (ES) č. 659/1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES, dle kterého *úroková sazba se uplatňuje jako složený úrok až do data navrácení podpory. Úroky narostlé v předcházejícím roce jsou v každém následujícím roce úročeny*, a konstatoval, že tento článek nebrání vnitrostátní právní úpravě stanovit použití složených úroků v případě navrácení státní podpory. Toto rozhodnutí SDEU se tedy nijak netýká úroku z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu přiznaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jednalo se totiž o zcela odlišnou věc, týkající se navrácení státní podpory prohlášené za neslučitelnou se společným trhem (nikoli tedy DPH), v níž SDEU vyjádřil obecný závěr o možnosti v těchto případech ve vnitrostátní úpravě stanovit úrok z úroku.

[42] K argumentaci stěžovatele, že přiznání úroků za zadržování nadměrného odpočtu je srovnatelné s přiznáním úroků ze zadržovaného přeplatku spočívajícím v úrocích za zadržování nadměrného odpočtu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci nelze z toho, že stěžovateli byl přiznán úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z opožděně vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 dovozovat, že mu měl být přiznán rovněž úrok z tohoto přiznaného úroku, neboť jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel požádal o úhradu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu až v žádosti z 8. 12. 2016, a v předchozím období tudíž nemohla správci daně vzniknout povinnost mu tento úrok vyplatit, a proto nemohl být ani s jeho úhradou v prodlení.

[43] Judikatura SDEU na kterou stěžovatel v této souvislosti poukazuje, není pro posouzení věci relevantní, neboť se týká odlišných případů. V rozhodnutí *Garage Molenbeide* byla posuzována lhůta pro vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu. V rozhodnutí *Alicja Sosnomska* shledal soud nepřijatelným prodlužování lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z 60 na 180 dní, a to pouze pro jednu skupinu osob povinných k dani bez jakéhokoliv objektivního základu. Toto rozhodnutí se tak především týká proporcionality a rovnosti mezi jednotlivými skupinami osob povinných k dani. V rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok* šlo o posouzení okamžiku vzniku nároku na úrok z prodlení a posouzení přijatelnosti prodlužování lhůty k vrácení nadměrného odpočtu zahájením daňové kontroly. Rozsudek ze dne 28. 2. 2018, ve věci C-387/16, *Nidera*, se týkal kompenzace za pozdní navrácení nadměrného odpočtu na DPH (úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu). V posuzované věci se však jedná o posouzení otázky, zda měl stěžovatel nárok na úrok z úroku z opožděně vráceného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 přiznaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tj. nejedná se již o posouzení vrácení nadměrného odpočtu ani o posouzení úroku za zadržování tohoto nadměrného odpočtu.

[44] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že kasační stížností napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nevyjádřil k aplikaci a nosným důvodům rozsudku ve věci *Nidera*. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je totiž zřejmé, že krajský soud vystihl podstatu věci, pečlivě se vypořádal s žalobní argumentací stěžovatele a své závěry řádně, srozumitelně a logicky zdůvodnil. Krajský soud se sice nevyjádřil konkrétně k naposledy uvedenému rozsudku SDEU, v bodě 20 kasační stížností napadeného rozsudku však uvedl, že judikatura SDEU předestřená žalobcem se týká buď úroku za zadržování nadměrného odpočtu (nikoli úroku z tohoto úroku) nebo oblasti veřejné podpory (nikoli DPH) a na žádnou judikaturu, která by se týkala problematiky přiznávání úroku z úroku za zadržování nadměrného

pokračování

odpočtu, stěžovatel nepoukázal. To považuje Nejvyšší správní soud za správné a naprosto dostačující i jako reakce na žalobní námitku stěžovatele. O tom, že závěry krajského soudu nejsou nesrozumitelné, svědčí i to, že stěžovatel s nimi v kasační stížnosti polemizuje. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016 – 59, v němž vyslovil, že „*rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).*“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „*[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“

[45] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je rovněž zřejmé, že krajský soud slovním obratem, že zákaz úročení úroku je obecnou zásadou daňového práva, mínil to, že se jedná o obecně platný princip v daňovém právu, nikoli o zásadu výslovně stanovenou v § 5 až 9 daňového řádu. Výtka stěžovatele směřující vůči této formulaci krajského soudu proto není opodstatněná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud ji tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[47] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. května 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu