



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s.r.o.**, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 11. 2021, č. j. 61 Af 3/2021-27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 11. 2021, č. j. 61 Af 3/2021-27, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 2. 12. 2020, č. j. 44954/20/5200-11432-711217.

[2] Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 7. 2019, č. j. 1755015/19/2212-50524-303955, kterým byl žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), ve výši 44 551 Kč. Šlo o úrok z částky 344 460 Kč, jež vznikla zúčtováním uhrazených záloh ke dni 1. 7. 2016 jako přeplatek na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2015. O vrácení tohoto přeplatku požádala žalobkyně již dne 30. 6. 2016 (v rámci textové přílohy k daňovému přiznání), lhůta k vrácení přeplatku tudíž započala běžet dne 1. 7. 2016 (den vzniku přeplatku) a skončila dne 1. 8. 2016 (31. 7. 2016 byla neděle). Správce daně však žádost

opomněl zaevidovat a přeplatek ve stanovené lhůtě nevrátil. K zániku přeplatku došlo dne 3. 7. 2017, kdy jím byl uhrazen nedoplatek na DPPO za zdaňovací období roku 2016.

[3] Žalobkyně se započala zajímat o osud žádosti o vrácení přeplatku ze dne 30. 6. 2016 až v roce 2019, kdy správce daně upozornila na existenci žádosti. Správce daně uznal své pochybení, ovšem v době rozhodování již žádný přeplatek na DPPO u žalobkyně neevidoval, proto rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019 žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl. Následně správce daně vydal rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku, a to za období od 2. 8. 2016 (den následující po marném uplynutí lhůty k vrácení přeplatku) do 3. 7. 2017 (den, kdy přeplatek zanikl).

[4] V odvolání proti rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku žalobkyně uvedla, že přeplatek neměl zaniknout ke dni 3. 7. 2017 (nedoplatek na DPPO měl být hrazen jinými přeplatky) a že došlo-li k zániku přeplatku ke dni 3. 7. 2017, úrok z vratitelného přeplatku měl být předepsán do 18. 7. 2017 (nikoli až za 2 roky), protože by jí měl v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, náležet úrok z úroku z vratitelného přeplatku.

[5] K zániku přeplatku stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil, že tvrzený přeplatek na jiné dani ke dni 3. 7. 2017 neexistoval. K otázce pozdního předepsání úroku z vratitelného přeplatku stěžovatel uvedl, že úrok byl předepsán hned následující den po vydání rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku a že toto rozhodnutí nebylo sice vydáno bezodkladně po zániku přeplatku, ale vůči termínu zjištění pochybení a vydání rozhodnutí o přeplatku nebyl požadavek bezodkladnosti významně překročen. Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 stěžovatel považoval za jednotlivou odchylku od ustálené judikatury, která brání úrokům z úroků (tzv. *anatocismus*). Stěžovatel připustil, že § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), za určitých okolností úročení úroků připouští, ovšem v ostatních případech (tedy i při správě daní) je *anatocismus* zakázaný.

II. Řízení před krajským soudem

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí stěžovatele u krajského soudu žalobou, v níž namítla, že i po 3. 7. 2017 existoval na jejím osobním daňovém účtu přeplatek ve výši 393 300 Kč, což doložila snímky obrazovky z daňové informační schránky. Z toho žalobkyně usuzovala, že se měl přeplatek úročit i po 3. 7. 2017. Podle žalobkyně měl být nevrácený přeplatek úročen až do dne 7. 6. 2019, kdy bylo vydáno rozhodnutí o přeplatku, a následně od 15. dne následujícího po vydání rozhodnutí o přeplatku (23. 6. 2019) do 25. 7. 2019 měl být úročen úrok, neboť k jeho předepsání nedošlo v zákonné lhůtě. Dle žalobkyně nebylo možné ignorovat období 3. 7. 2017 – 25. 7. 2019, kdy měla mít předepsaný úrok, s nímž měla mít možnost disponovat. Vznikl-li úrok ve výši 44 551 Kč ke dni 3. 7. 2017, ale byl předepsán až dne 25. 7. 2019, za dobu od 19. 7. 2017 (den následující po uplynutí lhůty k předepsání úroku) do 25. 7. 2019 (předepsání úroku) jí náležel úrok z úroku. Žalobkyně svou argumentaci podpořila obsáhlou citací rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36. Žalobkyně podotkla, že stran úročení úroků nepanuje v rozhodování finanční správy shoda, což doložila listinami, jež se dle jejího názoru týkaly obdobného skutkového stavu. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

pokračování

[7] Stěžovatel ve vyjádření k žalobě vysvětlil, že přeplatek vzniklý původně ke dni 1. 7. 2016 skutečně zanikl dne 3. 7. 2017, neboť v tento den byla splatná DPPO za zdaňovací období roku 2016, která byla uhrazena jen zčásti. Vzhledem k tomu, že ke dni 4. 7. 2017 žalobkyně uhradila zbylou část DPPO za zdaňovací období roku 2016, vznikl na osobním daňovém účtu opět přeplatek ve stejné výši, ve skutečnosti však již šlo o nově vzniklý přeplatek, nikoli o pokračování přeplatku dosavadního. Stěžovatel zdůraznil, že vzhledem ke zjištění pochybení až v roce 2019 již nemohl vrátit původní přeplatek, ovšem bez zbytečného odkladu od zjištění pochybení rozhodl o přiznání úroku z vratitelného přeplatku. Projednávaná věc se podle stěžovatele liší od věci rozhodnuté rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36, neboť se jedná o předepsání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoli o úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu.

[8] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou existence přeplatku po 3. 7. 2017, jíž neshledal důvodnou. Ze spisu krajský soud ověřil, že přeplatek ve výši 393 300 Kč se dne 3. 7. 2017 dokonce navýšil na 971 700 Kč, avšak ještě téhož dne byla celá tato částka použita na úhradu DPPO za zdaňovací období roku 2016, přičemž i po této úhradě zůstal nedoplatek ve výši 387 370 Kč. Dne 4. 7. 2017 žalobkyně uhradila částku 780 670 Kč, čímž opět vznikl přeplatek ve výši 393 300 Kč. Krajský soud tedy přisvědčil tvrzení žalobkyně, že dne 4. 7. 2017 byl na jejím osobním daňovém účtu evidován přeplatek ve výši 393 300 Kč, a pro nadbytečnost již neprováděl dokazování snímky obrazovky obsaženými v žalobě. Krajský soud se však zároveň ztotožnil i s názorem stěžovatele, že přeplatek vzniklý 4. 7. 2017 byl přeplatkem novým, nikoli pokračováním přeplatku evidovaného do 3. 7. 2017. Krajský soud tedy potvrdil správnost doby úročení přeplatku v napadeném rozhodnutí (od 2. 8. 2016 do 3. 7. 2017).

[9] Následně se krajský soud zabýval otázkou, do kdy měl být úrok z vratitelného přeplatku předepsán na osobní daňový účet žalobkyně. Krajský soud upozornil, že úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu má být předepsán bez zbytečného odkladu, ideálně ve chvíli vrácení úročeného přeplatku, nejpozději do 15 dní od vrácení přeplatku podle § 254 odst. 3 daňového řádu, na nějž § 155 odst. 5 daňového řádu odkazuje. Jelikož za den vrácení přeplatku se považuje rovněž jeho spotřebování na úhradu nově vzniklého nedoplatku, krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel toto pravidlo porušil, když úrok z vratitelného přeplatku napadeným rozhodnutím přiznal nikoli bezodkladně po 3. 7. 2017, ale až dne 24. 7. 2019, tedy s dvouletým zpožděním po vrácení přeplatku.

[10] Krajský soud následně odkázal na dva rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*, které jsou podle něj připodobnitelné k nyní posuzované věci, přestože v nich šlo o úroky z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Krajský soud upozornil, že v projednávaném případě došlo k dvouletému prodlení, které nebylo způsobené žádnou objektivní překážkou, správce daně se tedy dopustil nezákonného postupu. Pozdě předepsaný úrok lze podle krajského soudu považovat za nově vzniklou jistinu, jíž je možné dále úročit, zákaz *anatocismu* se tedy neuplatní. Krajský soud uznal, že v souvislosti s úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu NSS v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*, obecný zákaz *anatocismu* aplikoval, ovšem v onom případě šlo o úrok vyplývající z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, jež

nepředstavuje protiprávní jednání správce daně. Z tohoto důvodu dal krajský soud žalobkyni za pravdu, napadené rozhodnutí stěžovatele dle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc mu v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost

[11] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž podstatou je nesouhlas s názorem krajského soudu, že v projednávané věci bylo namísto úročit pozdě předepsaný úrok z vratitelného přeplatku dalším úrokem. Stěžovatel nerozporuje závěr krajského soudu stran zániku přeplatku (v této otázce mu ostatně krajský soud přisvědčil) a uznává, že se dopustil pochybení, když nepředepsal úrok z vratitelného přeplatku ve lhůtě dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel je však toho názoru, že se krajský soud dopustil dvojího nesprávného posouzení právní otázky, což zakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] První stížní námitkou je nesprávná aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel zdůrazňuje, že v projednávaném případě byl úročenou jistinou přeplatek na DPPO vzniklý plně v souladu se zákonem. Naproti tomu v případech posuzovaných Nejvyšším správním soudem v rozsudcích č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, byl pozdě předepsaným úrokem úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Z toho nutně vyplývá, že již úročená jistina představovala částku vybranou správcem daně neoprávněně, lze ji tedy připodobnit k pohledávce z protiprávního činu ve smyslu § 1806 občanského zákoníku. Stěžovatel upozorňuje, že správce daně se v oněch případech dopustil pochybení rovněž při předepisování úroku z neoprávněného jednání správce daně, který nebyl předepsán ve správné výši, přestože daňové subjekty se jej aktivně domáhaly. V projednávaném případě však žalobkyně vyplacení úroku vůbec nepožadovala, správce daně úrok sám předepsal a lhůtu k vrácení tohoto úroku jakožto přeplatku neporušil, neboť jeho vyplacení žalobkyně nežádala.

[13] Podle stěžovatele především z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, jehož argumentace je dále rozvinuta v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading* (jenž je pro projednávaný případ přílehavější), jednoznačně vyplývá, že *anatocismus* je obecně zakázaný, což lze prolomit pouze v případě, kdy tak stanoví text zákona, nebo za použití zásady jednotnosti a bezrozpornosti práva jako celku pomocí *analogie iuris* s občanským právem. Odlišným přístupem by se stěžovatel dopustil porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy. Stěžovatel zdůrazňuje, že dle odborné literatury lze úroky z úroků podle § 1806 občanského zákoníku požadovat v situaci, kdy dlužník jedná protiprávně a nezaplatí dluh, který z toho vznikl. Rozhodnou okolností pro přípustnost *anatocismu* je tedy povaha pohledávky samotné, nikoli důvod vzniku (prvního) úroku. Tomu svědčí rovněž skutečnost, že i Nejvyšší správní soud připustil úročení úroků pouze v případech úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, tedy v případech, kdy lze jistinu považovat za pohledávku z protiprávního činu ve smyslu § 1806 občanského zákoníku. Naopak v případě řešeném rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, byl prvotní jistinou prověřovaný nadměrný odpočet, tedy jistina vzniklá po právu, obdobně jako v nyní projednávané věci.

pokračování

[14] Druhou námitkou stěžovatele je absence posouzení podmínek pro vznik druhého úroku krajským soudem. Stěžovatel argumentuje, že i kdyby byly dány podmínky pro prolomení zákazu *anatocismu* (což dle jeho názoru nenastalo), bylo by podle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 nutno zkoumat naplnění zákonných podmínek pro vznik druhého úroku, což krajský soud v projednávaném případě opomněl (stejně jako posouzení, o jaký konkrétní úrok mělo vlastně jít). Stěžovatel podotýká, že případný přeplatek vniklý předepsáním úroku z vratitelného přeplatku se vrací v obecném režimu, tedy na žádost, a žalobkyně v projednávané věci žádnou takovou žádost nepodala (až do roku 2019 se o osud přeplatku a úroku z něj vůbec nezajímala). Nenastala tedy situace, která by naplňovala podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť správce daně nárok na první úrok žalobkyni žádným způsobem neupíral, ani se nedopustil žádné nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, jenž by měl za následek chybné vyčíslení prvního úroku. Stěžovatel podotýká, že účelem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně není pokrývat jakoukoli nezákonnost, ale pouze autoritativní zásah správce daně, který má za následek negativní dopad do majetkové sféry daňového subjektu. K takovému zásahu však v projednávaném případě nedošlo. Stěžovatel pro úplnost uzavírá, že nebyly naplněny ani podmínky pro vznik druhého úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobkyně o vrácení přeplatku z titulu úroku vůbec nežádala.

[15] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná osoba splňující podmínky § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Námitky stěžovatele proti závěrům krajského soudu se týkají dvojí problematiky: a) přípustnosti *anatocismu* a b) naplnění specifických podmínek pro vznik druhého úroku.

IV. a) K přípustnosti *anatocismu*

[19] Otázkou přípustnosti či nepřípustnosti úročení úroku při správě daní se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, přičemž judikатурní vývoj je možné shrnout následovně:

[20] V rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, č. 2384/2011 Sb. NSS, *Opatství Staré Brno*, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zákaz *anatocismu* je platný i v právu daňovém (druhá právní věta vytvořená z tohoto rozsudku zní: „Má-li daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vypočítá správce daně tento úrok z celkové výše tohoto přeplatku, nikoliv z přeplatku zvyšovaného o přírůstající příslušenství daně.“). Nejvyšší správní soud zde vyšel především z judikatury Nejvyššího soudu, jež *anatocismus* zapovídala v soukromém právu, a vztáhl toto pravidlo za pomoci zásady bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu i na daňové řízení. Lze ovšem poznamenat, že uvedený závěr nebyl formulován za

účinnosti daňového řádu, nýbrž za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jakož i dřívější kodifikace civilního práva.

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že od 1. 1. 2021 byl daňový řád v otázce úroků obsáhle novelizován, na projednávaný případ však dopadá znění daňového řádu účinné do 31. 12. 2020 (daného znění se tedy týkají i veškeré citace a závěry tohoto rozsudku, není-li explicitně uvedeno jinak). Za aplikované právní úpravy byl zákaz *anatocismu* v daňovém řádu výslovně upraven pouze ve vztahu k úrokům z prodlení (k jejichž hrazení je povinen daňový subjekt) – podle § 253 odst. 3 daňového řádu *u nedoplatek na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy úrok z prodlení nevzniká*. Dne 1. 1. 2014 vstoupil v účinnost občanský zákoník, podle jehož § 1806 *úroky z úroků lze požadovat, bylo-li to ujednáno. Jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu*. Tímto byl překonán stěžejní argument rozsudku NSS č. j. 1 Afs 80/2009-45, *Opatství Staré Brno*, který považoval zapovězení *anatocismu* za obecný právní princip platný napříč právními odvětvími.

[22] V rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 Nejvyšší správní soud poprvé připustil, že za určitých okolností může dojít k úročení úroku, který správce daně neoprávněně zadržel. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že jde o jinou situaci než postupné přirůstání úroků – a sice o úročení částky prvního úroku, která „*vykrytalizovala*“ a je pevně ohraničena, takže ji lze chápat jako svého druhu novou jistinu. Nejvyšší správní soud k tomu v uvedeném rozsudku konkrétně uvádí: *„Žalobce pouze žádal, aby mu byl přiznán úrok z jedné konkrétní jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Můžeme považovat do jisté míry za nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví – z hlediska svého účelu – úrok z prodlení, pokud prodlení nastane na straně správce daně. Není pochyb, že v posuzovaném případě správce daně devět měsíců neoprávněně prodléval se zaplacením prvního úroku. Potom však daňový subjekt musí mít nárok na (druhý) úrok, jenž je (jak správně dovozuje i devátý senát městského soudu na str. 12 svého rozsudku) do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně daňový subjekt utrpěl.“*

[23] Následně Nejvyšší správní soud v obdobném případě (rozsudek č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*) podrobněji popsal východiska, která umožňují dříve striktně aplikovaný starý princip zákazu *anatocismu* za určitých okolností popřít. NSS i v tomto případě připustil, že úrok ze zadržovaného (prvního) úroku z neoprávněného jednání správce daně se může stát novou jistinou, kterou lze dále úročit (a tím pokrýt celou dobu neoprávněného jednání správce daně), ovšem zdůraznil, že se tak může stát pouze v situaci, na níž lze alespoň analogicky vztáhnout § 1806 občanského zákoníku.

[24] Další případ, v němž daňový subjekt žádal přiznání úroku z úroku, posuzoval NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, v němž upozornil, že závěry jeho předchozích rozsudků č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V případě řešeném v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, představoval první úrok konkrétně úrok z prověřování nadměrného odpočtu, přiznaný podle § 155 odst. 5 daňového řádu v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014,

pokračování

č. j. 7 Aps 3/2013-47, *KORDÁRNA* (zde NSS přijal závěr, že při neexistenci specifické úpravy náleží daňovým subjektům v určitých případech prověřování nadměrného odpočtu úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu). Právě tento úrok podle rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, správce daně nejprve nezákonně odmítl daňovému subjektu předeepsat a až následně pod tlakem judikatury Nejvyššího správního soudu a v souladu se zrušujícím rozsudkem Městského soudu v Praze tento úrok předeepsal. První úrok byl tedy i v tomto případě daňovému subjektu správcem daně aktivně odpírán a k jeho předeepsání došlo se značným zpožděním.

[25] Přestože se správce daně dopustil nezákonnosti spočívající v pozdním předeepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, Nejvyšší správní soud ve věci řešené pod č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, usoudil, že daňovému subjektu úrok z úroku nenáleží, neboť v souladu s rozsudkem č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, je nutno posuzovat povahu jistiny, z níž vzešel první úrok – jelikož následně vrácený prověřovaný nadměrný odpočet nebylo možné analogicky posoudit jako plnění z protiprávního činu, nebyly splněny podmínky § 1806 občanského zákoníku: „*Paralelu s § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny, jak potvrzuje komentářová literatura [...] Zatímco tak přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má oporu v analogii iuris s občanským zákoníkem, přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu. Nepřiznáním takových úroků z úroků dochází k naplnění obecného zákazu anatocismu, neboť slovy rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51 nemá v projednávané věci popření tohoto starého principu oporu v literě zákona či jeho vnitřní systematice pro určitý okruh věcí.*“

[26] Podle § 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

[27] Stěžovatel nerozporuje, že přiznáním úroku z vratitelného přeplatku zaniklého ke dni 3. 7. 2017 až dne 24. 7. 2019 správce daně porušil svou povinnost přiznat tento úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu bezodkladně. Rovněž Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu shoduje s hodnocením krajského soudu, že správce daně se dopustil nezákonnosti jak tím, že vratitelný přeplatek na žádost nevrátil, tak tím, že úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal žalobkyni včas. Samotný tento závěr však není rozhodný pro otázku, zda žalobkyni náleží úrok z úroku ve smyslu rozsudků NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*.

[28] Skutečnost, že zákaz *anatocismu* je obecně platným právním principem a jeho prolomení představuje situaci výjimečnou, potvrzuje rovněž důvodová zpráva k bodu 133

(nový § 253a daňového řádu) zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád a další související zákony (sněmovní tisk č. 841, Poslanecká sněmovna 2017 – 2021): „Dále se navrhuje z důvodu jednoznačnosti vymezit pravidlo, které platí též pro úrok z prodlení, tj. že úrok reparující následky prodlení při vyplacení jistiny se netýká souvisejícího příslušenství. Jinými slovy, nevzniká povinnost platit úrok z úroku“. Jde tedy o promítnutí obecného principu zákazu anatocismu. Úrok z vratitelného přeplatku tak bude vztažen pouze na pozdě vrácený, převedený či použitý vratitelný přeplatek související s platbou daně (např. daň zaplacená ve vyšší částce, daň doměřená na nižší částku, vyúčtování záloh se vznikem přeplatku či přeplatek vzniklý z titulu daňového bonusu) nebo zadržením daňového odpočtu. Naopak pozdě vrácené úroky hrazené správcem daně se tímto úrokem dále neúročí. To neznamená, že správce daně nebude motivován k jejich včasnému vyplacení. Motivace úředních osob však není z povahy věci dána existencí či vyšší sankce vznikající orgánu veřejné moci, nýbrž řádným plněním svých služebních úkolů, jakož i dozorem nad výkonem této činnosti.“

[29] Jak vyplývá především z rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, a bylo následně potvrzeno též v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, k přiznání úroku z úroku, tedy výjimky z obecně platného principu zákazu anatocismu, může dojít pouze v jednom ze dvou případů: 1. zákon takové pravidlo pro daný případ explicitně stanoví, nebo 2. toto pravidlo vyplyne za použití zásady bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu z analogického použití pravidla jiného. Je zřejmé, že první možnost v projednávané věci nenastala, je tudíž třeba posoudit případnou relevanci možnosti druhé. Jak již bylo řečeno výše, v českém právním řádu je anatocismus výslovně připuštěn pouze v § 1806 občanského zákoníku, a to za podmínky, že byl mezi stranami sjednán (což při správě daní nepřichází v úvahu), nebo tehdy, pokud jde o pohledávku z protiprávního činu. Komentář k občanskému zákoníku tuto podmínku vysvětluje následovně: „Výraz *jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu* znamená: Nutno posoudit, zda z protiprávního činu vznikla sama pohledávka, z níž nabíhají úroky (z prodlení), které se mají úročit. Skutečnost, že úroky z prodlení nabíhají též v důsledku protiprávního činu (dlužníkovy prodlení), je bez významu.“ [J. Petrov: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054), 1. vydání, 2014, s. 370 – 382, bod 36].

[30] Z výše uvedeného je zřejmé, že nezáleží na přístupu dlužníka k hrazení úroku (objektivní okolnosti znemožňující jeho hrazení, opomenutí či aktivní odpírání), ale záleží na povaze původně úročené jistiny. V případech řešených rozsudky NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51, *Elektrárny Opatovice*, jež akcentoval krajský soud, představovala prvním úrokem úročenou jistinu nesprávně uhrazená daň (z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně), šlo tedy o pohledávku, již bylo možno přirovnat k protiprávnímu činu ve smyslu § 1806 občanského zákoníku. Naproti tomu v případě rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, a rovněž v projednávané věci jde o jistiny vzniklé plně po právu: prověřováním nadměrného odpočtu, resp. zúčtováním řádně uhrazených záloh na DPPO. K nezákonnosti došlo v obou těchto případech až v rovině hrazení prvního úroku.

[31] Lze poznamenat, že krajský soud se vůči rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading*, vymezil velmi nepřesně: v onom případě se totiž správce daně dokonce aktivně bránil tento úrok v souladu se zákonem (a rozsudkem NSS č. j. 7 Afs 3/2013-34, *KORDÁRNA*) vůbec předepsat. Ani to však nemohlo zvrátit nezhojitelný nedostatek podmínky pro analogickou aplikaci občanského práva, již je

pokračování

protiprávní povaha samotné jistiny ve smyslu § 1806 občanského zákoníku. V projednávaném případě však správce daně nárok žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku nijak nerozporoval, pouze jej přiznal opožděně. To se navíc stalo v důsledku jediného pochybení, jež způsobilo i vznik úroku jako takového: opomenutí samotné existence žádosti o vrácení přeplatku ze dne 30. 6. 2016. Pokud tedy Nejvyšší správní soud neshledal nárok daňového subjektu na úrok z úroku ve věci řešené rozsudkem č. j. 9 Afs 52/2021-42, *ERAMENT Trading* (kdy se daňový subjekt přiznání prvního úroku aktivně domáhal), tím spíše jej nelze přiznat ani v projednávaném případě (kdy byla žalobkyně pasivní a o osud přeplatku i souvisejícího úroku se začala zajímat s téměř tříletým zpožděním po podání žádosti, kterou správce daně – v návaznosti na neformální komunikaci – zaevidoval dne 8. 4. 2019, načež jí rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019 nevyhověl; viz výše).

[32] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud shledal první kasační námitku důvodnou, neboť v projednávaném případě nebyly naplněny podmínky pro přiznání úroku z úroku. Zrušovací důvod napadeného rozsudku krajského soudu tedy neobstojí.

IV. b) K naplnění specifických podmínek pro vznik druhého úroku

[33] Vzhledem k tomu, že nebyla splněna již výchozí podmínka pro prolomení zákazu *anatocismu*, není na místě dále posuzovat, zda v tomto konkrétním případě byly či nebyly naplněny specifické podmínky relevantní pro vznik některého z úroků ve smyslu § 155 odst. 5 či § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k jistině vzniklé „vykrytalizováním“ původního úroku. Posouzení druhé kasační námitky je tedy v projednávané věci již bezpředmětné.

V. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze stručně shrnout takto: V případě jistiny, jíž nelze analogicky posoudit jako pohledávku z protiprávního činu ve smyslu § 1806 občanského zákoníku, nedochází k prolomení obecné právní zásady zákazu *anatocismu*, a to ani v případě, kdy následně vzniklé úroky nejsou řádně hrazeny.

[36] Krajský soud rozhodne v dalším řízení i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 9. ledna 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu

