



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **QANTO s. r. o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10, zast. JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, č. j. 9307/22/5100-41456-711233, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 14. 12. 2022, č. j. 52 Af 14/2022-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podstatou projednávané věci je otázka, zda lze úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, přiznat i za období předcházející dni 1. 1. 2014.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 12. 9. 2019 zamítl námitku žalobkyně proti postupu správce daně. Žalobkyně namítala, že jí správce daně do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí ze dne 12. 3. 2013 nepředepsal úrok z vratitelného přeplatku, resp. z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši a na základě toho jí vznikl nárok na „druhý úrok“ (úrok z úroku) podle § 254 odst. 3 a § 159 odst. 3 daňového řádu.

[3] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání. Žalovaný, vázán rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 6. 2021, č. j. 52 Af 53/2020-99, změnil rozhodnutí správce daně a přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně z úroku ze zaviněného přeplatku, resp. úroku z neoprávněného jednání správce daně opožděně předepsaného na její osobní daňový účet, a to za období od 1. 1. 2014 do 29. 4. 2019, ve výši 850 082 Kč.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně opět bránila u krajského soudu, který žalobu zamítl. Krajský soud připomněl judikaturní vývoj k otázce anatocismu při správě daní. Uvedl, že možnost přiznat úrok z úroku se otevřela až 1. 1. 2014, tedy nabytím účinnosti zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Uzavřel, že princip zákazu anatocismu nelze vykládat či měnit izolovaně pro daňový řád.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Jelikož byl správce daně v prodlení s předpisem částky prvního úroku již ke dni 29. 3. 2013, je stěžovatelka přesvědčena, že jí nárok na úrok z úroku vznikl již od tohoto dne, a ne až od 1. 1. 2014.

[6] Výklad krajského soudu jde nad rámec daňových předpisů, k tíži daňového subjektu a nezohledňuje ústavní východiska jejich výkladu. Z žádného rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) neplyne, že by nárok na úrok z úroku podle § 254 daňového řádu bylo možné přiznat pouze od 1. 1. 2014. Napadený rozsudek je nesprávný i nepřezkoumatelný. Rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, není na případ stěžovatelky přílehlavý, neboť se v něm NSS zabýval úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu a nikoli podle § 254 daňového řádu. Ani z bodu 34 tohoto rozsudku nelze dovodit přípustnost úroku z úroku až od 1. 1. 2014.

[7] Stěžovatelka má za to, že k prolomení zásady zákazu anatocismu došlo již v návaznosti na nový daňový řád. Odkaz v judikatuře NSS na § 1806 občanského zákoníku je pouze podpůrný. Nárok na úrok z úroku v oblasti veřejného práva nelze podmiňovat nabytím účinnosti soukromoprávního předpisu.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že obecný zákaz anatocismu částečně prolomil § 1806 občanského zákoníku. NSS pak na základě *analogie iuris* dospěl k závěru, že i § 254 daňového řádu je výjimkou ze zákazu anatocismu, neboť tento úrok má povahu protiprávního činu, a je tedy paralelou k § 1806 občanského zákoníku. Žalovaný dále odkázal na bod 20 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že daňové předpisy neumožňují rozdílné výklady, a není tedy třeba volit výklad ve prospěch daňového subjektu.

[9] Podle žalovaného lze z rozsudku NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, a z rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42 vyvodit, že nárok na úrok z úroku lze přiznat jen od 1. 1. 2014. Žalovaný nesouhlasí s tím, že anatocismus v daňovém řádu připustil již samotný daňový řád. Nic takového neplyne ani z judikatury NSS a stěžovatelka k tomu uvádí pouze obecná tvrzení o smyslu a účelu § 254 daňového řádu.

pokračování

Odkaz na § 1806 občanského zákoníku není podle žalovaného pro NSS podpůrný, ale naopak zcela zásadní. Žalovaný dále uvedl, že soukromé a veřejné právo tvoří právní řád a jejich jistou provázanost nelze popřít.

[10] Stěžovatelka v replice zopakovala svou argumentaci. Úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně není pravým úrokem z úroku, ale úrokem z nově vytvořené jistiny, která byla původně úrokem. Stěžovatelka se proto nedomáhá skutečného úroku z úroku a argumentace obecně platným zákazem anatocismu není správná. Dále stěžovatelka namítla, že občanský zákoník byl vyhlášen ve Sbírce zákonů již dne 22. 3. 2012 a od tohoto dne se stal součástí českého právního řádu. K prolomení zákazu anatocismu tedy došlo již v roce 2012. Zároveň stěžovatelka uvedla, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i proto, že krajský soud v jeho bodě 21 směšuje otázku platnosti a účinnosti občanského zákoníku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[12] V projednávané věci není mezi stěžovatelkou a žalovaným sporu o tom, že stěžovatelce vznikl nárok na úrok z úroku, ani o tom, z jaké částky má být tento úrok vypočten. Jediným bodem sporu je, zda úrok náleží za období od 29. 3. 2013 do 29. 4. 2019 (jak tvrdí stěžovatelka), nebo pouze za období od 1. 1. 2014 do 29. 4. 2019 (jak tvrdí žalovaný, kterému v tomto přisvědčil krajský soud).

[13] NSS nejprve posoudil, zda je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Podle stěžovatelky z žádného rozhodnutí NSS neplyne, že by její nárok bylo možné přiznat až od 1. 1. 2014, krajský soud přesto tento závěr činí. Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud v bodě 21 svého rozsudku směšuje platnost a účinnost občanského zákoníku.

[14] Kasační soud ve stručnosti připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody jeho vydání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Pouhý nesouhlas s argumentací krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 As 110/2016-23).

[15] Krajský soud dostatečně odůvodnil, proč podle něj z judikatury plyne, že k prolomení dosavadního zákazu anatocismu došlo až účinností občanského zákoníku. Svůj názor doprovodil odkazy na pasáže rozsudků NSS (zejm. body 18 a 19 napadeného rozsudku). Stejně tak je v bodě 21 napadeného rozsudku z kontextu zjevné, že krajský soud nesměšuje pojmy platnosti a účinnosti, ale vyjadřuje pouze časovou souvztažnost těchto okamžiků a za rozhodující pro posouzení věci považuje účinnost občanského zákoníku.

[16] NSS neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani z jiného důvodu, a proto posoudil, zda je závěr krajského soudu zákonný.

[17] Judikatura NSS k otázce anatocismu u úroků hrazených správcem daně se v čase vyvíjela. Od původně zamítavého názoru (rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, č. 2384/2011 Sb. NSS) došlo k posunu směrem k umožnění anatocismu. NSS postupně upřesňoval důvody vedoucí k tomuto závěru a podmínky vzniku nároku na úroky z úroků (rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, či již citované rozsudky č. j. 10 Afs 382/2020-51 a č. j. 9 Afs 52/2021-42).

[18] NSS nesouhlasí se stěžovatelčinou námitkou, že rozsudek č. j. 9 Afs 52/2021-42 není na projednávanou věc přílehlavý. Tento závěr stěžovatelka dovozuje z toho, že se citovaný rozsudek zabýval úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu a ne podle § 254 téhož zákona. To je sice pravda, nicméně to nečiní závěry tohoto rozsudku nepoužitelné pro nynější věc. Devátý senát se vyjádřil k povaze a účelu obou těchto úroků a vymezil, kdy a proč je v těchto situacích přípustný anatocismus, neboť tato úvaha byla nezbytná pro jeho rozhodnutí. Je vedlejší, že soud v tehdejší věci nakonec neaplikoval § 254 daňového řádu.

[19] Dále lze uvést, že Ústavní soud vychází z premisy, podle níž pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti. V systému psaného práva má přitom obecné právní pravidlo charakter samostatného pramene práva pouze *praeter legem* (čili, pokud psané právo nestanoví jinak). I v českém právu takto platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech (náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Za jeden z těchto principů lze považovat i zákaz anatocismu, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít (rozsudek č. j. 10 Afs 382/2020-51, bod 14).

[20] V bodě 20 rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51 desátý senát konstatoval, že klíčovým důvodem pro překonání nosných závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 80/2009-45 byla právě rekodifikace soukromého práva. V nejnovějším rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42 pak NSS objasnil, že přiznání úroku z úroku podle § 254 daňového řádu má oporu v *analogii iuris* s občanským zákoníkem (bod 34), konkrétně s druhou větou jeho § 1806 (bod 29). NSS nemá důvod se od těchto závěrů odchýlit ani v této věci.

[21] Podstatou analogie je vyplnění tzv. otevřené či nepravé mezery v právu, a to tak, že se určité ustanovení aplikuje i na případ, na který by podle své dikce jinak nedopadalo, a to proto, že oba případy (tedy ten, na který ustanovení jazykově dopadá, i ten, na který nikoli) mají v podstatných bodech stejný teleologický základ (Melzer, F. *Metodologie nalézání práva: úvod do právní argumentace*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 245). Jinak řečeno, na věc se aplikuje určité ustanovení, které by se jinak neaplikovalo, neboť takový postup smysl zákona vyžaduje.

[22] Logickým předpokladem použití analogie ve světle výše popsané úvahy je, že ustanovení, které je analogicky užito, musí být k aplikaci způsobilé, tedy musí být nejen platnou, ale především účinnou součástí právního řádu. Ačkoli tedy lze přisvědčit stěžovateli, že (nový) občanský zákoník se stal součástí českého právního řádu dnem svého vyhlášení ve Sbírce zákonů (tedy 22. 3. 2012), jakékoli normativní následky může vyvolávat až v den své účinnosti (1. 1. 2014).

pokračování

[23] V tomto kontextu kasační soud odkazuje např. i na následující závěr usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2012, sp. zn. 29 ICdo 31/2012, vydaného v mezidobí mezi vyhlášením a účinností nynějšího občanského zákoníku: „Dovolatel připouští, že napadené rozhodnutí se shoduje se závěry Nejvyššího soudu obsaženými v označených rozhodnutích, důvod ke změně tohoto názoru však spatřuje v tom, že zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (jenž má nabýt účinnosti 1. ledna 2014) řeší uvedenou otázku jinak. Tato dovolatelova argumentace je pro posouzení přípustnosti dovolání právně bezcenná, když je zjevné, že budoucí právní úprava úročení sjednaných úroků úroky z prodlení (v § 1806 nového občanského zákoníku) nemůže být (není) důvodem ke změně výkladu podaného ke stávajícímu znění občanského zákoníku.“

[24] V projednávané věci zároveň není na místě užití intertemporálních pravidel pro vyřešení kolize dvou právních úprav, např. přechodných ustanovení občanského zákoníku (zejm. § 3079) prostřednictvím další analogie, nebo judikaturou dovozených zásad vztahujících se ke změnám právní úpravy úroků v daňovém právu (srov. jejich shrnutí v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, body 30 až 36). Je tomu tak proto, že ve stěžovatelčině případě ke kolizi dvou právních úprav (režimů) v čase nedochází. Během roku 2013 totiž stěžovatelčin nárok vůbec neexistoval. Jak bylo osvětleno výše, právní úprava, na níž je postaven stěžovatelčin nárok, začala působit až ode dne 1. 1. 2014, a proto až počínaje tímto dnem mohl nárok vzniknout. Ačkoli tedy i před 1. 1. 2014 existoval relevantní skutkový děj (prodlení správce daně s uhrazením prvního úroku), až ode dne 1. 1. 2014 se tento skutkový děj stal právní skutečností, s níž objektivní právo spojuje vznik práva na úrok z úroku.

[25] Stručně shrnuto, jelikož občanský zákoník č. 89/2012 Sb. nevyvolával v době od 29. 3. 2013 do 31. 12. 2013 žádné právní účinky, nebylo v tomto období možné ani analogicky aplikovat jeho § 1806 a na tomto základě dovozovat nárok na úroky z úroků požadované stěžovatelkou. V daném období proto převážila aplikace dosud psaným právem neprolomeného principu zákazu anatocismu. Žalovaný i krajský soud tedy věc posoudili správně.

[26] Tento závěr neodporuje ústavním východiskům výkladu daňových předpisů, jak namítá stěžovatelka. Užití interpretačního principu *in dubio pro libertate*, resp. *in dubio pro mitius* by totiž připadalo v úvahu pouze tehdy, pokud by se nabízelo několik srovnatelně přesvědčivých interpretačních závěrů (nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2007, sp. zn. III. ÚS 741/06). O takovou situaci však v této věci nejde, jak správně uvedl i krajský soud.

[27] NSS podobně jako krajský soud vnímá značnou délku souboru stěžovatelčiných řízení, která se ve svém důsledku týkají již zdaňovacího období listopad 2001. To však nemůže změnit závěr, že se stěžovatelka domáhá užití zákonného ustanovení, jehož aplikace je v příslušném období vyloučena.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] NSS tedy zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[29] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec 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 19. října 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu