



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **EP ENERGY TRADING, a. s.**, se sídlem Praha 1, Klimentská 1216/46, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Praha 8, Pobřežní 648/1a, proti žalovanému **Odvolačímú finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2022, č. j. 14 Af 3/2022 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **12 342 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2021, č. j. 45378/21/5100-41453-711335 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2021, č. j. 203305/20/4300-12712-106270, o námitce proti nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k městskému soudu

v Praze; ten nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Z hlediska skutkového stavu vycházel městský soud ze zjištění, že žalobkyně podala řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015, září 2015, listopad 2015 a prosinec 2015, ve kterých vykázala nadměrné odpočty daně. Správce daně postupně zahájil ke každému z výše uvedených zdaňovacích období daňovou kontrolu. Výsledkem kontrol bylo potvrzení žalobkyní vykázaných daňových odpočtů. Takto vykázané nadměrné odpočty byly žalobkyni vráceny dne 2. 12. 2016 (za srpen 2015), dne 28. 4. 2017 (za září 2015), a dne 30. 9. 2016 (za listopad a prosinec 2015). V návaznosti na ukončení daňových kontrol požádala žalobkyně dne 1. 11. 2017 o přiznání úroku ze zadržovaných nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za všechna výše uvedená zdaňovací období. Správce daně dne 15. 11. 2017 rozhodl tak, že žalobkyni přiznal z daňových odpočtů úrok v celkové výši 848 736 Kč podle ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Takto vypočtený úrok byl žalobkyni vyplacen dne 20. 11. 2017.

[3] Rozhodnutí správce daně o přiznání úroku ze dne 15. 11. 2017 napadla žalobkyně odvoláním, které bylo žalovaným zamítnuto, stejně jako následně podaná žaloba, a to rozsudkem městského soudu ze dne 18. 11. 2019, č. j. 11 Af 22/2019 - 44. Uvedený rozsudek i rozhodnutí žalovaného však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47, neboť orgány finanční správy aplikovaly na případ ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, které bylo (co do stanovení úrokové míry a počátku úročení) v rozporu s požadavky práva Evropské unie. Úrok měl být stanoven dle pravidel plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (známého též jako „rozsudek Kordárna“), tj. dle pravidel § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. Na základě tohoto rozsudku žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 4. 9. 2020 tak, že namísto původního úroku ve výši 848 736 Kč přiznal žalobkyni úrok z nadměrných odpočtů ve výši 16 744 511 Kč. Rozdíl mezi takto vypočítaným úrokem a úrokem vyplaceným dne 20. 11. 2017 v celkové výši 15 895 775 Kč byl žalobkyni vyplacen dne 18. 9. 2020.

[4] Žalobkyně dne 27. 10. 2020 požádala o přiznání a vyplacení „druhého“ úroku z takto opožděně vyplaceného úroku. Správce daně v žádosti žalobkyně identifikoval tři podání, a to: (i) žádost o přiznání úroku z pozdě vráceného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, (ii) žádost o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu a (iii) žádost o vrácení přeplatku, které vyřídil samostatnými rozhodnutími.

[5] Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2021, č. j. 203301/20/4300-12712-106270, správce daně zamítl námitku žalobkyně proti postupu správce daně ve věci nepřiznání „druhého“ úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu [sub (i)]. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2021, č. j. 203305/20/4300-12712-106270 [tj. prvostupňové rozhodnutí v nyní posuzované věci – sub (ii)] správce daně zamítl námitku žalobkyně proti postupu ve věci nepřiznání „druhého“ úroku dle § 254 daňového řádu; nepřiznání zdůvodnil zásadou zákazu anatocismu (tj. vzniku úroku z úroků) v daňovém právu. Dne 8. 2. 2021 správce daně zaslal žalobkyni

pokračování

vyrozumění o nevyhovění žádosti o vrácení vratitelného přeplatku s ohledem na výsledek vyřízení námitek [sub (iii)].

[6] Prvostupňové rozhodnutí napadla žalobkyně správní žalobou, kterou městský soud odmítl usnesením ze dne 31. 1. 2022, č. j. 17 Af 7/2021 - 31, pro její předčasné podání. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně zároveň odvolání, žalovaný jej žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 1. 12. 2021 (viz odst. [1] výše) zamítl a rozhodnutí správce daně o námitce potvrdil.

[7] Pokud jde o samotné právní posouzení věci, městský soud konstatoval, že podstata sporu spočívá v tom, zda vyhovění požadavku žalobkyně na přiznání „druhého“ úroku podle § 254 daňového řádu bránil zákaz anatocismu.

[8] Městský soud popsal vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) v otázce přípustnosti vzniku úroků z úroků v daňovém právu, přičemž vyšel zejména z rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 (dále též jen „rozsudek druhého senátu“), jehož závěry ohledně přípustnosti „druhého“ úroku byly následně akceptovány a rozvedeny například v rozsudcích ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 (dále jen „rozsudek Elektrárny Opatovice“) nebo ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 - 41 (dále jen „rozsudek Plzeňská plynárenská“). Nejvyšší správní soud dovodil, že „tím, že správce daně rozhodnutím [...] předsal první úrok 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, slovy rozsudku 2 Afs 148/2017 ‚vykrystalizovala‘ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou sui generis, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s předsáním či vrácením částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se ‚pokryje‘ celá doba neoprávněného jednání.“

[9] Městský soud dále uvedl, že je seznámen rovněž s rozsudkem NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42 (dále též „rozsudek ERAMENT“, nebo „rozsudek devátého senátu“), dle kterého „ve vztahu k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu (§ 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) na dani z přidané hodnoty se uplatní obecný zákaz anatocismu.“

[10] Městský soud uznal, že lze nalézt určitý rozpor mezi závěry devátého senátu a výchozími závěry rozsudku druhého senátu, pokud jde o otázku existence zákazu anatocismu, jakožto obecného právního principu. Zatímco devátý senát uznal existenci obecného principu zákazu anatocismu, druhý senát ji naopak popřel. Devátý senát dovozuje možnost vzniku úroků v daňovém právu na základě *analogie iuris* s § 1806 občanského zákoníku (*a contrario*, pokud nejde o analogickou situaci k § 1806 občanského zákoníku, pak úrok z úroku přiznat nelze, neboť jeho vzniku brání obecná zásada). Druhý senát naopak popsal proces vzniku úroku z úroku tak, že druhý úrok vzniká až poté, co prvotní dluh (úrok) již nepřirůstá, nýbrž vykrystalizuje v novou jistinu. Druhý senát shledal, že zákaz vzniku úroku z úroků byl v rozhodné době v daňovém řádu zakotven v jediném případě (úrok z prodlení dle § 253 daňového řádu), kterým nelze analogicky odůvodnit

zákaz vzniku úroku z úroku v jiných situacích. Analogie v neprospěch daňového subjektu je totiž nepřipustná. Městský soud se ztotožnil se závěry druhého senátu.

[11] Současně dal městský soud žalobkyni za pravdu v tom, že rozsudek devátého senátu (na rozdíl od tří uvedených výše v odst. [8]) není pro nyní posuzovanou věc přílehlavý. Tento rozsudek se věnuje otázce vzniku úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, kdy oním prvotním vratitelným přeplatkem byl rovněž úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a argumentačně staví právě na odlišení obou typů úroků co do jejich povahy i doby, za kterou se přiznávají.

[12] Nadto městský soud vyslovil, že se kromě § 1806 občanského zákoníku nabízí ve vztahu k úrokům dle daňového řádu paralela s přílehlavějším § 1932 odst. 2 občanského zákoníku ve znění účinném do 1. 7. 2021, dle kterého *určí-li dlužník, že plní nejprve na jistinu, úročí se náklady i úroky*. Také v nyní posuzované věci správce daně, jakožto dlužník, plnil nejprve na jistinu, kdežto úrok včas řádně neuhradil. Občanský zákoník tedy v rozhodné době nelimitoval možnost vzniku úroku z úroku striktně jen na pohledávky z protiprávních činů, či na situace, kdy si jej dlužník s věřitelem sjednali.

[13] Pro úplnost městský soud upozornil na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2022, č. j. 54 Af 16/2020 - 28, v němž krajský soud posuzoval otázku možnosti vzniku úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z *vykrytalizované* částky vzniklé jakožto úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Došel přitom k závěru, že úrok vzniknout mohl, a překážku přiznání úroku v podobě zákazu anatocismu rovněž nedovodil.

[14] S ohledem na uvedené městský soud uzavřel, že nebylo možné žalobkyni upřít právo na úrok čistě z důvodu zákazu anatocismu. Z výše popsané judikatury jednoznačně vyplývá, že ke vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 může dojít i z pohledávky (daně), která původně vznikla jako úrok (příslušenství). Naopak bylo na správci daně a žalovaném, aby řádně posoudili, zda podmínky ke vzniku „druhého“ úroku dle § 254 daňového řádu byly či nebyly naplněny.

[15] K posledně uvedenému městský soud podotkl, že v této otázce lze nalézt rozpor nejen ve tvrzeních účastníků řízení, ale také mezi žalovaným a správcem daně. Správce daně uznal naplnění hypotézy § 254 daňového řádu pro vznik (druhého) úroku z neoprávněného jednání správce daně a jediným důvodem jeho nepřiznání pak pro něj byl zákaz anatocismu. Oproti tomu žalovaný tvrdí, že správce daně nic takového neuznal a že případné splnění podmínek pro vznik úroku by muselo být předmětem dalšího vyhodnocení. Takové konstatování však dle městského soudu neodpovídá odůvodnění rozhodnutí správce daně. Pokud měl tedy žalovaný za to, že správce daně neposoudil podmínky vzniku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu dostatečně či správně, měl v napadeném rozhodnutí uvést, v čem má argumentaci správce daně za nedostatečnou, případně mohl žalovaný tvrzené nedostatky rozhodnutí o námitce zhojit sám.

[16] Proti nadepsanému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[17] Stěžovatel předně městskému soudu vytýká, že nesprávně interpretoval judikaturu vztahující se k zákazu anatocismu v daňovém právu tak, že dovedl, že takový zákaz v daňovém právu neexistuje. Z postupně se vyvíjející judikatury si městský soud vybral pouze závěry podporující argumentaci žalobkyně. Městský soud vyšel zejména z rozsudku druhého senátu, přičemž závěry desátého senátu ignoroval a závěry rozsudku *ERAMENT* výslovně popřel, když nebral v úvahu širší souvislosti; úvahy uvedené v rozsudku druhého senátu zobecnil do té míry, že dovedl, že v daňovém právu zákaz anatocismu neplatí. Stěžovatel má za to, že v rozsudku druhého senátu je stěžejní už ta část argumentace, v níž se NSS vymezil proti svému dřívějšímu rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 - 36, s ohledem na legislativní změny v oblasti soukromého práva. Městský soud ale nevzal v potaz, že i v soukromém právu zákaz úročení úroků jako obecné pravidlo jednoznačně stále platí a jsou toliko upraveny situace, kdy tomu tak není. Stěžovatel připomíná, že dle daňového řádu je úrok příslušenstvím vznikajícím na dani, přičemž příslušenství daně sice je pod legislativní zkratku „*daň*“ zahrnuto ustanovením § 2 odst. 4 daňového řádu, avšak smyslem a účelem tohoto ustanovení je především vymezení působnosti daňového řádu. Stejně tak má stěžovatel za to, že nemá žádného významu zkoumat, zda se jedná o příslušenství přirůstající či nikoliv, a v tomto smyslu kategorizovat anatocismus jako pravý či nepravý. Podstatou zákazu anatocismu je to, že nelze brát úroky z toho, co samo vzniklo jako úrok.

[18] Stěžovatel dále nesouhlasí se způsobem, jakým se městský soud vypořádal s aplikací rozsudku *ERAMENT*. V tomto rozsudku byl vysloven závěr, že na úrocích vzniklých za dobu prověřování oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty nemůže přirůst další úrok. Zatímco předchozí judikatura dovedla možnost úročení úroků vzniklých na nezákonně vybrané dani, tedy na pohledávce připodobitelné k pohledávce z protiprávního činu ve smyslu ustanovení § 1806 občanského zákoníku, v nyní projednávané věci byl jistinou prvního úroku odpočet daně vzniklý po právu. Stěžovatel považuje takto provedené posouzení za naprosto přesvědčivé. Stěžovatel v případě rozsudku druhého senátu akceptuje tam učiněný závěr, a to na základě naznačené úvahy o paralele k soukromoprávní úpravě. Další dílčí argumenty, zejména ty, na něž odkazuje městský soud, dosud vzbuzují ve stěžovateli více otázek než odpovědí; není mu zřejmé, z čeho předestřené úvahy a závěry vycházejí, přičemž ani navazující judikatura Nejvyššího správního soudu tyto dílčí argumenty nenásleduje a nerozvíjí. Stěžovatel zdůrazňuje, že rozsudek *ERAMENT* po skutkové stránce řešil totožnou situaci, jako v případě žalobkyně, kdy bylo požadováno úročení úroků vzniklých za prověřování oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty, kdy je tento odpočet daně pohledávkou vzniklou zcela po právu, bez jakéhokoliv přičinění či zavinění správce daně. Městský soud sice argumentuje odlišností druhů úroků, tato odlišnost se ale týká pouze „*druhých*“ úroků, které jsou ve vztahu k prolomení zákazu anatocismu zcela irelevantní. Rozhodnou je totiž pouze povaha původní jistiny (pohledávky), která v případě účastníka řízení vznikla po právu, a nikoliv v důsledku jednání správce daně srovnatelného s protiprávním činem. Zatímco rozsudek *ERAMENT* označuje městský soud z hlediska řešeného skutkového stavu za nepřiléhavý, své posouzení staví na závěrech rozsudků, v nichž byly řešeny odlišné skutkové okolnosti, jelikož první úrok vznikl v daných případech na neoprávněně stanovené a vybrané dani.

[19] Městský soud dále k možné analogii odkazuje na (dle jeho názoru) přílehavější ustanovení § 1932 občanského zákoníku, ve znění účinném do 30. 6. 2021. Dle stěžovatele ale nemůže úvaha městského soudu obstát, protože odkazuje na ustanovení, které evidentně zakotvuje možnost projevem vůle dlužníka určit pořadí úhrady, což je v podmínkách daňového práva zcela vyloučeno; pořadí úhrady daně jasně stanovuje § 152 odst. 1 daňového řádu.

[20] Stěžovatel dále nesouhlasí ani se závěrem městského soudu, že výslovný zákaz anatocismu obsahoval daňový řád pouze ve vztahu k úročení úroků hrazených daňovým subjektem. Namítá, že v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), byla úprava úroků v otázce anatocismu koncipována v zásadě stejně, přesto NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009 dovedl existenci obecného zákazu anatocismu. Po rekodifikaci soukromého práva v oblasti daňového práva procesního k žádné koncepční změně nedošlo. Stěžovatel své závěry dovozuje také z důvodové zprávy k novele daňového řádu, která mj. zakázala úročení úroku z vratitelného přeplatku hrazeného správcem daně. Ani odkaz městského soudu na rozsudek krajského soudu v Praze č. j. 54 Af 16/2020 - 28, nepovažuje stěžovatel za případný, neboť se jeho skutkový stav (neoprávněné jednání správce daně) odlišuje od projednávané věci, a proto na něj (na rozdíl od věci nyní projednávané) lze aplikovat *analogii iuris* (§ 1806 občanského zákoníku).

[21] V závěru se stěžovatel ohradil proti konstatování městského soudu o rozporu mezi stěžovatelem a správcem daně ohledně naplnění podmínek pro aplikaci § 254 daňového řádu, pokud by tomu nebránil zákaz anatocismu. Stěžovatel se touto skutečností vůbec nezabýval, závěry správce daně nepopřel a žádný rozpor mezi napadeným a prvostupňovým rozhodnutím tak neexistuje. Za zásadní považoval stěžovatel otázku zákazu anatocismu, a jelikož byl správcem daně i stěžovatelem totožně dovozen *per se*, bylo nadbytečné zabývat se naplněním podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu.

[22] Žalobkyně ve svém (prvním) vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedla, že rozsudek druhého senátu není postaven na novelizaci soukromého práva, nýbrž na odlišení, zda daňový subjekt požaduje úročení úroku, který stále postupně přirůstá k jistině (pravý úrok z úroku) nebo je částka úroku fixována v čase, tedy „*vykrytalizovala*“. Logikou argumentace stěžovatele by daňový subjekt nebyl žádným způsobem kompenzován, protože jistina mu byla správcem daně uhrazena (neúročí se) a stále zadržovanou částku úroku, kterou správce daně odmítá vyplatit, by úročit nešlo. NSS ale již dovedl, že taková situace odůvodňuje úročení tohoto zafixovaného úroku. Z rozsudku druhého senátu vyplývá, že je naopak lhostejné, z jakého titulu jistina vznikla, a pokud sama vznikla jako úrok, postačí, že je tento úrok zafixován na jedné výši a správce daně prodlévá s jeho vyplacením. Rozsudek druhého senátu nehledá souvislost mezi opuštěním zásady zákazu anatocismu v soukromém právu a změnou přístupu v daňovém právu, to činí až judikatura navazující (rozsudky *Elektrárny Opatovice*, *ERAMENT* a další). Městský soud proto závěry tohoto rozsudku nijak nedezinterpretoval. Ostatně, na závěry rozsudku druhého senátu je odkazováno i v navazující judikatuře. Městský soud podle žalobkyně uvedl přesvědčivé důvody, proč se na projednávaný případ neuplatní závěry rozsudku *ERAMENT*. V této věci vznikl nárok na úrok z titulu neoprávněného jednání správce daně, pramenícího z jeho nezákonného rozhodnutí, které muselo být po zásahu NSS (rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47) stěžovatelem změněno. Nadto je toto nezákonné

pokračování

rozhodnutí výsledkem jeho dřívějšího nezákonného postupu, kdy měl podle tehdy platné právní úpravy správce daně vyplatit úrok spolu s odpočtem daně, a to bez žádosti. Oproti tomu v kauze *ERAMENT* neexistoval v právním řádu titul pro přiznání původních úroků. Správce daně se tak v případě žalobkyně, na rozdíl od skutkového stavu ve věci *ERAMENT*, opakovaně dopustil nezákonného jednání.

[23] Nad rámec uvedeného žalobkyně, na rozdíl od stěžovatele, spatřuje smysl zákazu úročení úroku v tom, aby nikdo nebral dvojí (a vícenásobný) úrok z jedné jistiny v jednom čase. K tomu v případě žalobkyně nedochází, neboť vždy požadovala (a i nyní požaduje) pouze úrok z různých jistin (původních odpočtů daně, zafixovaných částek úroků) za různý časový úsek, který jí vícekrát kompenzován nebude.

[24] Žalobkyně dále poukazuje na komentářovou literaturu k občanskému zákoníku, která mj. uvádí, že anatocismus v rekonfigurovaném právu nejen není zakázán, ale je výslovně dovolen. Pokud NSS dříve dovodil nutnost aplikovat zásadu zákazu anatocismu z důvodu bezrozpornosti daňových zákonů se soukromým právem, avšak soukromé právo tento princip v roce 2014 opustilo, nemůže devátý senát v rozsudku *ERAMENT* bez dalšího považovat zásadu zákazu anatocismu za všeobecně platnou. Ani další judikatura (rozsudky *Elektrárny Opatovice*, nebo *Plzeňská plynárenská*) z této podmínky nevychází a spíše odkazuje na závěry rozsudku druhého senátu; například v rozsudku *Elektrárny Opatovice* NSS výslovně uvádí „(n)osný argument rozsudku ve věci 1 Afs 80/2009, *Opatství Staré Brno, potřeba zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, se tak od roku 2014 doslova 'rozplynul'* [...] *Toto prodlení je třeba uchopit nezávisle na prvním pochybení (vyměření darovací daně v nesprávné výši). Správce daně, který daňovému subjektu včas (dle § 254 odst. 3 daňového řádu do 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí z 8. 12. 2015) nepředepsal úrok z prvotního neoprávněného jednání (za období od 3. 7. 2013 do 14. 12. 2015), ale předepsal jej až v lednu 2019, nemůže spoléhat na to, že se zproští povinnosti hradit další úroky z neoprávněného jednání, které náleží stěžovateli ve vztahu k částce pozdě připsaného prvotního úroku.*“ Žalobkyně považuje za přílehlavý též odkaz městského soudu na § 1932 občanského zákoníku, jenž dokládá, že soukromé právo v roce 2014 princip zákazu anatocismu skutečně opustilo.

[25] Konečně žalobkyně uvádí, že stěžovatel značně relativizuje vyjádření správce daně o splnění podmínek podle § 254 daňového řádu, přičemž úvaha městského soudu, jenž napadené rozhodnutí zrušil, je zcela namístě, neboť stěžovatel sám připustil, že se naplněním těchto podmínek nezabýval.

[26] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně setrval na názoru, že závěry rozsudku druhého senátu nejsou pro nyní řešenou věc použitelné a nadále považuje za nejpriléhavější závěry plynoucí z rozsudku *ERAMENT*. Má za to, že z judikatury NSS jednoznačně plyne, že lze úroky úročit pouze tam, kde je dostatečná zákonná opora pro dovození výjimky ze zákazu anatocismu, tedy v případech, kdy lze analogicky odkázat na § 1806 občanského zákoníku. Jelikož v rozsudku *ERAMENT*, stejně jako ve věci nyní projednávané, původní jistinu představoval daňový odpočet odpovídající zákonu, nejednalo se o jistinu vzniklou z protiprávního činu, pročez nelze s ohledem na § 1806 občanského zákoníku prolomit zákaz anatocismu. Městský soud se nijak nevypořádal s tím, že jeho posouzení neodpovídá možnostem aplikace analogie a rozhodl v rozporu s rozsudkem *ERAMENT*. Samotný pojem

užitý v rozsudku druhého senátu - „*vykrytalizace úroku*“ - není žádnou právní úpravou spojen s možností úročení úroků. Nově stěžovatel dále poukazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 173/2022 - 27 (dále jen „rozsudek *LOSL*“), který na rozsudek *ERAMENT* (a aplikaci *analogie iuris* ve vztahu k § 1806 občanského zákoníku) odkazuje a jeho závěry vztahuje i na úroky v případě úroku z odpočtu daně.

[27] Žalobkyně ve svém druhém vyjádření setrvala na dřívějším závěru o nemožnosti aplikovat na nyní projednávanou věc závěry rozsudku *ERAMENT*. Nyní projednávaná věc se liší v tom, že správce daně v rozporu se zákonem nevyplatil žalobkyni úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu spolu s tímto nadměrným odpočtem. Nezákonné jednání správce daně tak bylo dvojí. Předně bylo nezákonné původní rozhodnutí o úroku (co do jeho výše), které muselo být po rozhodnutí NSS změněno; současně správce daně porušil povinnost dle § 254a odst. 4 daňového řádu vyplatit úrok spolu s odpočtem daně, a to bez žádosti. V kauze *ERAMENT* neexistoval v právním řádu zákonný příkaz správci daně pro přiznání původních úroků.

[28] Žalobkyně dále trvá též na relevanci § 1932 občanského zákoníku a popisuje smysl a účel úročení přeplatku vzniklého jako úrok. Správce daně, ačkoliv byl k tomu povinen, úrok z odpočtu žalobkyni nevyplatil. K vyplacení úroku ve správné výši došlo až s několikaletým zpožděním na základě vleklého daňového a soudního řízení. Při akceptaci argumentace stěžovatele by žalobkyně nebyla nikterak kompenzována za to, že správce daně prodléval se svou zákonnou povinností. Vplacením požadovaného úroku by nedošlo ke dvojí kompenzaci ale ke spravedlivému výsledku. I z rozsudku *LOSL* nakonec plyne, že předepsání a vyplacení úroku řádně a včas je povinností správce daně a jeho nečinnost by neměla jít k tíži daňového subjektu.

[29] Stěžovatel v další reakci nově poukázal na rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021 - 26, jenž konstatoval, že podle aktuální judikatury může být zákaz úročení úroku prolomen pouze v případě nezákonnosti zdrojového jednání správce daně. To dle stěžovatele potvrzuje, že jediným důvodem prolomení zákazu anatocismu v daňovém právu je *analogie iuris* k § 1806 občanského zákoníku. Stěžovatel tak setrává na svém názoru, že úroky z úroků nelze přiznat, neboť původní jednání správce daně bylo v souladu se zákonem. Připouští však, že oba vratitelné přeplatky měly být správně vráceny najednou; náhrady škody se ale může žalobkyně domoci jinými způsoby (odpovědnost státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím). Nadále nesouhlasí s aplikací § 1932 odst. 2 občanského zákoníku ve znění účinném do 30. 6. 2021 na projednávanou věc, respektive v daňovém právu vůbec. Volba dlužníka, zda nejprve uhradí jistinu či úroky, jež připouštělo právo soukromé pro správce daně neplatila; není tak důvod chránit daňový subjekt postupy přenesenými ze soukromoprávní úpravy. Stěžovatel poukazuje také na následně konstatovanou (rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 26) neaplikovatelnost § 254a daňového řádu na daný případ a z toho plynoucí závěr, že žalobkyni měl náležet úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jenž je ovšem vyplácen na žádost daňového subjektu.

[30] Žalobkyně v reakci na uvedené podání zaslala další repliku, v níž setrvala na svých předchozích tvrzeních. Nadále trvá na tom, že judikaturou bylo dovozeno, že všeobecně již není anatocismus zakázán. Ohledně námítky, že analogii s § 1806

pokračování

občanského zákoníku lze aplikovat jen tehdy, došlo-li k protiprávnímu jednání správce daně, uvádí, že správce daně v jejím případě nepostupoval v souladu se zákonem a jednal tedy protiprávně. Částku odpovídající úroku v nesprávné sazbě 1 % + repo-sazba ČNB správce daně přiznal a vyplatil až na žádost, ačkoli jí měl vyplatit spolu s nadměrným odpočtem. Zbývající část vyplatil až po ukončení soudního řízení a změně původního rozhodnutí. Porušil tak § 254a odst. 4 daňového řádu. V tom se situace žalobkyně liší od rozsudku *ERAMENT*. V rozsudku NSS č. j. 5 Afs 376/2021 - 26 byla podle žalobkyně posuzována zcela odlišná situace, kdy vznikl vratitelný přeplatek z daně z příjmů právnických osob, kde obecně správce daně vrací přeplatek na žádost a nikoli ze zákona. Ohledně nemožnosti aplikovat § 254a daňového řádu jako celek žalobkyně konstatuje, že kasační soud takový závěr nikdy nevyslovil; stěžovatel chybně vycházel z jeho rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 - 26, který se vztahoval k situaci, ve které úprava podobná § 254a odst. 4 daňového řádu ještě neexistovala.

[31] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Mezi účastníky řízení je nesporné, že žalobkyni vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku (první úrok), jenž jí byl vyplacen ve správné výši až poté, co bylo rozhodnutí žalovaného (spolu s navazujícím rozsudkem městského soudu) zrušeno Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47 (dále jen „rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019 - 47“). Spornou otázkou však je, zda má žalobkyně nárok na druhý úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu s ohledem na nesprávný postup správce daně, nebo zda jeho přiznání bránil zákaz anatocismu.

[34] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *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 uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší 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.*

[35] Podle § 254 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *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.*

[36] Podle § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *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.*

[37] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že *je-li poukázován 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.*

[38] Argumentaci stěžovatele lze zobecnit jako setrvání na názoru o zákazu úročení úroků v daňovém řízení. Jednalo se totiž o stěžejní argument, kterým stěžovatel vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobkyně a setrval na nich rovněž ve vyjádření k její žalobě, v kasační argumentaci i v jejích následných doplněních. V žalobou napadeném rozhodnutí se pak výslovně odmítl zabývat otázkou naplnění podmínek podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť by to bylo s ohledem na obecnou nepřípustnost úročení úroků nadbytečné. Svoji argumentaci opřel zejména o právní názor vyslovený v rozsudku *ERAMENT* a na něho navazujících rozsudcích, z nichž plyne obecný zákaz anatocismu v daňovém právu, jež lze prolomit pouze *analogií iuris* aplikací § 1806 občanského zákoníku. Stěžovatel akcentuje zejména nutnost vzniku původní jistiny z protiprávního jednání daňových orgánů (s analogickým použitím § 1806 odst. 2 občanského zákoníku). Městský soud naopak shodně se žalobkyní vychází z rozsudku druhého senátu a z na něj navazujících rozsudků desátého senátu ve věcech *Elektrárny Opatovice* a *Plzeňská teplárenská*, a zejména z premisy, dle které je podstatné, že částka prvotního úroku „*vykrystalizovala*“, a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, bez ohledu na „*původ*“ prvního úroku.

[39] Nejvyšší správní soud (shodně s městským soudem i účastníky řízení) konstatuje, že možnost úročení úroků (anatocismus) byla již jeho judikaturou vícekrát řešena, přičemž druhý senát a devátý senát nezaujaly na tuto problematiku zcela totožný názor; nejednalo se nicméně o úplně totožné případy, protože devátý senát v rozsudku *ERAMENT* řešil (druhý) úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu a druhý senát úrok dle § 254 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již na tomto místě uvádí, že toto rozlišení není do budoucna natolik podstatné, neboť otázkou možnosti úročení úroků se v nedávné době zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, o němž bude pojednáno dále.

[40] Pouze ve stručnosti k dřívějším judikatorním závěrům lze uvést, že Nejvyšší správní soud v rozsudku druhého senátu řešil otázku, zda je v daňovém řízení obecně přípustné, aby daňovému subjektu náležela částka, která je ve svém důsledku úrokem z úroku (přiznaného dle § 254 odst. 1 daňového řádu) a konstatoval, že za jím posuzované situace vůbec nejde o pravý úrok z úroku, neboť částka prvotního úroku „*vykrystalizovala*“, tj. je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Ustanovení § 254 daňového řádu zakládá nárok na úrok z prodlení, nastane-li prodlení u správce daně. Prodlévá-li správce daně neoprávněně se zaplacením prvního úroku, musí mít daňový subjekt nárok na (druhý) úrok, jenž je do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně utrpěl. Nejvyšší správní soud se vypořádal i s dřívější

pokračování

judikaturou (což stěžovatel nedůvodně zpochybňuje), když vysvětlil, že jde o odlišnou situaci. než ve věci rozhodované pod sp. zn. 1 Afs 80/2009. V ní totiž řešil přiznání postupně přirůstajícího příslušenství daně, respektive šlo o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního, přičemž primárně šlo ve věci o výklad pojmu „*daňový přeplatek*“ uvedený v § 64 odst. 1 tehdy účinného ZSDP. Tehdy byla aplikována judikatura a doktrína vztahující se k již neúčinné právní úpravě, která se navíc týkala otázky brání úroků z úroků, které však NSS vyhodnotil jako nepoužitelné na situaci, jež byla předmětem řízení.

[41] Na rozsudek druhého senátu pak navázaly rozsudky desátého senátu *Elektrárny Opatovice a Plzeňská teplárenská*. Zejména první z nich uznal, že zákaz anatocismu může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít a odkázal přitom na rozsudek druhého senátu a jeho závěr, že § 254 odst. 1 daňového řádu úročení úroků dokonce přímo předpokládá. Zároveň upozornil, že zákaz úročení úroků zákonodárce výslovně vtělil jen do § 253 odst. 3 daňového řádu, který se však vztahuje k úroku z prodlení daňového subjektu (§ 252 daňového řádu), neučinil tak ale v případě § 254 odst. 1 daňového řádu, který se vztahuje ke správci daně, který se dopustil neoprávněného jednání vůči daňovému subjektu. Tyto dva úroky proto není možné zaměňovat a zákonnou úpravu jednoho (zákaz úročení úroku – anatocismu – dle § 253 odst. 3 daňového řádu) mechanicky přenášet do prostředí úroku druhého dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom opět potvrdil, že s odkazem na použitelná ustanovení daňového řádu (a tedy pouze daňového řádu, pozn. NSS), nelze nadále lpět na tom, aby úroky nemohly být úročeny. Neoprávněné zadržování částky prvního úroku přirovnal k situaci, v níž by tehdejší stěžovatelka ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným. Prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání. Správce daně, který daňovému subjektu včas nepředepsal úrok z prvotního neoprávněného jednání, nemůže podle soudu spoléhat na to, že se zprostí povinnosti hradit další úroky z neoprávněného jednání, které náleží daňovému subjektu ve vztahu k částce pozdě připsaného prvotního úroku. Jen jako doplňující argument, reagující na odchýlení se rozsudku druhého senátu od dřívější judikatury, NSS poukázal na „rozplynutí“ se nosného argumentu rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009, který se odvolával na potřebu zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, právě přijetím nové právní úpravy - tzn. § 1806 občanského zákoníku.

[42] V rozsudku *ERAMENT* Nejvyšší správní soud naproti tomu rozhodl, že úročení úroku postupem podle § 155 odst. 5 daňového řádu ze zadržného nadměrného odpočtu, stanoveného (rovněž) podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017, možné není. Důvod vzniku (prvního) úroku totiž nespočívá v protiprávním jednání správce daně, jak to požaduje § 1806 odst. 2 občanského zákoníku, ale v prověřování splnění podmínek pro daňový odpočet. Jde tedy o úrok kompenzující daňovému subjektu prodlení s vrácením daňového odpočtu, které však není způsobeno nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem, ale naopak postupem zákonem zcela předvídaným. Slovy rozsudku *ERAMENT*, úrok (první) je v tomto případě „*cena za čas*“ věnovaný prověřování nadměrného odpočtu. Právě tato absence protiprávnosti představuje hlavní rozdíl

mezi úrokem vzniklým podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[43] Nejvyšší správní soud k citovaným rozsudkům předesílá, že pokud jde o připuštění anatocismu v daňovém právu, jedná se o dvě linie v rozhodování NSS, které stojí na odlišných východiscích. Pokud druhý senát hovoří o obecné přípustnosti anatocismu s ohledem na jeho vyloučení pouze v § 253 odst. 3 daňového řádu a nemožnosti uplatnění analogie v neprospěch daňového subjektu, o jistíně *sui generis*, „vykrytalizování“ částky a nedůležitosti původu prvního úroku, devátý senát v rozsudku *ERAMENT* vychází ze zákazu anatocismu jako obecné zásady, jež může být prolomena pouze *analogií iuris* s občanským zákoníkem, a akcentuje nutnost protiprávního „zdrojového“ jednání správce daně (pohledávky), respektive protiprávního důvodu pro vznik nároku na první úrok; není-li tato protiprávnost dána, nelze podle devátého senátu dospět k závěru o prolomení obecně platné římskoprávní zásady zákazu anatocismu. Nejvyšší správní soud proto musel vážít možnost předložení této otázky rozšířenému senátu. Odpověď na nastalou situaci ale přinesl Ústavní soud v nález ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23. Ačkoli v této věci posuzoval zejména možnost přiznání „druhého“ úroku před 1. 1. 2014, tj. před účinností občanského zákoníku, dospěl při tom k zásadním závěrům, které dopadají i na nyní projednávanou věc.

[44] Ústavní soud mj. konstatoval, že „rozhodnutí devátého senátu [rozsudek *ERAMENT* – pozn. NSS] poměrně jednoznačně závěry rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 [rozsudek druhého senátu – pozn. NSS] relativizovalo. S odkazem na rozsudek sp. zn. 10 Afs 382/2020 - 51 [rozsudek *Elektrárna Opatovice* – pozn. NSS], který devátý senát označil jako ‘korigující závěry rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 - 36’, totiž oproti skutečné, výše popsané argumentaci nesprávně uvedl, že stěžejním důvodem, proč tehdy Nejvyšší správní soud potvrdil možnost úročení prvního přiznaného úroku, byla nová soukromoprávní úprava po účinnosti nového občanského zákoníku. V závěru rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021 - 42 [rozsudek *ERAMENT* – pozn. NSS] je uvedeno, že přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má právě oporu v analogii *iuris* s občanským zákoníkem (bod 34 rozhodnutí devátého senátu). Nutno přitom dodat, že tyto závěry Nejvyšší správní soud formuloval, přestože se ve věci č. j. 9 Afs 52/2021 - 42 primárně zabýval úrokem dle § 155 daňového řádu.“ Ústavní soud dále akceptoval závěry rozsudku druhého senátu, když uvedl, že „Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Odmítl nadto, že by šlo materiálně o ‘úrok z úroku’, neboť částka prvotního úroku ‘vykrytalizovala’, je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období [...] a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Proto tehdy Nejvyšší správní soud nevázal a ani nemusel vázat své závěry na účinnost nové právní úpravy soukromého práva, neboť se dle jeho názoru o anatocismus vůbec nejednalo, případně byl jeho zákaz prolomen právě ustanovením § 254 daňového řádu. [...] Ústavní soud pro úplnost dodává, že nepovažuje rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 za odklon od ustálené judikatury (zejména od rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009), neboť se s předchozí judikaturou dostatečně vypořádal, a to jednak poukazem na skutkovou odlišnost věci, jednak na existenci nové právní úpravy daňového řádu. Právě to označil za důvody, proč na ní nelze dále setrvávat.“ Ústavní soud uzavřel, že lze přisvědčit názoru stěžovatelky, že „s ohledem na právní názory obsažené ve shora uvedené

pokračování

judikatuře jí uplatněný nárok skutečně existoval již před účinností nového občanského zákoníku“ (zvýraznění doplněno).

[45] Ze shora citovaných závěrů Ústavního soudu lze dovodit, že Ústavní soud aproboval *ratio decidendi* rozsudku druhého senátu (potažmo na něj navazujícího rozsudku *Elektrárny Opatovice*), dle kterého rekonstrukce soukromého práva nebyla klíčovým důvodem pro překonání nosných závěrů rozsudku č. j. 1 As 80/2009 - 45, a tedy i zákazu anatocismu. Možnost úročení úroků byla dle jeho názoru dána od doby počátku účinnosti daňového řádu, neboť zákonodárce zcela jistě neměl (a z logiky věci ani nemohl mít) v úmyslu účinnost § 254 daňového řádu vázat až na účinnost nového občanského zákoníku. Anatocismus byl zakázán pouze ve vztahu k daňovému subjektu v § 253 odst. 3 daňového řádu. Analogie v jeho neprospěch je nepřípustná, proto nelze tento zákaz rozšiřovat i § 254 daňového řádu. Zákaz analogie v neprospěch účastníka je rezolutněji dán tam, kde je právní úprava nedokonalá, nepřesná a umožňující více výkladů. Jestliže zákonodárce při řešení regulace daňové povinnosti selhal a vytvořil mezerovitý předpis, není možno důsledky takového pochybení řešit analogií k tíži plátce daně, ale naopak v neprospěch státu, jehož orgány musí respektovat zásadu určitosti a jasnosti právních předpisů (například rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 72, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 a ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 65/2007 - 61).

[46] Ve srovnání závěrů citovaného nálezu Ústavního soudu, aprobujícího právní názor vyslovený v rozsudku druhého senátu, a rozsudku ERAMENT a dalších, v nichž je akcentován obecný zákaz anatocismu a jeho umožnění toliko využitím analogie práva s občanským zákoníkem, je patrné, že vedle sebe neobstojí, neboť jsou založeny na odlišných úvahách, které ústí v protikladná řešení. Nejvyšší správní soud proto musel vážít vzniklý nesoulad a jeho vliv na další rozhodovací praxi v obdobných případech. K nastalému problému již Nejvyšší správní soud zaujal stanovisko v usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, kde mj. konstatoval, že „pokud Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení.“ Ve stejném duchu pak dále vyslovil, že jakkoliv se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. Konečně pak uzavřel, že judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. Správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou proto povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu. Za tohoto stavu Nejvyšší správní soud nebude věc postupovat rozšířenému senátu, ale věc posoudí s ohledem na závěr Ústavního soudu, jenž uvedl, že správnou linií rozhodování ve věci otázky anatocismu v daňovém právu nastolil rozsudek druhého senátu a nikoli pozdější rozsudek ERAMENT (k tomu viz též již citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 66/2004 - 53).

[47] Optikou uvedených závěrů lze vypořádat stěžovatelovy námitky. Jelikož stěžovatelova argumentace staví primárně na tom, že se v daňovém právu uplatní obecná zásada zákazu anatocismu a úročení úroků je možné pouze vyplněním mezery v právu

analogickým užitím úpravy § 1806 občanského zákoníku, je z již výše uvedeného zřejmé, že jsou jeho závěry mylné.

[48] Stěžovatel v první námitce vytknul městskému soudu, že nesprávně interpretoval judikaturu, zejména rozsudek *ERAMENT*, který stěžovatel považuje za nadále aplikovatelný na projednávanou věc. K této námitce lze odkázat na shora popsané a uvést, že městský soud správně vyšel ze závěrů uvedených v rozsudku druhého senátu, pokud dovedl, že druhý senát popsal proces vzniku úroku z úroku zcela jinak, než argumentací o analogii s úpravou anatocismu v občanském právu; vyšel z toho, že druhý úrok vzniká až poté, co prvotní dluh (úrok) již nepřirůstá, nýbrž *vykrytalizuje* v novou jistinu. Vznik úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně dovedl druhý senát pomocí standardních interpretačních metod, nekonstatoval existenci mezery v právu, kterou by bylo třeba vyplňovat analogií. Naopak shledal, že zákaz vzniku úroku z úroků byl v rozhodné době v daňovém řádu zakotven v jediném případě (úrok z prodlení dle § 253 daňového řádu), kterým nelze analogicky odůvodnit zákaz vzniku úroku z úroku v jiných situacích. Explicitní zákaz vzniku úroku z úroku u jediného z vícera tipů úroků zakotvených v daňovém řádu pak ukazuje spíše na to, že obecný zákaz anatocismu neplatí. Tento závěr je shodný se závěry Ústavního soudu; námitka stěžovatele je proto nedůvodná. Nesprávný je toliko podpůrný odkaz městského soudu na § 1932 občanského zákoníku, jenž je ve světle popsaného závěru o neexistenci mezery v právu, kterou by bylo nutno překlenout *analogií iuris*, nadbytečný. Se stěžovatelem lze souhlasit pouze v tom, že pořadí plateb dle daňového řádu je řešeno § 152 odst. 1 a není závislé na vůli správce daně.

[49] K rozsudku *ERAMENT* je třeba dodat, že se nejednalo o skutkově, ani právně podobnou situaci jako v nyní projednávané věci, což je dalším důvodem pro jeho neaplikaci. V nyní posuzované věci lze totiž již u nepřiznání prvního úroku nalézt pochybení, nezákonnost či (slovy žalovaného) protiprávnost, v postupu správce daně.

[50] Žalobkyni po (oprávněném) prověřování nadměrných odpočtů vznikl nárok na úrok z daňového odpočtu podle tehdy účinného § 254a daňového řádu, jenž měl být dle odst. 4 daného ustanovení předepsán na její osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu a vrácen současně s vrácením daňového odpočtu (bez žádosti). Jelikož správce daně žalobkyni tento úrok nepředepsal a nevrátil, žalobkyně dne 13. 10. 2017 požádala o vydání rozhodnutí o úroku, přičemž žádala o úrok ve výši repo-sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů s odkazem na právní názor vyslovený v rozsudku *Kordárna*. Správce daně následně dne 15. 11. 2017 vydal rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu, který vyčíslil na částku 848 736 Kč tak, že při jeho výpočtu vyšel z úrokové sazby ve výši 1,05 % (repo-sazba stanovená ČNB zvýšená o 1 procentní bod). Žalobkyni byl tento úrok následně vyplacen. Jak již ale bylo uvedeno, správce daně postupoval při určení výše úroku nesprávně a až po zásahu Nejvyššího správního soudu, po zhruba třech letech, došlo k jeho změně a žalobkyni byl přiznán úrok, nově podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve výši 16 744 511 Kč, tj. ve výši, jak byl požadován žalobkyní v její původní žádosti.

[51] Pouze na okraj lze uvést, že jelikož byl § 254a neaplikovatelný pouze v části týkající se výše úroku s ohledem na rozpor s evropským právem (viz rozsudek *Kordárna*), nelze souhlasit se stěžovatelem, že měla žalobkyně o tento (první) úrok požádat. Podle § 254a

pokračování

odst. 4 daňového řádu měl být totiž úrok vyplacen bez žádosti, současně s vyplacením daňového odpočtu. K následné změně rozhodnutí o výši úroku došlo v důsledku pochybení správce daně, které nemůže jít k tíži žalobkyně a nelze po ní (zpětně) požadovat podání žádosti. Stěžovatel si nakonec sám protičeří, pokud uvádí, že měl být úrok vyplacen spolu s nadměrným odpočtem, na druhou stranu ale argumentuje, že podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je potřebné o úrok požádat. Uvedené dle stěžovatele plyne z rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 - 26. Zde je ale nutno souhlasit se žalobkyní, že tento rozsudek nelze na projednávanou věc vůbec aplikovat, neboť v něm byla řešena situace, ve které úprava podobná § 254a odst. 4 daňového řádu ještě neexistovala. Úvaha stěžovatele je tak lichá.

[52] V nyní projednávané věci správce daně rozhodnutím o výši úroku předepsal první úrok dle § 254a odst. 1 daňového řádu, a ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu se tento úrok oddělil od původní jistiny (původních nadměrných odpočtů). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku druhého senátu *vykrytalizovala* částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet žalobkyně. Došlo tedy ke vzniku nové jistiny daňového přeplatku *sui generis*, která již nadále nesledovala osud hlavní jistiny, tedy nadměrných odpočtů. Správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně tří let se zaplacením prvního úroku, na který žalobkyni vznikl nárok (původně byl přiznán v nezákonné výši), a tato nezákonnost byla odstraněna až změnou rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu. V takovém případě musí mít daňový subjekt nárok na (druhý) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, jenž představuje do určité míry paušalizovanou náhradu škody, kterou daňový subjekt utrpěl kvůli nezákonnému prodlení správce daně. Poukaz stěžovatele na to, že se žalobkyně může domoci této kompenzace prostřednictvím zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, není na místě. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i z důvodové zprávy vyplývá, že účelem § 254 daňového řádu je právě paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat. Navíc, v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 - 32, Nejvyšší správní soud přímo uvedl, že „*tento institut [...] sankcionuje nejen neoprávněné jednání správce daně, ale i nahrazuje obecnou odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb.*“; jedná se tak o *lex specialis* k uvedenému zákonu. I tato argumentace stěžovatele je tedy nedůvodná.

[53] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené konstatuje, že v této věci byly splněny podmínky pro aplikaci § 254 daňového řádu a nikoli § 155 odst. 5 tohoto zákona, na rozdíl od věci řešené devátým senátem v rozsudku *ERAMENT*. V nyní projednávané věci totiž byla naplněna hypotéza tohoto ustanovení, pokud jde o tam stanovenou podmínku – dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Daň je v tomto případě nutno vyložit v širším smyslu dle legální definice § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku druhého senátu, platbu úroků daňovému subjektu lze pod uvedenou definici podřadit. Ostatně, tuto skutečnost nespороval ani jeden z výše popsanych rozsudků a tohoto soudu a není důvod se od jejich závěrů v této otázce odchýlit ani v nyní posuzované věci.

[54] Konečně, pokud jde o námitku, dle které krajský soud nesprávně vyhodnotil rozpor mezi prvostupňovým rozhodnutím a napadeným rozhodnutím ohledně naplnění podmínek § 254 daňového řádu, i tu je nutno vyhodnotit jako nedůvodnou. Správce daně skutečně výslovně uznal naplnění všech podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně na str. 4 prvostupňového rozhodnutí, ale nepřiznal jej s ohledem na zákaz anaticismu. Oproti tomu stěžovatel v napadeném rozhodnutí tvrdil, že případné splnění podmínek pro vznik úroku by muselo být předmětem dalšího vyhodnocení. Kromě toho uvedl, že se splněním podmínek podle § 254 daňového řádu, na rozdíl od prvostupňového správce daně, nezabýval, jelikož tuto otázku vyhodnotil jako nadbytečnou. Proto byl zcela legitimní závěr městského soudu, jenž zavázal žalovaného v dalším řízení případně napravit vadu spočívající v řádném nezjištění a nevyhodnocení naplnění podmínek § 254 daňového řádu.

[55] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[56] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Toto právo náleží procesně úspěšné žalobkyni.

[57] V řízení o kasační stížnosti žalobkyni vznikly náklady v podobě odměny jejího zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta. Odměna zástupce činí za tři úkony právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, replika a duplika) částku 3 x 3 100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Zástupce žalobkyně již byl s věcí seznámen, proto nebylo důvodu přiznávat odměnu za převzetí případu a přípravu zastoupení v řízení o kasační stížnosti. Náhrada hotových výdajů pak činí 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky). Protože zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky, tedy o 2142 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí celkem 12 342 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. července 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu