



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **American game s.r.o.**, IČO 255 71 354, se sídlem Komořany 146, okr. Vyškov, zast. Ing. Radkem Lančíkem, se sídlem Divadelní 4, Brno, 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, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 4. 2023, č. j. 29 Af 97/2019–240,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále „správce daně“) z 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., daňový řád (dále též „DŘ“).

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119.

[3] Žalobce následně napadl uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 18. 1. 2023, č. j. 4 Afs 112/2022-48, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V řízení před

Nejvyšším správním soudem byla spornou otázkou, zda byl žalobci původní 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 z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305. Nejvyšší správní soud na základě obsahu spisového materiálu shledal, že ohledně data skutečného předepsání úroku ve výši 1.415.598 Kč na žalobcův osobní daňový účet panovaly takové pochybnosti, které se krajskému soudu nepodařilo v napadeném rozsudku rozptýlit.

[4] V navazujícím řízení krajský soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2023, č. j. 29. Af 97/2019-240, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal žalobu důvodnou, kdy konstatoval, že k předepsání částky ve výši 1.415.598 Kč na žalobcův osobní daňový účet nedošlo včas a v souladu se zákonem. Proto ode dne účinnosti rozhodnutí žalovaného z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, do dne 14. 2. 2017 náleží žalobci požadovaný úrok z úroku, resp. úrok z důvodu prodloužení správce daně s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 DŘ.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu ze dne 21. 4. 2023 kasační stížnost. Namítl, že krajský soud nesprávně odhlédl od předmětu odvolacího řízení, resp. požadavek žalobce v žádosti ze dne 21. 10. 2018 překvalifikoval a vyložil v rozporu s jeho skutečným i žalobcem tvrzeným obsahem. Na základě uvedené žádosti stěžovatel rozhodoval o přiznání úroku dle § 155 odst. 5 DŘ, tedy předmětem řízení byla včasnost vyplacení předepsaného úroku. Krajský soud v napadeném rozsudku dezinterpretoval požadavek žalobce, a zcela tak změnil předmět řízení v předmětu o žalobě, kdy bylo rozhodováno o přiznání úroku náležejícího žalobci na základě § 254 odst. 3 DŘ, tedy z titulu pozdního předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[6] Stěžovatel dále namítá, že jsou zde dány důvody zvláštního zřetele hodné pro rozhodnutí o nákladech řízení dle § 60 odst. 7 s. ř. s., tj. že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení. Takovým důvodem je skutečnost, že žalobce učinil předmětem sporu v řízení o žalobě otázky, kterými se stěžovatel nemohl zabývat na základě žalobcem uplatněných odvolacích námitek. I krajský soud ve svém prvním rozsudku ve věci ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, dospěl k závěru, že žalobce se nerozlišováním (či nesprávným výkladem) mezi otázkou *předepsání* a *vyplacení* částek úroku z neoprávněného jednání správce daně, potažmo nezohledňováním data předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet, podílel na existenci a průběhu tohoto sporu. Minimálně ve vztahu k otázce nákladů řízení by tak způsob vedení předmětného sporu měl jít k tíži žalobce.

[7] Zároveň má stěžovatel za to, že krajský soud nesprávně posoudil dobu, za kterou nárok na úrok z úroku vznikl, a to jak co do jejího počátku, tak i konce. Ustanovení § 254 odst. 3 DŘ stanoví správci daně 15denní lhůtu pro předepsání příslušného úroku. V případě jejího nedodržení vzniká nárok na úrok z úroku prvním dnem po jejím uplynutí, nikoliv dnem účinnosti rozhodnutí žalovaného, jímž byl prvotní úrok přiznán. Koncem doby by potom mělo být datum předepsání úroku, nikoliv jeho skutečného vyplacení.

pokračování

[8] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### 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. řádně zastoupen. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Na úvod považuje Nejvyšší správní soud za nutné shrnout rozhodnutí a úkony účastníků podstatné pro posouzení věci. Stěžovatel rozhodnutím ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, (jež nabylo právní moci dne 26. 10. 2016) rozhodl o změně dodatečného platebního výměru tehdejšího Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 22. 6. 2012, č. j. 98063/12/341910706958, pro nezákonnost. Správce daně na základě žalobcovy žádosti ze dne 22. 1. 2017 rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017, č. j. 24725/17/4300-12711-105935, deklaroval existenci nároku žalobce 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 žalobcův bankovní účet.

[12] Podáním nadepsaným “*Věc: Žádost o vrácení přeplatku, zákon č. 280/2009 § 155 odst. 5*“ ze dne 21. 10. 2018 se žalobce po správci daně domáhal přiznání úroku z pozdě vyplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně uvedeného v předchozím odstavci. Žádost odůvodnil tím, že existence prvního úroku byla potvrzena výše uvedeným rozhodnutím ze dne 9. 2. 2017. Nárok na tento první úrok však vznikl již k účinnosti rozhodnutí správce daně ze dne 25. 10. 2016, a měl být tedy vyplacen v 15tidenní lhůtě, vyplacen však byl až dne 14. 2. 2017.

[13] Žádosti žalobce ze dne 21. 10. 2018 správce daně nevyhověl a jeho rozhodnutí bylo potvrzeno stěžovatelem jako odvolacím orgánem, který napadené rozhodnutí odůvodnil uplatněním zásady zákazu anatocismu (tj. úročení úroků). Žalobce nebyl úspěšný ani s následnou žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119. V řízení před krajským soudem žalobce upřesnil, že za předmět řízení od počátku považuje přiznání úroku nárokovaného z pozdního předepsání (nikoliv skutečného *vyplacení*) úroku ve výši 1.415.598 Kč na osobní daňový účet žalobce ve smyslu § 254 odst. 3 DŘ. Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu z 15. 3. 2022 zrušil rozsudkem ze dne 18. 1. 2023, č. j. 4 Afs 112/2022 – 48, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť se neztotožnil s názorem krajského soudu, který měl za prokázané, že stěžovatel předepsal úrok na osobní daňový účet žalobce včas, a naopak zavázal soud zabývat se dalšími pochybnostmi panujícími ohledně skutečného data předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. V navazujícím řízení před krajským soudem rozhodl soud nyní napadeným rozsudkem, kterým přisvědčil žalobci, že k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1.415.598 Kč nedošlo v zákonem stanovené lhůtě. Z doložených podkladů však vyplynulo, že ke skutečnému předepsání

úroku na žalobcův osobní daňový účet došlo až v únoru 2017.

[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.*

[15] Otázka, zda se v nyní projednávané věci jedná o nárok na úrok z úroku, jenž žalobci náleží dle § 155 odst. 5 či dle § 254 DŘ, je podstatná z důvodu, že se judikatura v otázce přípustnosti vzniku takovýchto úroků staví k režimu jednotlivých ustanovení rozdílně. K otázce přípustnosti úroku z úroku podle § 155 odst. 5 DŘ se NSS staví odmítavě, a to zejména na základě úvahy, že příslušenství daně se neúročí (viz. rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42). Naopak, v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, NSS připustil, že z nezákonného prodlení správce daně s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ daňovému subjektu náleží „další“ úrok podle § 254 DŘ, neboť ve skutečnosti nejde o skutečný úrok z úroku, nýbrž o úrok z nově vytvořené jistiny (dále viz. rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51). Navíc jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021 – 23: *„Není možné, aby za stejné období příslušel daňovému subjektu nárok jak na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tak na úrok z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť tyto nároky se navzájem vylučují – plní totiž obdobný účel, ale každý z nich z jiných skutkových důvodů. Zatímco úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu škody způsobenou prodlením správce daně s jinak zákonným vyměřením nadměrného odpočtu, úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu škody způsobenou nesprávným (nezákonným) úředním postupem.“*

[16] V nyní posuzované věci stěžovatel namítá záměnu předmětu řízení, kdy tvrdí, že předmětem řízení před správními orgány bylo posouzení žádosti o úrok podle § 155 odst. 5 DŘ, zatímco krajský soud posuzoval otázku vzniku úroku z pozdně vyplaceného úroku dle § 254 DŘ z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí obsah žádosti žalobce posuzoval podle § 254 odst. 3 DŘ. Důvodem zamítnutí odvolání žalobce v uvedeném rozhodnutí poté byla aplikace zásady zákazu anatocismu (tj. úročení úroků), kterou zde stěžovatel vztáhl i na úrok dle § 254 DŘ. Správní orgány tedy podání žalobce posoudily dle jeho obsahu, nikoliv dle formálního označení. Uplatnil-li stěžovatel tuto námitku až v řízení před krajským soudem, fakticky namítá své vlastní pochybení v odvolacím řízení, což nemůže jít k tíži žalobce. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však v odvolacím řízení stěžovatel postupoval správně, když podání žalobce hodnotil podle jeho skutečného obsahu (k čemu žalobce směřoval), nikoliv dle formálního označení, tedy v souladu s § 70 odst. 2 DŘ. Proto nepochybil krajský soud, když správně nárok žalobce hodnotil dle § 254 DŘ.

[17] Sice je možné přisvědčit závěru krajského soudu v prvním rozhodnutí ve věci ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, že žalobce zaměňováním pojmů „předepsání úroku na osobní daňový účet“ a „vyplacení úroku“ poněkud zkomplikoval posouzení věci. Na věc samu to však nemělo vliv, neboť stěžovatel správně vyhodnotil, čeho se žalobce

pokračování

domáhal, a sám v odvolacím řízení žalobcovu žádost hodnotil podle § 254 odst. 3 DŘ. Takto správně vymezený předmět žádosti žalobce ovšem stěžovatel nesprávně posoudil po právní stránce, neboť dospěl k závěru, že žalobce na žádný úrok právo nemá.

[18] S námitkou záměny předmětu řízení se také vypořádal již krajský soud v napadeném rozsudku v bodě [37], kdy konstatoval, že „již z žalobcovy žádosti z 21. 10. 2018 lze vyrozumět, že se žalobce ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu domáhal úroku z částky 1.415.598 za období od 10. 11. 2016 do 14. 2. 2017 a jeho sdělení, že úrok „nebyl vyplacen“ bylo možné v kontextu věci vyložit jako vyjádření skutečnosti, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nebyl na žalobcův osobní daňový účet včas předepsán, protože mu z této částky náleží další úrok.“ Toto vypořádání žalobní námitky považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné a v souladu se zákonem. Námitka záměny předmětu řízení není důvodná.

[19] V souvislosti s výše řešenou kasační námitkou stěžovatel namítá, že jsou zde dány důvody zvláštního zřetele hodné pro rozhodnutí o nákladech řízení dle § 60 odst. 7 s. ř. s., tj. že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení, kdy takovým důvodem má být skutečnost, že žalobce učinil předmětem sporu v řízení o žalobě otázky, kterými se stěžovatel nemohl zabývat na základě žalobcem uplatněných odvolacích námitek. Nejvyšší správní soud pokládá tuto námitku za nedůvodnou. Jednak bylo již výše vysvětleno, že stěžovatel žádost žalobce obsahově vyhodnotil správně, pouze o ní veden svým nesprávným názorem o aplikaci zásady zákazu anatocismu nezákonně rozhodl. Nejvyšší správní soud se nadto ztotožňuje se závěry krajského soudu, který v bodě 47 napadeného rozsudku uvedl, že „je zřejmé, že i kdyby žalobce svou žádost z 21. 10. 2018 specifikoval naprosto jasně, stanovisko žalovaného ke klíčové sporné právní otázce – údajného zákazu anatocismu v souvislosti s pozdním předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet – by zůstalo zcela stejné.“ Pro doplnění krajský soud odkázal na případ stejného žalobce týkajícího se obdobné věci, který krajský soud řešil pod sp. zn. 62 Af 87/2019, a o kterém Nejvyšší správní soud následně rozhodl rozsudkem ze dne 9. 1. 2023, č. j. 8 Afs 94/2021 – 87, a ani v těchto rozhodnutích vydaných ve srovnatelné věci nebylo ohledně nákladů řízení ustoupeno od principu úspěchu ve věci.

[20] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně určil dobu, za níž žalobci náleží „úrok z úroku“, resp. úrok z důvodu prodloužení správce daně s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 3 DŘ. Krajský soud v bodě 36 napadeného rozsudku konstatoval, že dotčený „úrok z úroku“ žalobci náleží od data účinnosti rozhodnutí stěžovatele ze dne 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, do dne 14. 2. 2017. Stěžovatel má za to, že doba, za níž stěžovateli „úrok z úroku“ náleží, počíná běžet až prvním dnem po marném uplynutí patnáctidenní lhůty, již § 254 odst. 3 DŘ k předepsání úroku správci daně stanoví; a končí poté dnem skutečného předepsání na daňový účet žalobce, nikoliv vyplacení.

[21] V otázce počátku běhu doby, za níž v nyní projednávané věci náleží „úrok z úroku“, lze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že úrok žalobci náleží až ode dne následujícího po marném uplynutí lhůty stanovené pro předepsání prvotního úroku dle § 254 DŘ. Jedná se o lhůtu stanovenou zákonem pro splnění povinnosti předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu částku paušálně odškodňující neoprávněné jednání správce daně, kterou zákon poněkud zavádějícím způsobem označuje jako „úrok“. Teprve marným

uplynutím této lhůty nastupuje sekundární povinnost v podobě vzniku dalšího „úroku“. Nárok na „úrok“ tedy vzniká od dne následujícího po marném uplynutí zákonné patnáctidenní lhůty, tj. od 11. 11. 2016. Doba „úročení“ poté končí dnem předeapsání původního „úroku“ na osobní daňový účet žalobce, tedy dnem, kdy skončilo (nově) protiprávní jednání správce daně, jež je kompenzováno vznikem dalšího „úroku“. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že z bodu 35 napadeného rozsudku krajského soudu vyplývá, že krajský soud na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že fakticky k předeapsání prvotního úroku z neoprávněného jednání správce daně došlo právě dne 14. 2. 2017, a krajský soud též vysvětlil, na základě jakých zjištění k tomuto závěru dospěl. Pokud nyní v kasační stížnosti stěžovatel bez jakéhokoli vysvětlení pouze konstatuje, že prvotní úrok z neoprávněného jednání správce daně byl na osobní daňový účet žalobce předeapsán dne 10. 2. 2017 a dne 14. 2. 2017 byl úrok žalobci skutečně vyplacen, pak takové prosté konstatování nemůže vyvrátit odůvodněný závěr krajského soudu podepřený provedeným dokazováním. I z bodu 36 napadeného rozsudku jasně vyplývá, že krajský soud období vzniku nároku na sekundární úrok dle § 254 DŘ spojuje s prodlením správce daně s předpisem primárního úroku z neoprávněného jednání správce daně dle 254 odst. 1 DŘ ve lhůtě dle § 254 odst. 3 DŘ.

[22] Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, k možnosti Nejvyššího správního soudu nahradit nesprávné odůvodnění jinak správně zrušujícího výroku krajského soudu uvedl: *„Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“* V projednávané věci má Nejvyšší správní soud za to, že závěry krajského soudu v podstatné míře obstojí, ač v dílčí otázce stanovení doby úročení dospěl krajský soud k nesprávnému závěru. Stěžejní spornou otázkou celého řízení byl nárok žalobce na „úrok z úroku“ a zejména okamžik předeapsání primárního úroku, a jak bylo uvedeno shora, v tom krajský soud věc posoudil správně. Postačí proto pouze korigovat zmíněnou dílčí nesprávnost v tomto zamítavém rozsudku.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[23] Nejvyšší správní soud shledal, že důvody zrušení rozhodnutí stěžovatele vyslovené v napadeném rozsudku v podstatné míře obstály a dílčí nesprávnost v závěru o době rozhodné pro stanovení sporného úroku může být korigována Nejvyšším správním soudem. Proto dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl. V dalším řízení je stěžovatel vázán názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu korigovaným názorem vysloveným v tomto rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalobci tedy náleží požadovaný úrok z důvodu prodlení správce daně s předeapsáním primárního úroku z neoprávněného jednání správce daně ve lhůtě dle § 254 odst. 3 DŘ od 11. 11. 2016 (den následující po marném uplynutí zákonné patnáctidenní lhůty) do 14. 2. 2017 (den předeapsání úroku na osobní daňový účet žalobce).

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu

pokračování

s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalobci pak v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné uplatnitelné náklady.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. března 2024

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu