



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila a soudců Faisala Husseiniho a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Ing. J. V.**, zastoupena GT Tax a.s., sídlem Pujmanové 1753/10, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2020, č. j. 38109/20/5100-41453-711335, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 10 Af 37/2020-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce GT Tax a.s., sídlem Pujmanové 1753/10, Praha, na náhradě nákladů řízení částku ve výši 8 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabývá otázkou, zda měl správce daně žalobkyni vrátit úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále také jen „úrok 1“) v zákonné lhůtě z úřední povinnosti, s čímž souvisela také otázka, zda v tomto kontextu vznikl žalobkyni nárok na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně (dále také jen „úrok 2“).

[2] V souvislosti s nesprávným stanovením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 vznikl žalobkyni nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně

dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Výše tohoto úroku (16 445 428 Kč) byla žalobkyni oznámena rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) z 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619 (dále jen „rozhodnutí správce daně ze 4. 4. 2019“).

[3] Posléze dne 28. 11. 2019 žalobkyně učinila podání označené jako „*Výzva k úhradě úroků z neoprávněného jednání správce daně spolu s úroky za pozdní vrácení přeplatku*“ (dále jen „výzva“). V něm požadovala vrácení přeplatku na úroku 1 a přeplatku, který ji měl vzniknout na úroku za pozdě vrácený přeplatek na úroku 1 (na úroku z úroku). Následně správce daně přeplatek na úroku 1 žalobkyni vrátil 10. 12. 2019. Správce daně přitom ve zjevné souvislosti s výzvou zjistil, že žalobkyni vznikl nárok na úrok za pozdě vrácený přeplatek; šlo o přeplatek na nezákonně stanovené dani, kdy tento byl vrácen po uplynutí lhůty dle § 254 odst. 4 daňového řádu. O tomto úroku vydal správce daně rozhodnutí z 19. 12. 2019, č. j. 9290982/19/2006-52521-109619, v němž vyčíslil za prodlení v délce 8 dní úrok ve výši 158 186 Kč.

[4] Dne 14. 1. 2020 pak žalobkyně učinila podání nazvané „*Opakovaná výzva k úhradě úroků za pozdní vrácení úroku z přeplatku zaviněného správcem daně/Odvolání proti rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9290982/19/2006-52521-109619*“ (dále jen „opakovaná výzva“). To mělo být dle žalobkyně především opakovanou výzvou k přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu (úroku z úroku). V reakci na opakovanou výzvu vydal správce daně rozhodnutí z 13. 2. 2020, č. j. 942756/20/2006-52521-109619 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“ či „rozhodnutí správce daně“), jímž rozhodl tak, že se nepřiznává úrok z vratitelného přeplatku z titulu údajně pozdě vráceného přeplatku na úroku 1. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. To žalovaný zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil rozhodnutím z 5. 10. 2020, č. j. 38109/20/5100-41453-711335 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“ nebo „napadené rozhodnutí“). Nosným důvodem rozhodnutí byl závěr o včasné vrácení přeplatku, neboť byl vrácen ve lhůtě odvozené od podání žádosti o vrácení přeplatku (tedy od výzvy); mimo to měla požadavku žalobkyně bránit zásada zákazu anatocismu, tedy úročení úroků.

[5] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Městský soud po rozboru judikatury správních soudů nepřisvědčil žalovanému v tom, že by se v projednávané věci měl uplatnit zákaz anatocismu, ani v tom, že pro vznik je rozhodující včasné předepsání, a nikoliv faktické vrácení částky úroku. Rovněž s žalovaným nesouhlasil v tom, že takový „druhý úrok“ nelze odvozovat od prvotního protiprávního činu správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Městský soud byl naopak toho názoru, že správce daně je z moci úřední (i bez žádosti) povinen vrátit úrok za neoprávněné jednání správce daně dle § 254 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Od 28. 3. 2019 tak byl správce daně v prodlení s vrácením úroku za neoprávněné jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[8] Stěžovatel vymezil, že předmětem sporu v daňovém řízení byla otázka, zda se přeplatek vzniklý na přiznaném a předepsaném úroku z neoprávněného jednání správce daně vrací na žádost daňového subjektu, nebo zda jej má správce daně vracet z moci úřední. Spornou také byla otázka platnosti či prolomení principu zákazu anatocismu, která byla v mezidobí od vydání napadeného rozhodnutí do vydání napadeného rozsudku vyřešena judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[9] K problematice anatocismu stěžovatel uvedl, že v příslušných rozsudcích kasační soud nepostavil rovnítko mezi úkon předepsání úroku na osobní daňový účet daňového subjektu a úkon vrácení vratitelného přeplatku na úroku z neoprávněného jednání správce daně. V tomto smyslu provedení zápisu do evidence daní, tedy předepsání přiznaného úroku, a vrácení vratitelného přeplatku jsou dva rozdílné úkony, které daňový řád jednoznačně vymezuje a rozlišuje. Zatímco první uvedený úkon je úkonem administrativní povahy, jehož provedení je samotným předpokladem k tomu, aby mohl být na osobním daňovém účtu evidován přeplatek, úkon vrácení přeplatku je faktickým úkonem vůči daňovému subjektu. V případě žalobkyně byl úrok předepsán a také na něm skutečně existoval přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, splňující podmínku vratitelnosti dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nelze tak žádným výkladem dospět k závěru, že by za dobu, za kterou žalobkyně úrok z úroku požadovala, měl náležet jiný úrok, resp. úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Zároveň lze ve světle aktuální judikatury uzavřít, že u žalobkyně teoreticky mohlo dojít k prolomení zákazu anatocismu, pokud by ovšem u „prvního úroku“ (tedy úroku z neoprávněného jednání správce daně) došlo k situaci naplňující podmínky pro vznik (druhého) úroku, kterým měl být v tomto případě úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu. K tomu ale nedošlo, neboť se správce daně do prodlení s vrácením prvního přeplatku nedostal.

[10] Nelze se ztotožnit ani s názorem na možnou aplikaci § 254 odst. 4 daňového řádu, z něhož žalobkyně dovozovala povinnost vrátit „přeplatek“, tedy úrok 1, z moci úřední. I z důvodové zprávy týkající se § 254 odst. 4 daňového řádu lze dovodit, že se výslovný pokyn obsažený v § 254 odst. 4 daňového řádu týká přeplatku vzniklého v důsledku zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně, nikoliv všech přeplatků, které by mohly mít jakoukoliv souvislost či spojitost se změnou či zrušením rozhodnutí o stanovení daně. Městský soud aplikoval § 254 odst. 4 daňového řádu příliš široce. Naopak bylo třeba aplikovat obecnou úpravu vrácení vratitelných přeplatků, tedy na žádost daňového subjektu. Navíc tuto žádost nelze s ohledem na její povahu a podmínky považovat za úkon, který by daňový subjekt nějak zatěžoval. O výkladu zastávaném stěžovatelem svědčí jak judikatura Nejvyššího správního soudu, tak např. Krajského soudu v Praze. Městský soud také nesprávně vyhodnotil zjevně chybné (a podružné) konstatování v rozhodnutí správce daně ze 4. 4. 2019, v němž správce daně konstatoval, že přeplatek vrátí na žalobkynin bankovní účet do 10. 4. 2019. Nadto městský soud zohlednil zjevně nesouvisející skutkové okolnosti.

[11] Stěžovatel uzavřel, že městský soud pochybil, neboť nesprávně zhodnotil závěry judikatury Nejvyššího správního soudu ve věci úročení úroků, z nichž nepodloženě dovodil vznik jiného než požadovaného úroku. Otázku prodlení správce daně, resp. otázku režimu vrácení přeplatku na úroku, posoudil městský soud také zjevně nesprávně – v podstatě jen konstatoval, že povinnost správce daně konat z moci úřední má plynout z § 254 odst. 4 daňového řádu.

[12] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyslovila tak, že navrhla, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. V prvé řadě nesouhlasila se závěrem stěžovatele, že se na posuzovaný případ, s ohledem na skutkové okolnosti, nevztahuje princip anatocismu. Naopak z judikatury, na kterou žalobkyně odkazuje, plyne, že je v tomto smyslu dána odpovědnost daňových orgánů za včasné a řádné vyplacení úroku, nikoli pouze za jeho předepsání. Stejně tak se stěžovatel mylí, pokud § 254 daňového řádu interpretuje tak, že správce daně neměl povinnost vrátit přeplatek zaviněný správcem daně – zde v podobě úroku 1 – z moci úřední. Pokud totiž vznikl předepsáním tohoto úroku na osobní daňový účet daňového subjektu vratitelný přeplatek, je v daném případě správce daně povinen tento přeplatek vrátit, a to z úřední povinnosti, tj. i bez žádosti. Nelze pak souhlasit ani s názorem stěžovatele, že by městský soud své závěry opíral o nerelevantní úvahy či nesprávné datum úročení.

[13] K vyjádření žalobkyně podal stěžovatel repliku. Uznal, že v obdobných případech by teoreticky mohl vzniknout nárok daňového subjektu na „další úrok“, tedy že by došlo k prolomení zásady zákazu anatocismu. V posuzované věci tomu tak ale s ohledem na okolnosti případu nebylo. Při respektování zákonných podmínek vzniku jednotlivých úroků má stěžovatel za to, že k tomu, aby mohl na úroku 1 vzniknout další úrok z neoprávněného jednání správce daně, muselo by dojít k nesprávnému vyčíslení a přiznání prvního úroku. Stejně tak aby mohl na úroku 1 vzniknout úrok z pozdě vráceného přeplatku, musí na úroku 1 existovat vratitelný přeplatek, u nějž byla aktivována lhůta pro jeho vrácení a tato uplynula marně. Stěžovatel v tomto směru shrnul, že opakovaně uznal, že u žalobkyně mohlo dojít k dalšímu úročení jí přiznaného úroku 1, ale to jedině tehdy, pokud by byly splněny podmínky § 155 odst. 5 daňového řádu, na nějž žalobkyně odkazovala, když měla za to, že se správce daně dostal při vrácení přeplatku do prodlení. I kdyby zde však případně byly srovnatelné výklady, neuplatnila by se zásada *in dubio mitius*, neboť vrácení úroku bez žádosti či naopak vrácení na žádost nelze považovat za postupy ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. S ohledem na znění § 254 daňového řádu a judikaturu Nejvyššího správního soudu, jakož i Krajského soudu v Praze, nebylo namístě uvažovat o tom, že by se daný úrok z neoprávněného jednání správce daně měl vracet i bez žádosti. Nadto stěžovatel trvá na tom, že městský soud ve svém rozsudku směřoval nesouvisející skutkové okolnosti.

[14] V navazujícím vyjádření žalobkyně setrvala na názoru, že byly splněny podmínky pro to, aby jí správce daně vrátil úrok 1 i bez žádosti. Pokud tak neučinil, vznikl jí nárok na „další úrok“, tedy úrok 2. Navíc znovu připomíná, že konstatování, že jí bude úrok 1 vrácen (poukázán) na její účet se splatností 10. 4. 2019, je obsaženo přímo v rozhodnutí správce daně ze 4. 4. 2019.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, v posuzované věci bylo třeba se zabývat tím, zda měl správce daně povinnost žalobkyni úrok 1 z moci úřední nejen předepsat na její osobní daňový účet, ale zda měl i povinnost tento úrok i bez žádosti žalobkyni vrátit. S tím souvisí otázka, zda žalobkyni vznikl nárok na úrok 2 („úrok z úroku“).

[18] Co se týká skutkových okolností případu, odkazuje kasační soud na část I. tohoto rozsudku. Zároveň konstatuje, že z pohledu rozhodné právní úpravy jsou klíčové zejména § 155 a § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ustanovení § 155 přitom upravuje otázku vrácení vratitelného přeplatku, § 254 pak problematiku úroku z neoprávněného jednání správce daně.

III. 1 Otázka vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně z úřední povinnosti (bez žádosti)

[19] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[20] Podle § 254 odst. 3 daňového řádu *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. Toto pravidlo modifikuje § 254 odst. 4 daňového řádu, dle kterého vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*

[21] V této souvislosti městský soud v bodě 95 svého rozsudku příhodně uvedl, že přeplatkem je dle § 154 odst. 1 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Vratitelným se přeplatek stane podle § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu tehdy, neexistuje-li nedoplatek na dani (i u jiného správce daně), na jehož úhradu by mohl být převeden (k žádosti i bez žádosti daňového subjektu – srov. § 154 odst. 2, 4 a § 155 odst. 1 daňového řádu). Stěžovatel přitom v průběhu řízení nijak nezpochybňoval závěr městského soudu, že úrok 1 takovým vratitelným přeplatkem byl,

neboť nebylo sporné, že jakožto již předepsaný nebyl použitý na úhradu nedoplatku na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně.

[22] Kasační soud se ztotožňuje i s dalšími závěry vyjádřenými v bodech 96 a 97 napadeného rozsudku. Dle nich je dle § 254 odst. 4 daňového řádu třeba mít za to, že jestliže v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně vznikne jakýkoliv vratitelný přeplatek ve smyslu definice dle § 154 odst. 1 a 2 daňového řádu, tj. i přeplatek, který vznikl předepsáním úroku 1, a který nebyl převeden na úhradu nedoplatku, je správce daně jej i bez žádosti povinen ve lhůtě 15 dní vrátit daňovému subjektu. Městský soud také nabídl smysl tohoto ustanovení, který spatřoval v tom, aby po „odstranění“ rozhodnutí o stanovení daně nebylo protahováno zadržování (v tu dobu již úročené) částky, což by v konečném důsledku (např. v případě vyčkávání na žádost daňového subjektu) mohlo vést k neprospěchu veřejného rozpočtu. Městský soud také správně dovodil, že vrácení vratitelného přeplatku majícího původ v přiznaném úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, je speciální situací předvídanou zákonem, v níž je k vrácení povinen správce daně *ex officio* bez žádosti.

[23] Městský soud se ve svém výkladu opíral o právní názory vyslovené v rozsudcích Krajského soudu v Brně z 19. 2. 2019, č. j. 29 Af 90/2016 - 50, a Krajského soudu v Praze z 22. 9. 2022, č. j. 55 Af 60/2020 - 51. I jejich závěry tak stěžovatel v této souvislosti rozporuje. Je však třeba uvést, že stěžovatelova polemika se zde zmíněnými rozsudky Krajského soudu v Brně a Krajského soudu v Praze byla „ukončena“ aktuálním rozsudkem kasačního soudu ve věci sp. zn. 3 Afs 244/2022, jímž byla zamítnuta stěžovatelova kasační stížnost právě proti rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 60/2020 - 51. Nejvyšší správní soud tak v bodě 29 rozsudku sp. zn. 3 Afs 244/2022, poté co se vypořádal s obdobnou argumentací, jakou stěžovatel uplatňuje i nyní, konstatoval, že „[u]vedené úvahy proto vedou NSS k závěru, že pod pojem vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení (neoprávněného vymáhání) daně užitý v § 254 odst. 4 daňového řádu je třeba zahrnovat vedle samotné jistiny také úrok z nesprávně stanovené daně, tedy pochopitelně za předpokladu kladného zůstatku na kreditní straně daňového účtu po jejich předepsání. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je rovněž vratitelným přeplatkem ve smyslu tohoto ustanovení, neboť vznikl v přímém a nezbytném důsledku původního nezákonného jednání správce daně“. Pouze ve zkratce tak zde Nejvyšší správní soud uvádí, že v odkazovaném rozsudku k citovanému závěru dospěl na základě systematického výkladu, aplikace pravidla *lex specialis derogat legi generali*, či teleologického výkladu (blíže daný rozsudek).

[24] Nejvyšší správní soud tak zde uzavírá, že správný výklad § 254 odst. 4 v zásadě odpovídá argumentaci žalobkyně. Úrok z neoprávněného jednání správce daně (pokud se stal vratitelným přeplatkem), jí měl být vrácen (tedy nejenom předepsán) i bez žádosti. S ohledem na shora uvedené se soud také v podrobnostech nezabývá stížnostními námitkami vztahujícími se k zásadě *in dubio mitius*, jak o ní hovořily krajské soudy. Pokud se pak stěžovatel dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu z 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, dodává k tomu kasační soud, že „[s]trohé konstatování v bodu [19] rozsudku č. j. 10 Afs 405/2020 - 41, že nejpozději ve lhůtě podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl daňový subjekt mít možnost s úrokem z nesprávně stanovené daně na osobním daňovém účtu „disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani)“, nemůže poskytovat vodítko při posouzení projednávané věci“ (bod 20 rozsudku sp. zn. 3 Afs 244/2022).

pokračování

[25] Pro úplnost k této části rozsudku Nejvyšší správní soud dodává, že v návaznosti na právě dovozené závěry týkající se otázky vrácení přeplatku na úrocích z neoprávněného jednání správce daně je třeba se v rámci výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu zastavit u otázky lhůty, v níž musí správce daně takové vrácení z moci úřední uskutečnit. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen vratitelný přeplatek na úroku z nesprávně stanovené daně vrátit *ve lhůtě podle § 254 odst. 3 téhož zákona*. Posledně jmenované ustanovení stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně musí správce daně *předepsat* na osobní daňový účet daňového subjektu *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*.

[26] Ačkoli jazykový výklad citovaných odstavců § 254 daňového řádu připouští různé možnosti, je nutné se v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 244/2022, zejména jeho bodu 37, přiklonit k závěru, že je *„třeba přijmout takový výklad § 254 odst. 4 daňového řádu, podle něhož vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně musí správce daně z moci úřední (bez žádosti daňového subjektu) vrátit daňovému subjektu ve lhůtě 15 dní od okamžiku vzniku takového vratitelného přeplatku, tj. od okamžiku předepsání vratitelného přeplatku na osobní daňový účet daňového subjektu. Jinak řečeno, obrat „ve lhůtě podle odstavce 3“ ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu představuje prostý odkaz na délku lhůty (tj. 15 dní), nikoliv však na stejný den počátku jejího běhu“* (v podrobnostech viz body 31 až 36 rozsudku sp. zn. 3 Afs 244/2022).

[27] Výklad konstatovaný v bodě [26] tohoto rozsudku uvádí Nejvyšší správní soud také v souvislosti se sporem o to, zda městský soud správně vyhodnotil počátek lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku (z moci úřední) vzniklého předepsáním úroku z nesprávně stanovené daně, potažmo okamžik, od něhož by vznikal nárok na další úrok (úrok 2). Touto problematikou, tedy zda za popsaných podmínek žalobkyni vznikl také nárok na úrok 2, se Nejvyšší správní soud zabývá v následující části tohoto rozsudku.

III.2 Vznik nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně

[28] Rovněž v otázce, zda žalobkyni vznikl nárok na úrok 2 v důsledku prodlení správce daně s vrácením úroku 1, Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům městského soudu.

[29] Městský soud v bodech 81 až 87 svého rozsudku rozebral judikaturu Nejvyššího správního soudu, která prolomila obecný zákaz anatocismu (sám stěžovatel s odkazem zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42, č. 4254/2021 Sb. NSS, uznává, že u úroků vzniklých dle daňového řádu může k anatocismu dojít).

[30] Kasační soud nepovažuje za nutné podrobně rozebírat východiska této judikatury, pouze tak ve shodě s městským soudem uvádí, že v rozsudku z 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, č. 4202/2021 Sb. NSS (obdobně též v rozsudku č. j. 10 Afs 405/2020 - 41), dospěl k závěru, že tím, že správce daně rozhodnutím předepsal „první úrok“, tedy úrok 1, dle § 254 odst. 1 daňového řádu, se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu tento úrok oddělil od původní jistiny (původního daňového přeplatku). Tento úrok získal stálou hodnotu, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas

předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu. Tato částka se tak za těchto podmínek stává novou jistinou *sui generis* a nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s *předepsáním* či *vrácením* částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu, resp. jeho vrácení. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání. Pokud správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různými částkám, které náležely stejnému daňovému subjektu (jednak původní jistina, jednak „první“ úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 daňového řádu (viz body 27 a 28 citovaného rozsudku).

[31] Dosah judikatury uvedené v předchozím bodě (rozsudky desátého senátu) se stěžovatel snaží rovněž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, omezit argumentací, že se tato rozhodnutí týkají toliko situací, kdy se řeší sama otázka vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. nezákonnost při určení výše tohoto úroku. Stěžovatel tak konstruuje rozdíl mezi nalézáním správné výše úroku (a následným předepsáním), u čehož dle jeho názoru správce daně nepochybil, a mezi vrácením úroku. Dle stěžovatele je třeba respektovat rozdíl mezi rovinou nalézací a rovinou platební; nelze tak klást rovnítko mezi úkon předepsání úroku na osobní daňový účet daňového subjektu a úkon vrácení vratitelného přeplatku na úroku 1. Zápis do evidence daní (předepsání přiznaného úroku) a vrácení vratitelného přeplatku jsou dle stěžovatele dva evidentně rozdílné úkony.

[32] Stěžovatelův rozbor naznačený v předchozím bodě však Nejvyšší správní soud nepovažuje ve věci za nosný. Judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje (body [30] a [31] tohoto rozsudku, stejně jako rozsudek kasačního soudu z 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020 - 51, který stěžovatel zmiňuje v souvislosti s rozsudkem č. j. 29 Af 90/2016 - 50), se s ohledem na skutkové okolnosti, jichž se týkala, zabývala primárně zákonností přiznání a vyčíslení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nikterak tím však nevyloučila možnost toho, co neřešila, tedy možnost vzniku úroku v případě pochybení správce daně spočívajícího v tom, že správce daně úrok ze svého neoprávněného jednání nevrátil.

[33] Meškal-li správce daně nejen s předepsáním, ale i s vrácením úroku 1, přičemž tento úrok se již dříve stal novou jistinou *sui generis*, za pozdní předepsání a ovšem i vrácení (tj. za další protiprávní jednání) tohoto úroku žalobkyni náležel další úrok (jinými slovy také nejde o skutečný úrok z úroku, nýbrž o úrok z nově vytvořené jistiny, jež byla původně úrokem – viz bod 85 napadeného rozsudku rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, bod 42). V obou případech – nepředepsání i nevrácení – jde o nezákonnost, která musí mít důsledky jdoucí ve prospěch daňového subjektu. V tomto směru lze přiměřeně odkázat např. na bod 22 rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, dle kterého „[d]aňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem (v podrobnostech 2 Afs 148/2017, body 31 až 38). Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 1, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ne to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně této nezákonnosti dopustil (např. rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. 8 Afs 85/2018 - 40, PEPSICO CZ, bod 19).“ To přitom kasační soud uvádí při vědomí,

pokračování

že v odkazovaném rozsudku byla primárně řešena otázka předepsání úroku v zákonné výši; zároveň však daná citace naznačuje, že není rozhodné, zda k pochybení správce daně dojde v rovině „vyměřovací“ či „platební“ (tedy „*v jakém dílčím řízení*“). Ostatně pro posouzení přípustnosti anatocismu je rozhodující posouzení „prvního úroku“, tedy důvodu vzniku jistiny, zde jistiny *sui generis*, a jde-li tedy o pohledávku z protiprávního činu (viz bod 33 rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021 - 42).

[34] Nejvyšší správní soud tak uvádí, že v daném případě žalobkyni vznikl i nárok na úrok z úroku z včas nevráceného (tedy bez žádosti a ve vazbě na zrušení rozhodnutí o stanovení daně) vratitelného přeplatku v podobě úroku 1. Pro úplnost však soud doplňuje, že tento druhý úrok (úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně) již, pokud se stane vratitelným přeplatkem, podléhá obecnému režimu vracení, tedy na žádost, a to ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento úrok totiž již nelze považovat za úrok mající ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu původ *ve zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně*. Je tomu také proto, že sám § 254 daňového řádu ve svých důsledcích představuje výjimku z obecných pravidel nakládání s vratitelnými přeplatky, přičemž výklad výjimek v právu by měl být restriktivní (srov. např. rozsudek NSS z 3. 3. 2016, č. j. 7 As 316/2015 - 20, či z 21. 12. 2016, č. j. 8 As 80/2016 - 36, bod 27). Přitom již „první úrok“ dle § 254 odst. 1 daňového řádu se oddělil od původní jistiny (původního daňového přeplatku; srov. bod [30] výše), avšak s ohledem na shora podaný výklad má ještě dostatečně blízký vztah ke zmíněné „původní jistině“, resp. k nezákonnosti či nesprávnému postupu, jichž se dopustil správce daně. U úroku 2 však už tato dostatečná blízkost není dána a její dovozování by představovalo nepřipustné rozšiřování zmíněné výjimky z pravidla.

[35] Ve zbytku již Nejvyšší správní soud pouze dodává, že na nedůvodnosti kasační stížnosti nemůže nic změnit ani případná formulační nejednoznačnost vyplývající z bodů 101 a 102 napadeného rozsudku týkající se toho, jaký úrok a od jakého data měl žalobkyni náležet. Tato data je třeba určit dle korekce uvedené v bodě [26] tohoto rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Ve věci měla úspěch žalobkyně, pročež jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení za dva úkony právní služby, který zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti, a to sepis vyjádření ke kasační stížnosti a repliku k vyjádření stěžovatele [tj. úkon podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátního tarifu)]. Za každý tento úkon náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální částka 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 2 × 3 100 Kč + 2 × 300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 1 428 Kč,

na částku 8 228 Kč. Tuto částku (8 228 Kč) je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 9. října 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu