



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobce: **American game s.r.o.**, IČO: 255 71 354, se sídlem Komořany 146, okr. Vyškov, zast. JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem, se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37908/19/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :****I. Shrnutí předcházejícího řízení**

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 18. 12. 2018, č. j. 183396/18/4300-12711-105935, kterým nebyl žalobci přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „DŘ“).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Namítl, že podle § 254 odst. 3 DŘ měl být úrok za neoprávněné jednání správce daně předepsán na žalobcův osobní daňový účet ke dni 9. 11. 2016, což se však nestalo. Od tohoto data tak nabíhal další úrok z úroku za neoprávněné jednání, který měl být na daňový účet žalobce předepsán za dobu od 10. 11. 2016 do 14. 2. 2017. Nárok na předepsání úroku z úroku za neoprávněné jednání a jeho vrácení opíral žalobce o rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Žalovaný nevysvětlil, proč nebyl úrok za neoprávněné jednání na osobní účet žalobce předepsán ke dni 9. 11. 2016, ale až ke dni 14. 2. 2017, a ani se nezabýval kompenzací žalobce za toto pozdní připsání.

[3] V doplněních k žalobě poukázal žalobce na závěry vyplývající z rozsudků NSS ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25, ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020–51, ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020–41, ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021–42, a ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020–51, které podporují jeho požadavek na kompenzaci v podobě úroku z úroku za neoprávněné jednání správce daně.

[4] Krajský soud v Brně nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Neshledal žádné pochybení žalovaného ani správce daně. Pakliže rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, nabylo účinnosti dne 26. 10. 2016, měl správce daně k předepsání úroku z neoprávněného jednání na žalobcův osobní daňový účet časový prostor do dne 10. 11. 2016. K tomuto dni také skutečně předmětnou částku na žalobcův osobní daňový účet předepsal. S ohledem na konstatované skutečnosti shledal soud nadbytečnou polemiku mezi žalobcem a žalovaným o problematice anatocismu. Právo na úrok z úroku vzniká jen při rozporu jednání správce daně s pravidlem dle § 254 odst. 3 DŘ. Jelikož takový rozpor v jednání správce daně není dán, není se nutné této argumentační linii účastníků řízení blíže věnovat.

[5] Napadené rozhodnutí ob stojí, neboť úrok z neoprávněného jednání správce daně byl na žalobcův osobní daňový účet předepsán včas. Na tom nic nemění ani skutečnost, že se daňové orgány do jisté míry nadbytečně věnovaly rozboru problematiky anatocismu a na oponentuře vůči této argumentaci žalobce v zásadě vybudoval velkou část své žalobní argumentace. Ostatně nerozlišováním mezi otázkou *předepsání* a *vyplacení* částek úroku z neoprávněného jednání správce daně, potažmo nezohledňováním data předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet, se žalobce rovněž podílel na existenci a průběhu tohoto sporu.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že k předepsání na jeho osobní daňový účet nedošlo dne 10. 11. 2016, ale stalo se tak až někdy později, respektive zpětně. Žalovaný se správce daně dotázal na něco jiného (k jakému dni), než po něm chtěl krajský soud (který den byl úrok předepsán). Z toho pak krajský soud nesprávně usoudil, že úrok ve výši 1.415.598 Kč předepsal správce daně dne 10. 11. 2016, přestože správce daně sdělil, že se tak stalo ke dni 10. 11. 2016. Krajský soud tedy na svůj dotaz – kdy správce daně předepsal uvedený úrok – odpověď žalovaného nedostal. Stejně tak krajský soud nesprávně usoudil z rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 183396/18/4300-12711-105935, že úrok předepsal správce daně dne 10. 11. 2016, jelikož i v tomto rozhodnutí se výslovně uvádí, že k tomu došlo nikoliv dne 10. 11. 2016, nýbrž ke dni 10. 11. 2016. Sporné tedy je, kdy byl úrok ve výši 1.415.598 Kč na stěžovatelův osobní daňový účet předepsán, a nikoliv k jakému dni byl tento úrok předepsán.

[7] Žalovaný hrubě zkreslil odpověď správce daně, krajský soud měl porovnat sdělení žalovaného s touto odpovědí. Stěžovatel nikdy nerozporoval, že k předepsání úroku došlo ke dni 10. 11. 2016. Krajský soud tedy neměl zkoumat, k jakému dni správce daně úrok předepsal, nýbrž který den správce daně úrok předepsal, protože to je mezi účastníky

pokračování

sporné. Tvrzení krajského soudu, že správce daně předepsal úrok z neoprávněného jednání na stěžovatelův osobní daňový účet dne 10. 11. 2016, není pravdivé, a je vyvráceno protokolem o ústním jednání ze dne 30. 3. 2022, č. j. 62050/22/4300-12711-105935. Je logické, že vznikl-li úrok ve výši 1.415.598 Kč na základě rozhodnutí správce daně ze dne 9. 2. 2017, č. j. 24725/17/4300-12711-105935, tak nemohl být předtím dne 10. 11. 2016 předepsán. Tím spíše, jestliže výpočet tohoto úroku je až do dne 18. 11. 2016, nemohl tento úrok být předepsán už dne 10. 11. 2016. Navíc v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2017 (stěžovatel měl patrně na mysli výše citované rozhodnutí ze dne 9. 2. 2017, pozn. soudu) se uvádí, že předmětný úrok byl vykázán ke dni 10. 2. 2017, což potvrzuje jeho předepsání dne 10. 2. 2017. Není podstatné, k jakému dni správce daně úrok z neoprávněného jednání na osobní daňový účet předepsal, poněvadž dle § 254 odst. 3 DŘ se úrok na osobní daňový účet předepíše do 15 dnů, čímž se rozumí předepsání úroku na osobní účet v určitý den a zkoumá se, zda se tak stalo do 15 dnů. Pokud správce daně úrok z prodlení na osobní daňový účet předepsal ke dni 10. 11. 2016 avšak učinil tak dne 10. 2. 2017, nebyl úrok na osobní daňový účet předepsán do 15 dnů, jak vyžaduje citované ustanovení, a stěžovateli tak náleží úrok z úroku. Úrok ve výši 1.415.598 Kč měl být vrácen bez žádosti do dne 10. 11. 2016, a poněvadž k jeho vrácení došlo až dne 14. 2. 2017, nedošlo k vyplacení tohoto úroku včas.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. Dále uvedl, že až v žalobě uplatnil stěžovatel poprvé argumenty, že svůj nárok na úrok z úroku odvozuje od data předepsání prvního úroku na jeho osobní daňový účet. Jelikož datum předpisu prvního úroku nebylo v odvolacím řízení předmětem sporu, žalovaný neměl možnost ho zjistit jinak, než následným dotazem u správce daně. Nesouhlasil s tvrzením, že by jakkoli zkreslil odpověď správce daně na dotaz krajského soudu stran toho, kdy byl stěžovateli předepsán na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč. Jestliže stěžovatel nyní ke kasační stížnosti předkládá nějaké listiny, z nichž by mělo vyplývat, že k okamžiku předpisu prvního úroku došlo v jiný den, než vyplývalo z odpovědi správce daně, představuje to pro žalovaného novou skutečnost. Žalovaný nesouhlasil s názorem stěžovatele, že by dostatečným důvodem pro další úročení prvního úroku bylo bez dalšího jeho pozdní předepsání na osobní daňový účet stěžovatele. Včasnost vrácení přeplatku odpovídajícího stěžovateli předepsanému prvnímu úroku byla mezi účastníky v řízení o žalobě nespornou skutečností. Námitku, podle které správce daně měl stěžovateli z moci úřední úrok do určitého data vyplatit, uplatnil stěžovatel poprvé až v kasační stížnosti, pročež se jedná o nepřipustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že 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 dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Shodně s krajským soudem Nejvyšší správní soud konstatuje, že mezi stranami není sporné, že dne 22. 1. 2017 obdržel správce daně žádost stěžovatele o vrácení vratitelného přeplatku odpovídajícího úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ z částky 2.912.165 Kč, na nějž měl stěžovatel nárok v důsledku změny dodatečného platebního výměru tehdejšího Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 22. 6. 2012, č. j. 98063/12/341910706958, pro nezákonnost. O nezákonnosti daného rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305 (dle vyrozumění žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 49344/16/5100-41456-709120, nabylo rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, právní moci dne 26. 10. 2016). Správce daně přitom na základě stěžovatelovy žádosti ze dne 22. 1. 2017 nejprve rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č. j. 24725/17/4300-12711-105935, deklaroval existenci nároku stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč, načež dne 14. 2. 2017 poukázal vratitelný přeplatek ve stejné výši na stěžovatelův bankovní účet. Ve věci také není sporné, že stěžovatel měl ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč.

[12] V soudním spisu jsou pak obsaženy listiny doložené žalovaným na žádost krajského soudu (na č. l. 89 - 93 soudního spisu), konkrétně odpověď žalovaného na dotaz krajského soudu ke zjištění data předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně a k němu přiložený výpis obrátových vět osobního daňového účtu stěžovatele, a to jak ve formě textového souboru vygenerovaného automatizovaným daňovým informačním systémem (ADIS), tak otiskem obrazovky (print screen) z tohoto systému, a dále mailová komunikace žalovaného a správce daně stran žádosti žalovaného o doplnění informací (uvedení a doložení, ke kterému datu byl stěžovateli předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně) a Seznam zúčtovacích symbolů na ODÚ. Stěžovatel pak během jednání ze dne 15. 3. 2022 předložil k důkazu další listiny – vybrané obraty osobních daňových účtů dostupných z daňového portálu, přičemž krajský soud za rozhodné považoval, že v jedné z listin figuruje údaj o předepsání položky „úrok z vratitelného přeplatku/z neoprávněného jednání správce/z daňového odpočtu“ ve výši 1.415.598 Kč právě k datu 10. 11. 2016 (viz bod 32. napadeného rozsudku). Stěžovatel pak ke kasační stížnosti přiložil Protokol o ústním jednání ze dne 30. 3. 2022, č. j. 62050/22/4300-12711-105935, spolu s kopií ze spisu - výpisem ze systému ADIS, ze kterého má vyplývat předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet stěžovatele dne 10. 2. 2017 (k tomu viz níže).

[13] Spornou je v souzené věci otázka, zda byl stěžovateli výše specifikovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán na osobní daňový účet v souladu s § 254 odst. 3 DŘ, tj. ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305.

[14] Podle § 254 odst. 3 DŘ, ve znění účinném do 31. 12. 2020, úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání (podtržení doplněno).

[15] Krajský soud své závěry ohledně včasného předepsání úroku za neoprávněné jednání správce daně na osobní daňový účet stěžovatele, tj. že k tomuto došlo ke dni 10. 11.

pokračování

2016, proto byla lhůta dle § 254 odst. 3 DŘ zachována, založil zejména na listinách předložených v průběhu soudního řízení žalovaným. Potud nelze krajskému soudu ničeho vytknout, neboť hodnotil jednotlivé ve spisovém materiálu založené důkazy, a nepřistoupil tak například pouze ke zhodnocení jednoho důkazu izolovaně od ostatních; v tomto smyslu bylo zásadě volného hodnocení důkazů učiněno za dost. Nejvyšší správní soud však musí na tomto místě dát za pravdu stěžovateli, že ve spisech založené podklady vzbuzují pochybnosti ohledně skutečného data připsání úroku ve výši 1.415.598 Kč na osobní daňový účet stěžovatele, přičemž tyto pochybnosti se krajskému soudu nepodařilo odstranit ani v průběhu jednání ve věci. Listiny předložené žalovaným k žádosti krajského soudu (konkrétně printscreen výpisu ze systému ADIS, jakož i samotný výpis, zařazené na čl. 90 a 91 soudního spisu) v kolonce období u předmětného úroku uvádí 0217, zatímco v kolonce datum uvádí 10/11/2016. Nelze si nepovšimnout, že u údajů souvisejících s jinými částkami (tj. nikoli s předmětným úrokem z neoprávněného jednání správce daně) se údaj uvedený v kolonce „období“ číselně shoduje s označením měsíce a roku, avšak v případě předmětného úroku tomu tak není (v kolonce období je „0217“, přičemž v kolonce datum je „10/11/2016“). Stěžovatel přitom v žalobě, četných doplněních žaloby, i v průběhu jednání u krajského soudu setrvale namítal, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dne 10. 11. 2016 na osobní daňový účet stěžovatele předepsán nebyl, ale stalo se tak až zpětně v únoru roku 2017. K těmto tvrzením stěžovatel v průběhu jednání předložil několikero obrátových výpisů z osobního daňového účtu stěžovatele, na nichž se snažil demonstrovat, že datum skutečného připsání předmětného úroku neodpovídá datu 10. 11. 2016 (kdy k tomuto datu byl záznam na osobním daňovém účtu stěžovatele, co se týče úroků, v nulové výši). Krajský soud však za rozhodné považoval pouze to, že v písemnosti „vybrané obraty z osobních daňových účtů“ týkající se příslušenství daní, a to od 1. 1. 2014, figuruje údaj o předepsání položky „úrok z vratitelného přeplatku/z neoprávněného jednání správce/z daňového odpočtu“ ve výši 1.415.598 Kč právě k datu 10. 11. 2016 (viz bod 32. napadeného rozsudku), aniž by se blíže vyjádřil ke stěžovatelem namítaným pochybnostem panujícím ohledně skutečného data zápisu do systému, a to včetně zohlednění rozdílu skutečného data předpisu (tj. „kdy byl předmětný úrok zapsán na osobní daňový účet stěžovatele“) a předpisu úroku k určitému dni (tj. hypoteticky též zpětně).

[16] Krajský soud pochybil, pokud od výše uvedených rozporů odhlédl. Tyto se mohl pokusit objasnit například dotazem u žalovaného v průběhu jednání ohledně rozdílu v údajích v kolonce „období“ a „datum“ týkající se předmětného úroku vzhledem k ostatním zapisovaným údajům (u kterých se číselné údaje roku a měsíce v kolonkách „období“ a „datum“ na rozdíl od předmětného úroku shodují). Tyto odlišnosti pak vzbuzují pochybnosti, zda byl předmětný úrok předepsán na daňový účet stěžovatele skutečně již dne 10. 11. 2016 (tj. nikoli ke dni, ale skutečně v tento den, jak vyžaduje dikce § 254 odst. 3 DŘ), nebo zda se tak stalo v jiný den, resp. jiném měsíci (o čemž by vypovídal údaj v kolonce období „0217“). Za situace, kdy se předestřené nejasnosti krajský soud nepokusil odstranit (a to navíc v případě, kdy stěžovatel při jednání poměrně obsáhle rozporoval datum zápisu předmětného údaje do systému ADIS, mimo jiné za pomoci jím předložených výpisů z daňového portálu), ani jinak uspokojivě vysvětlit v odůvodnění napadeného rozsudku, je nutno přisvědčit stěžovateli, že ohledně skutečného data připsání předmětného úroku na osobní daňový účet stěžovatele panují pochyby, jež nebyly v průběhu řízení před krajským soudem vyjasněny. Na věci nemůže ničeho změnit ani

krajským soudem odkazovaný fakt, že v odůvodnění rozhodnutí ze dne 18. 12. 2018 správce daně konstatoval, že byl předmětný úrok předepsán na účet stěžovatele ke dni 10. 11. 2016, neboť tento závěr ničeho nehovoří o skutečném dni předepsání úroku na osobní daňový účet stěžovatele a není ani ve spisu podložen takovým důkazním materiálem, který by postavil skutečnost ohledně data skutečného připsání úroku na osobní účet stěžovatele na jisto. Logická je naopak úvaha stěžovatele, že pokud správce daně teprve dne 9. 2. 2017 rozhodl o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč, přičemž úrok je dle odůvodnění rozhodnutí kalkulován do 18. 11. 2016, stěžít mohl být na osobním daňovém účtu předepsán již dne 10. 11. 2016.

[17] Námitka stěžovatele, že úrok za neoprávněné jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč měl být vrácen bez žádosti do dne 10. 11. 2016, a poněvadž k jeho vrácení došlo až dne 14. 2. 2017, nedošlo k vyplacení tohoto úroku včas, je nepřipustnou kasační námitkou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Tuto námitku totiž v žalobě stěžovatel neuplatnil, ačkoli mu v tom nic nebránilo, naopak v četných žalobních podáních rozporoval pouze datum předepsání tohoto úroku na svůj osobní daňový účet (viz výše provedená rekapitulace; k uplatnění zásady koncentrace v řízení o kasační stížnosti srov. např. rozsudky NSS ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1/2009 Sb. NSS, a ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 68/2015-32).

[18] Nejvyšší správní soud uzavírá, že na základě obsahu spisového materiálu shledal, že ohledně data skutečného předepsání úroku ve výši 1.415.598 Kč na osobní daňový účet stěžovatele panují takové pochybnosti, které se krajskému soudu nepodařilo v napadeném rozsudku rozptýlit. V dalším řízení tedy bude na krajském soudu, aby podrobil výše označené důkazy dalšímu hodnocení a zohlednil při tom nastíněné nesrovnalosti, jakož i podrobnou žalobní argumentaci stěžovatele. Zejména opětovně zhodnotí podklady předložené žalovaným (na čl. 89 - 93 soudního spisu) a tyto přezkoumá v souvislosti s námitkami stěžovatele, mimo jiné, že ke skutečnému připsání úroku na jeho daňový účet došlo až v únoru 2017 (a nikoli 10. 11. 2016), přičemž může provést též případné další důkazy, pokud to bude potřebné k řádnému zjištění skutkového stavu.

[19] Nejvyšší správní soud závěrem poznamenává, že neprovedl jako důkaz stěžovatelem předložený výpis z databáze ADIS, resp. protokol o ústním jednání ze dne 30. 3. 2022, č. j. 62050/22/4300-12711-105935, neboť to nebylo potřebné vzhledem k tomu, že byl shledán důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Za takovéto situace není úlohou kasačního soudu, aby namísto krajského soudu zjišťoval skutkový stav nezbytný pro rozhodnutí ve věci.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[21] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 18. ledna 2023

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu