

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **Ing. J. J.,** zast. AUDITORSKOU A DAŇOVOU KANCELÁŘÍ s. r. o., se sídlem Husitská 344/63, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13/5000-14503-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Af 34/2013 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se** náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Jádrem sporu je otázka, zda má žalobce v daňovém řízení nárok na přiznání úroku z částky, kterou mu správce daně na žádost nejprve nezákonně nepřiznal, a které se poté žalobce domohl až na základě zásahu odvolacího orgánu a s prodlením zhruba 9 měsíců. Tato částka sama je již úrokem z daňového přeplatku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Do určité míry se tato otázka dotýká problematiky „úroku z úroku“ (tzv. anatocismus).

[2] Rekapitulujeme-li věc z pohledu chronologického, byl na jejím počátku zrušující rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2011, č. j. 10 Af 48/2011 – 321, jímž soud zrušil 16 platebních výměrů předepisujících žalobci zaplacení penále.

[3] Žalobcem zaplacená částka penále se tedy stala vratitelným přeplatkem a zřejmě také byla žalobci vrácena, popř. započtena na jeho daňové nedoplatky (to není předmětem sporu). Žalobce na základě rozsudku městského soudu (uvedeného v předchozím odstavci) požádal dne 5. 1. 2012 o zaplacení úroku z této částky podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejprve však nebyl úspěšný a správce daně mu úrok nepřiznal. Žalobce se tedy bránil pomocí námitek, posléze podal i odvolání a teprve zhruba po devíti měsících od vzniku nároku částečně uspěl. Na základě rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (jakožto kompetenčního předchůdce žalovaného – pozn. NSS) ze dne 8. 8. 2012, č. j. 11025/12-1500-100146, Finanční úřad pro Prahu 3 (dále jen „správce daně“) žalobci předepsal na osobní daňový účet úrok ve výši 119 674 Kč za období od 20. 4. 2006 do 18. 10. 2011 (dále jen „první úrok“). Správce daně pak vyrozuměním ze dne 17. 9. 2012 (č. j. 300754/12/003913104849) žalobce informoval o převedení částky úroku ve výši 119 674 Kč na úhradu jeho daňového nedoplatku s datem úhrady dne 28. 8. 2012.

[4] Žalobce dne 5. 9. 2012 požádal s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu o přiznání úroku z částky 119 674 Kč, tj. o přiznání (druhého) úroku z částky *původního* (prvního) úroku, a to za dobu od **14. 11. 2011**, tedy ode dne, kdy marně uplynula patnáctidenní lhůta ode dne právní moci rozsudku městského soudu č. j. 10 Af 48/2011 – 321 (podle § 254 odst. 3 daňového řádu), do **27. 8. 2012**, tedy do dne předcházejícímu dni, kdy byl první úrok předepsán na účet žalobce a k témuž dni byl použit na úhradu daňového nedoplatku žalobce.

[5] Správce daně dne 11. 10. 2012 rozhodl (rozhodnutím č. j. 313641/12/003913104849) tak, že (druhý) úrok z vratitelného přeplatku (tj. prvního úroku) žalobci nepřiznal. Uvedl, že evidoval na dani z příjmu fyzických osob nedoplatek, proto první úrok jako přeplatek podle § 154 daňového řádu převedl na úhradu nedoplatku. Proti tomu se žalobce odvolal a domáhal se toho, že druhý úrok má být přiznán podle § 254 daňového řádu kvůli neoprávněnému jednání správce daně, jenž podle žalobce dopadá na situaci, kdy správce daně tvrdí, že daňový subjekt nemá určitý hmotněprávní nárok (v daném případě tedy nárok na první úrok), a nadřízený orgán nebo soud rozhodnou o opaku.

[6] Žalovaný svým rozhodnutím, označeným v záhlaví tohoto rozsudku, rozhodnutí správce daně potvrdil. Rozhodnutí odůvodnil především tím, že povinnost k zaplacení úroku podle § 254 daňového řádu vzniká správci daně přímo ze zákona, nejde tedy o povinnost daňového subjektu platit daň. Byť Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu nakonec žalobci částečně vyhovělo a rozhodnutím ze dne 8. 8. 2012, č. j. 11025/12-1500-100146, zavázalo správce daně (první) úrok z neoprávněného jednání předepsat, nejednalo se o změnu „rozhodnutí o stanovení daně“ (ve smyslu § 254 daňového řádu), ale pouze o změnu předchozího nevyhovujícího rozhodnutí správce daně o námitce žalobce. Přiznání či nepřiznání nároku na první úrok dle § 254 daňového řádu nelze podřadit pod „rozhodnutí o stanovení daně“ (tedy rozhodnutí v nalézacím řízení), proto žalobci požadovaný úrok podle § 254 daňového řádu nepřísluší.

[7] Žalovaný připustil, že „[z]*a splněné podmínky, že by odvolateli vznikl v průběhu období od 15. 11. 2011 do 5. 11. 2012 v souvislosti s předepsáním* [prvního] *úroku z neoprávněného jednání správce daně na DPH vratitelný přeplatek, odvolateli* [tj. žalobci] *by úrok podle § 155 odst. 5 DŘ* [daňového řádu] *náležel*.“ Úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu však náleží jen za vratitelný přeplatek, jejž žalobce (na dani z přidané hodnoty) neměl vzhledem k existenci jiného daňového nedoplatku (na dani z příjmu).

[8] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou k Městskému soudu v Praze. Namítal zejména, že druhý úrok se přiznává rozhodnutím a úrok je „daní“ ve smyslu legální definice § 2 daňového řádu. Z toho dovozoval, že rozhodnutí o prvním úroku jsou „*rozhodnutími o stanovení daně*“ podle § 254 daňového řádu a na druhý úrok nárok podle téhož ustanovení má.

[9] Městský soud napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. září 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39. Podle tohoto rozsudku, dojde-li ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo uloženo peněžité plnění v rámci dělené správy (v daném případě šlo o rozhodnutí o pokutě – pozn. NSS), náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky, která jím byla na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhrazena. Městský soud poukázal na to, že žalobci nebyl zaplacen první úrok do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno.

[10] Městský soud uvedl, že obě rozhodnutí správce daně, kterými bylo žalobci nejprve odmítnuto stanovit první úrok podle § 254 daňového řádu v souvislosti se zrušeným penále, tedy úvodní sdělení a následující rozhodnutí o námitce, jsou „*rozhodnutími o stanovení daně*“, která lze podřadit pod § 254 daňového řádu, byť se jimi žádná povinnost platit žalobci neukládala, ale naopak mu jimi byl odepřen nárok na první úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle názoru soudu podmínky pro uplatnění žádosti podle § 254 daňového řádu splněny byly, došlo totiž ke zrušení (změně) rozhodnutí, jímž byla stanovena daň v tomto širším slova smyslu, a žalobce měl nárok na to, aby mu byl úrok podle ustanovení § 254 daňového řádu přiznán.

II. Kasační stížnost žalovaného

[11] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Co se týče kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., stěžovatel shledává důvody nezákonnosti napadeného rozsudku v tom, že postup správce daně podle § 254 daňového řádu není rozhodnutím, tj. správce daně nerozhoduje ve formě rozhodnutí (jedná se o úkon správce daně). Přiznání úroku dle § 254 daňového řádu podle stěžovatele není nalézacím řízením, právní úprava předmětného ustanovení je speciální úpravou, představuje tzv. paušalizovanou náhradu škody, která byla způsobena nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem správního orgánu.

[13] Stěžovatel dále uvádí, že napadený rozsudek odporuje zásadě zákazu dalšího úročení úroku z prodlení. Odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2017, č. j. 9 Af 12/2014 – 47 (dále jen „rozsudek devátého senátu MS"), jímž byla řešena shodná právní otázka stejného daňového subjektu (tedy žalobce).

[14] Stěžovatel obsáhle citoval rozsudek devátého senátu MS, jenž se výslovně vymezil proti napadenému rozsudku (tj. rozsudku osmého senátu městského soudu): „*V nyní projednávané věci se soud proti uvedenému závěru osmého senátu ve věci 8 Af 34/2013 vymezuje v tom smyslu, že nepovažuje postup správce daně podle § 254 daňového řádu za rozhodnutí o stanovení daně po provedeném nalézacím řízení, neboť je to v rozporu s dikcí a smyslem/účelem tohoto zákonného ustanovení. V této věci měl žalobce nárok na úrok ze zrušených platebních výměrů na penále a ten mu byl také ve výši 119 674 Kč předepsán. O tom byl žalobce správcem daně zpraven (Přiznáním nároku na úrok Finančním úřadem pro Prahu 3 ze dne 28. 8. 2012 a Vyrozuměním o převedení přeplatku stejným správcem daně ze dne 17. 9. 2012). Povinnost správce daně postupovat podle § 254 daňového řádu, nastalá v důsledku zrušení rozhodnutí daňové správy rozsudkem Městského soudu v Praze ve věci 10 Af 48/2011/přezkumnou autoritou, vyplývala přímo ze zákona (§ 254 odst. 1, 3) a správce daně byl povinen vrátit přeplatek i bez žádosti/z moci úřední ve stanovené výši a lhůtě. Postup správce daně byl tedy striktně vymezen zákonem a byl zcela nezávislý na vůli žalobce, neboť správce daně měl danou povinnost i bez toho, kdyby žalobce žádost o úrok nepodal. Postup správce daně podle § 254 daňového řádu tak postrádá základní atributy nalézacího řízení, jimiž je zjistit a stanovit daň.* [...] *Žádost žalobce ze dne 5. 9. 2012 je ve své podstatě žádostí, aby správce daně zaplatil žalobci úrok z již předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, a je tak v rozporu s obecnou zásadou daňového řízení „k příslušenství již další příslušenství nepřirůstá*."

[15] Stěžovatel dále poukázal na to, že postup správce daně podle § 254 daňového řádu nelze označit za nalézací řízení ani podle systematiky daňového řádu, neboť nalézací řízení je upraveno v jiné části daňového řádu (v části *třetí*). Úrok z neoprávněného jednání správce daně je upraven v části *čtvrté* daňového řádu a jedná se o svébytné sankční řízení, odlišné od řízení nalézacího.

[16] Ohledně otázky braní „úroků z úroků" se stěžovatel opět ztotožnil s rozsudkem devátého senátu MS a citoval z něj tuto pasáž: „*Soud se plně ztotožňuje se stanoviskem NSS ve věci spisová značka 1 Afs 80/2009, že přisvědčení názoru zastávanému žalobcem by popřelo platnost principu zákazu dalšího úročení úroku, uznávaného již v římském právu, pro oblast práva daňového. Takový výklad by nepřípustným způsobem a neodůvodněně dal úrokům podle § 64 odst. 6 ZSDP/§ 254 daňového řádu jiného významu, než jaký je jejich/jeho původní smysl, a ve svém důsledku by znamenal porušení jednoty a bezrozpornosti českého právního řádu*."

[17] Stěžovatel uzavřel, že povinnost k zaplacení úroku vzniká přímo ze zákona a nejde o povinnost uloženou daňovému subjektu platit daň, naopak platební povinnost vzniká správci daně. Změnové rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ohledně samotného úroku (tedy rozhodnutí ze dne 8. 8. 2012, č. j. 11025/12-1500-100146) není změnou „rozhodnutí o stanovení daně", proto žalobci úrok podle § 254 daňového řádu nepřísluší. Stěžovatel se plně ztotožňuje s rozsudkem devátého senátu MS.

[18] Stěžovatel s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za stěžovatele v řízení jedná pověřená osoba s příslušným vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Kasační není důvodná.

IIIa. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[22] Stěžovatel uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. Ze systematického pohledu je vhodné se nejprve zabývat kasačním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku městského soudu. Jde o natolik závažnou vadu, že se jí musí Nejvyšší správní soud zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námitky stěžovatele (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by přitom Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, musel by jej z tohoto důvodu zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) představuje součást práva na spravedlivý proces i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy). Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro závěr, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nebo ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02).

[24] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své dřívější judikatuře. Např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, konstatoval toto: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*.“

[25] Předně je třeba uvést, že stěžovatel sice obecně odkazuje na důvod své kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., avšak nepředkládá k tomu žádná konkrétní tvrzení a není patrné, v čem přesně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V daném případě je zásadní, že městský soud posoudil žalobu jako důvodnou především v důsledku svého právního názoru o povaze řízení o přiznání úroku podle § 254 daňového řádu. Stanovisko vyjádřené v napadeném rozsudku (jak je rekapitulováno v odstavcích [9] a [10] výše), je zřetelné a městský soud jej odůvodnil. Jistě si lze představit odůvodnění podrobnější, chybí např. úvahy ohledně otázky braní „úroků z úroku“ a odkaz na relevantní judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, který je oproti tomu citovaný v rozsudku devátého senátu MS a v kasační stížnosti). Byť by bylo ideální, kdyby se městský soud vypořádal i s tímto judikátem, jeho samotný právní názor je ovšem z odůvodnění napadeného rozsudku bezesporu patrný a jasný.

[26] Stěžovatel ostatně proti výkladu podanému městským soudem v napadeném rozsudku obsáhle brojí ve své kasační stížnosti, což by v případě nepřezkoumatelnosti prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele jako takový s odůvodněním a se závěry kasační stížností napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 – 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 – 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 – 37).

[27] Nejvyšší správní soud uzavírá, že odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu sice vykazuje vady, avšak rozsudek je přezkoumatelný.

IIIb. Povaha úroku podle § 254 daňového řádu

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda městský soud dospěl ke správným závěrům ohledně povahy úroků z daňového přeplatku podle § 254 daňového řádu. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, „[d]*ojde-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 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*.“

[29] Jádrem této otázky je, zda (a) samotný první úrok, k jehož placení byl povinen správce daně, může být považován za „daň“ v širším slova smyslu dle legální definice § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Pokud to „daň v širším slova smyslu“ je, pak vzniká otázka druhá, tj. zda (b) lze mít za to, že je úrok přiznáván „*rozhodnutím o stanovení daně*“, o němž hovoří právě § 254 odst. 1 daňového řádu. Jestliže by odpověď na jakoukoli z těchto otázek byla negativní, nárok na přiznání úroku by nemohl vzniknout, protože by nebyla splněna hypotéza § 254 odst. 1 daňového řádu. Ta podmiňuje vznik nároku na úrok tím, že dojde „[k]*e zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně*.“

[30] Co se týče otázky sub (a) v předchozím odstavci, Nejvyšší správní soud má za to, že daňový přeplatek je „daní" ve smyslu legální definice daňového řádu. Takový je smysl § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu, podle něhož „[p]*ředmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo* ***snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka")***" (zvýraznění bylo přidáno). Zákonodárcem zvolená formulace o „snížení příjmu" jistě není příliš elegantní, nevzbuzuje však pochybnosti o tom, že „daní" v širším slova smyslu se rozumí nejen platby daňových subjektů státu, ale naopak i platby opačným směrem, tedy od státu daňovým subjektům. K těmto platbám může dojít z různých právních důvodů (titulů), předvídaných daňovými předpisy (např. vratka z důvodu nadměrného odpočtu DPH). Není důvodu, proč by mezi tyto tituly neměla patřit i platba úroků daňovému subjektu (zde žalobci) z důvodu zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně podle § 254 daňového řádu.

[31] Co se týče otázky sub (b) dle odstavce [29] (zda je úrok přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně"), Nejvyšší správní soud chápe argumentaci stěžovatele a devátého senátu městského soudu, protože v ideálním případě, tj. v případě bezvýhradné konformity s § 254 daňového řádu, správce daně prostě jen v zákonné lhůtě (podle § 254 odst. 3 „[d]*o 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné*") předepíše úrok na osobní daňový účet, aniž by bylo třeba vydávat jakékoli rozhodnutí. Stěžovatel má samozřejmě pravdu, pokud zdůrazňuje, že nárok daňového subjektu na úrok vzniká za těchto okolností přímo ze zákona, aniž by k tomu snad bylo třeba konstitutivního rozhodnutí správce daně.

[32] Na druhé straně však není vyloučeno, aby – pokud naopak správce daně prodlévá s přiznáním úroku (a není sporu o tom, že právě v projednávaném případě k prodlení na jeho straně došlo) – daňový subjekt o úrok požádal žádostí s odkazem na § 254 odst. 3 daňového řádu. Proti postupu správce daně jsou také přípustné opravné prostředky podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Žalobce byl nucen tento postup zvolit právě proto, že správce daně mu žádným úkonem první úrok nepřiznal.

[33] Žádost o přiznání a předepsání úroku podle § 254 daňového řádu není *a priori* vyloučená. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu „[v]*znikne-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*" (zvýraznění přidáno). V odstavci třetím citovaného ustanovení je ovšem dikce poněkud odlišná (*„úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně* ***předepíše*** *na osobní daňový účet do 15 dnů*...," zvýraznění přidáno), spojení „*bez žádosti*" zde tedy není použito. Je zřejmé, že správce daně i v tomto případě (předepsání úroku) musí postupovat z úřední povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 – 26, odst. [42]), avšak z odlišného znění obou porovnávaných ustanovení lze dovodit, že případné prodlevy či snad spory v tomto směru zákonodárce nevylučuje, žádost daňového subjektu tedy rozhodně lze podat právě v situaci, kdy se správce daně ocitl v prodlení s připsáním úroku svým faktickým úkonem. Případ žalobce rovněž ukazuje, že nelze vyloučit ani to, že takové žádosti nebude vyhověno a daňový subjekt se bude muset domáhat svých práv pomocí opravných prostředků podle § 254 odst. 5 daňového řádu.

[34] Dikce § 254 odst. 1 daňového řádu nasvědčuje tomu, že ustanovení míří především na platby daně v běžném slova smyslu, tedy na platby daňového subjektu správci daně. Hovoří totiž o platbě, „[k]*terá byla daňovým subjektem* ***uhrazena*** *na základě tohoto rozhodnutí*“ (zvýraznění bylo přidáno). Ovšem má-li pojem „daně“ v širším slova smyslu vskutku zahrnovat platby nejen od daňového subjektu státu, ale i směrem opačným (tj. od správce daně daňovému subjektu podle § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu, jako je tomu v posuzovaném případě), pak je nutné gramatické vyjádření o „úhradě daně“ vyložit šířeji a v souladu s legální definicí „daně“. Takový extenzivní výklad musí vést k výsledku, že stejně jako daňovému subjektu náleží úrok z částky „uhrazené“ na základě změněného či zrušeného rozhodnutí, tak mu též náleží i úrok z částky, která naopak *nebyla* uhrazena daňovému subjektu správcem daně, ačkoli podle zákona uhrazena být měla.

[35] Účelem dotčeného ustanovení je totiž paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně. Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, v němž mimo jiné konstatoval, že výchozím a stěžejním smyslem § 254 daňového řádu je „[p]*ředcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodárce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu*).“ Podobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, na nějž příhodně odkázal městský soud v napadeném rozsudku: „*Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slovy stěžovatele „postihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (...) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou (tento úrok je ostatně ve zcela shodné výši jako úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu).*“

[36] Ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, Nejvyšší správní soud rozhodoval také o aplikaci § 254 daňového řádu – v daném případě v souvislosti s tím, že správce daně prodléval s vydáním přeplatku na dani darovací, jenž vznikl nezákonnou aplikací vnitrostátního předpisu českého práva v rozporu s právem Evropské unie. Byť se v daném případě jednalo o platbu daně v obvyklém slova smyslu (tedy o platbu daňového subjektu ve prospěch státu), soud zde uvedl, že „[d]*aňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita“ poslední změnu daně provede.*“ Zdůraznil také, že „[p]*ro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.*“ Jinými slovy – pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné.

[37] Odepření úroku z jakékoli částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu, totiž vyvolává nespravedlnost ve vztahu k daňovému subjektu. Kdybychom § 254 vykládali jako stěžovatel, případně v rozporu s rozsudkem citovaným v předchozím odstavci, správci daně by chyběla motivace k tomu, aby případné daňové přeplatky řádně a včas přiznal, resp. předepsal ve prospěch daňového subjektu (leda by se jednalo o „vratitelný přeplatek“, neboť pouze v takovém případě by daňovému subjektu náležel úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu).

[38] Nakonec neobstojí argumentace stěžovatele, že ze zadržované částky úrok nepřísluší jen proto, že zpravidla se tato částka (tj. první úrok) nepřiznává formálním rozhodnutím, ale prostým „úkonem“ správce daně. Tato argumentace je právě v nyní posuzovaném případě absurdní: stěžovatel se zde brání výplatě úroků z prvního úroku, jejž nejprve protiprávně nepřiznal a učinil tak až na základě legitimní žádosti žalobce (a uplatněných opravných prostředků), poukazem na to, že první úrok se prostě jen předepíše na daňový účet – což ovšem sám stěžovatel v tomto případě v zákonné lhůtě neučinil. Nebýt procesní aktivity žalobce, neučinil by to zřejmě ani později. Takovému formalismu nelze přisvědčit.

IIIc. K otázce „úroků z úroků“

[39] Zbývá zodpovědět otázku, zda je v daňovém řízení obecně přípustné, aby daňovému subjektu náležela částka, která je ve svém konečném důsledku „úrokem z úroku“ – byť nejde o úročení průběžné, ale jen o přiznání druhého úroku z částky jistiny, která sama „vznikla“ jako úrok první.

[40] Nejvyšší správní soud si je vědom existence judikátu, o nějž se opřel stěžovatel a devátý senát městského soudu ve svém rozsudku. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45, „[l]*ze systematickým výkladem dospět k závěru, že princip zákazu anatocismu* (platný tehdy v oblasti práva soukromého – pozn. NSS) *je platný i pro řízení daňové, kdy nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené v ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu* (míněn tehdejší zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – pozn. NSS), *je povinen daňovému subjektu uhradit úrok z tohoto vratitelného přeplatku. Mezi těmito právními instituty lze spatřovat významnou paralelu, neboť smysl úroku podle § 64 odst. 6 daňového řádu spočívá obdobně jako u soukromoprávního úroku z prodlení v sankcionování povinného subjektu (správce daně v daňovém řízení, resp. dlužníka v soukromoprávním vztahu) za porušení určité povinnosti. V posuzovaném případě je správce daně sankcionován za porušení povinnosti vrátit zaviněný přeplatek dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Má-li tedy daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 daňového řádu, vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jenž k němu postupně přirůstá*.“

[41] Na prvním místě je třeba uvést, že judikovaná věc je skutkově podstatně odlišná od nyní projednávané věci. V judikovaném případě se žalobce domáhal toho, aby mu bylo přiznáno „postupně přirůstající příslušenství daně“: spor byl o výklad pojmu *daňový přeplatek* uvedený v ustanovení § 64 odst. 1 tehdejšího daňového řádu, tedy „[z]*da je jím rozdíl toho, co bylo daňovým subjektem zaplaceno, a splatnou daní včetně jejího příslušenství, či*

zda se rozumí daňovým přeplatkem rozdíl mezi daní zaplacenou daňovým dlužníkem, a to včetně příslušenství daně (kterým je i úrok ve smyslu ustanovení § 64 odst. 6, věta první, daňového řádu) a splatnou daní, též včetně případného příslušenství daně."

[42] Naopak v projednávaném případě vůbec nejde o pravý „úrok z úroku", neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala", je ohraničena a dána částkou pevnou ve výši 119 674 Kč (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Nejde (jak tomu bylo v judikovaném případě pod sp. zn. 1 Afs 80/2009) o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního. Z uvedeného vyplývá, že na projednávaný případ nelze mechanicky aplikovat judikaturu a doktrínu, která se týká otázky braní úroků z úroků.

[43] Žalobce pouze žádal, aby mu byl přiznán úrok z jedné konkrétní jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Můžeme považovat do jisté míry za nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví – z hlediska svého účelu – úrok z prodlení, pokud prodlení nastane na straně správce daně. Není pochyb, že v posuzovaném případě správce daně devět měsíců neoprávněně prodléval se zaplacením prvního úroku. Potom však daňový subjekt musí mít nárok na (druhý) úrok, jenž je (jak správně dovozuje i devátý senát městského soudu na str. 12 svého rozsudku) do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně daňový subjekt utrpěl. Přiznání úroku podle § 254 daňového řádu má tedy svůj nepopiratelný ekonomický účel: nahradit daňovému subjektu „cenu peněz", s nimiž nemohl disponovat. Toto ostatně vyjadřuje i důvodová zpráva k § 254: „*Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně*."

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., tj. podle pravidla úspěchu ve věci. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalobce vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady vznikly, proto ani právo na jejich náhradu nemohlo být žalobci přiznáno. Žalobce je sice v souladu s § 35 odst. 2 v řízení zastoupen, avšak jeho zástupce se ke kasační stížnosti nikterak nevyjádřil (a ani neučinil v této věci žádný jiný úkon). O náhradě nákladů řízení o žalobě již bylo rozhodnuto v napadeném rozsudku městského soudu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 14. prosince 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu