ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **G. A. H.**, zastoupený RNDr. Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem se sídlem Šeránkova 388/28, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 5. 2021, č. j. 19314/21/5200-10421-713026, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 9. 2021, č. j. 52 Af 43/2021-32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 9. 2021, č. j. 52 Af 43/2021-32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020, č. j. 274430/20/2808-50521, přiznal žalobci podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád"), úrok z vratitelného přeplatku ve výši 57 571 Kč. Žádosti žalobce o úrok z této přiznané částky nevyhověl. Žalobcem podané odvolání žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí") žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud"). Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud považoval za nesporné, že žalobci vznikl „*nárok na úrok z vratitelného přeplatku, resp. z neoprávněného jednání správce daně*“ a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, v němž byla řešena obdobná otázka. Nejvyšší správní soud v něm posuzoval, zda je třeba opětovně úročit jako nově vzniklou jistinu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, který správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet. Dospěl k závěru, že prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu.

[4] Krajský soud shrnul, že v projednávané věci žalobce dne 2. 7. 2018 požádal o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, který mu byl poukázán na účet dne 24. 4. 2019. Lhůta k vrácení však uplynula již 1. 8. 2018, tudíž žalobci vznikl nárok i na úrok z vratitelného přeplatku. Tento úrok byl žalobci přiznán na základě jeho žádosti ze dne 13. 2. 2020 rozhodnutím správce daně ze dne 10. 3. 2020, a to se splatností zpětně k 9. 5. 2019, jelikož úrok byl přiznán až po uplynutí lhůty dle § 254 odst. 3 daňového řádu.

[5] Protože přiznaný úrok byl žalobci uhrazen na účet až po jeho splatnosti, krajský soud uzavřel, že tím žalobci dle platné právní úpravy a judikatury vznikl nárok na úrok z takto pozdě přiznané částky, byť je již samotná přiznaná částka úrokem.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[7] Stěžovatel namítá, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 382/2020-51, o který opřel své rozhodnutí krajský soud, není pro daný případ příléhavý, neboť řeší zcela odlišnou situaci.

[8] V odkazovaném rozsudku byl prvním úrokem úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jistinou úroku tedy byla částka, kterou správce daně vybral neoprávněně, na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně. Jistinu prvního úroku tak bylo možno připodobnit k pohledávce z protiprávního činu ve smyslu § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). Na tomto úroku pak dle Nejvyššího správního soudu mohl přirůst také další úrok, konkrétně druhý úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť správce daně se ve vztahu k prvnímu úroku dopustil rovněž neoprávněného jednání, když první úrok nebyl předepsán v zákonné výši a lhůtě. Nejednalo se však o prosté prodlení s provedením předpisu úroku, ale o stav, kdy správce daně přiznal úrok nižší a přiznání úroku ve správné výši musel daňový subjekt opětovně na správci daně požadovat.

[9] Naopak v projednávaném případě byl jistinou prvního úroku přeplatek vzniklý zcela zákonným způsobem zúčtováním záloh při vyměření daně z příjmů fyzických osob.

Žalobci na předmětném přeplatku vznikl úrok z pozdě vráceného přeplatku, nikoliv úrok z neoprávněného jednání správce daně. Následně došlo pouze k prodlení v souvislosti s provedením předpisu úroku na osobní daňový účet, ovšem jeho výši správce daně nijak autoritativně nesporoval a přeplatek vzniklý na prvním úroku v zákonné lhůtě vrátil. Taková situace dle stěžovatele nemůže naplnit žádnou z nezbytných podmínek pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[10] Stěžovatel také namítá, že skutkový stav případu byl krajským soudem nepřesně interpretován a nesprávně posouzen. Žalobci vznikl po vyměření daně z příjmů fyzických osob přeplatek, o jehož vrácení u správce daně požádal. Jelikož správce daně vrátil tento přeplatek po uplynutí lhůty běžící od podání žádosti o vrácení, vznikl žalobci za toto prodlení správce daně nárok na úrok z pozdě vráceného přeplatku. Případný vratitelný přeplatek vzniklý na tomto úroku je potom přeplatkem, jenž se vrací daňovému subjektu v obecném režimu, tedy na žádost daňového subjektu, jelikož pro vracení přeplatku vzniklého právě na tomto úroku není zákonem stanoven postup odlišný. Správce daně předepsal úrok na osobní daňový účet až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, a to v reakci na podání, jímž žalobce mimo jiné žádal o vrácení přeplatku na úroku. Přeplatek, který na úroku z pozdě vráceného přeplatku vznikl, byl ale žalobci vrácen v zákonné lhůtě, jež počala běžet podáním žádosti o vrácení tohoto přeplatku. Žalobce podal žádost o vrácení přeplatku na úroku z pozdě vráceného přeplatku dne 13. 2. 2020 a správce daně přeplatek poukázal na jeho účet dne 5. 3. 2020. Správce daně se tak při vracení přeplatku nedopustil žádného prodlení, a nebylo tak doby, kdy by žalobce byl, či jen teoreticky mohl být, zasažen ve své majetkové sféře. Stěžovatel proto nerozumí úvaze krajského soudu, že úrok z pozdě vráceného přeplatku byl žalobci vrácen po splatnosti.

[11] Krajský soud následně konstatoval nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, aniž by se jakkoliv zabýval naplněním zákonných podmínek pro tento úrok v konkrétním případě žalobce. Ty nenastaly, neboť správce daně žádným způsobem nárok na první úrok žalobci neupřel, a nedošlo tak k tomu, že by jakkoliv autoritativně zasáhl do výše úroku, který žalobci náležel. Proto nelze shledat žádnou paralelu s první zákonnou podmínkou pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[12] Správce daně se dopustil pochybení pouze v tom směru, že první úrok zaznamenal na osobní daňový účet žalobce po uplynutí zákonné lhůty. To následně napravil tím, že zápis provedl s datem zpětně, když zaznamenal úrok s datem vzniku dne 9. 5. 2020 (*zjevně myšleno 2019, pozn. NSS*), tedy k poslednímu dni zákonné lhůty pro jeho předepsání. Předepsání úroku ve smyslu provedení předpisu na osobní daňový účet však nijak nesouvisí se lhůtou k vrácení případného vratitelného přeplatku na tomto úroku, kdy navíc k žádnému prodlení při vrácení tohoto přeplatku na úroku účastníku řízení nedošlo. Správce daně se tak dopustil pozdním provedením zápisu nesporně nesprávného úředního postupu, nikoliv však neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[13] Nesprávný úřední postup mohl mít za následek vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně tehdy, pokud by se promítl do rozhodnutí o stanovení daně, a způsobil tak jeho nezákonnost. I při nejširším možném výkladu

podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu dle stěžovatele stále platí, že nárok na tento úrok vzniká tehdy, dopustil-li se správce daně nezákonnosti či nesprávného úředního postupu v nalézací rovině ve vztahu k dani v širším slova smyslu, tedy pokud jakkoliv autoritativně zasáhl do výpočtu daně či jejího příslušenství, a tento jeho postup měl za následek negativní dopad do majetkové sféry daňového subjektu. Taková situace ale ve vztahu k prvnímu úroku nenastala. Správce daně se dopustil prodlení při provedení ryze administrativního úkonu, který nijak neovlivnil ani samotnou podobu nároku na tento úrok, ani možnosti dispozice žalobce s tímto úrokem.

[14] Stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, který považuje pro nyní řešenou věc za výrazně přiléhavější. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že v situacích, v nichž by se nebylo možno opřít ani o systematiku práva a dovodit přípustnost anatocismu pomocí *analogie iuris*, by přiznáním požadovaných druhotných úroků správce daně překročil svou kompetenci vymezenou daňovým řádem, což mu znemožňuje čl. 2 odst. 3 Ústavy, podle nějž lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

[15] Podle stěžovatele pak vzhledem k tomu, že v daňovém řádu možnost úročení úroků výslovně vůbec zakotvena nebyla, lze vycházet ze systematiky práva a přípustnost anatocismu dovodit analogicky dle § 1806 občanského zákoníku (kromě sjednání i pokud se jedná se o pohledávku z protiprávního činu, kdy lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu). Lze dovodit, že vymezení toho, v jakých věcech i jakým způsobem může k anatocismu dojít, se váže výhradně k pohledávce samé. Pohledávka daňového subjektu jakožto jistina prvního úroku tak musí odpovídat pohledávce z protiprávního činu. Kdyby v případě žalobce krajský soud zkoumal povahu pohledávky představující jistinu pro první úrok, musel by konstatovat, že případný anatocismus zde nelze opřít ani o zákon, ani o analogii k § 1806 občanského zákoníku.

[16] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelem uváděný rozsudek je pro posuzovanou otázku stejně přiléhavý jako rozsudek, který aplikoval krajský soud. Je tam totiž jednoznačně posouzen rozdíl mezi úrokem z prověřování nadměrného odpočtu, tj. úrokem za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu, a úrokem ze zaviněného přeplatku správcem daně (kdy správce daně nejedná v souladu s právem) tak, jak je tomu v nyní posuzovaném případě.

[17] Podle žalobce stěžovatel pomíjí skutečnost, že daňový subjekt požádal o vrácení přeplatku, který měl být vrácen podle zákona do 30 dnů od podání žádosti, ovšem správce daně v rozporu se zákonem jeho pohledávku v této lhůtě neuspokojil. Marným uplynutím lhůty pro vrácení přeplatku se stala tato pohledávka pohledávkou z protiprávního činu (resp. nečinnosti a neoprávněného jednání správce daně). Správce daně se přičinil, že pohledávka nebyla v rozporu se zákonem uspokojena.

[18] Úrok za pozdě vrácený přeplatek měl být připsán na osobní daňový účet žalobce nejpozději dne 9. 5. 2019. Pokud tak správce daně neučinil, zasáhl do majetkové sféry žalobce, neboť ten s částkou, která mu ze zákona patřila a nebyla připsána na jeho osobní daňový účet, nemohl disponovat. Na tom nic nemění ani skutečnost, že správce daně sice

úrok zpětně předepsal k 9. 5. 2019, ale to až po uplynutí přibližně 10 měsíců. Žalobce totiž nemohl žádat o vrácení ze zákona existujícího přeplatku, pokud na jeho osobní daňový účet nebyl předepsán.

[19] Podle žalobce výklad zastávaný stěžovatelem zakládá správci daně při plnění § 254 odst. 3 daňového řádu možnost porušení principu zákazu libovůle. Správce daně by tak mohl předepsat úrok ze svého neoprávněného jednání kdykoliv po uplynutí zákonem stanovené lhůty, aniž by takové protiprávní jednání mělo pro něj nějaké důsledky. Pokud by pak daňový subjekt nepožadoval po správci daně splnění jeho zákonem stanovené povinnosti, nemusel by ji dokonce splnit vůbec. Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[20] Stěžovatel v replice uvedl, že v případě žalobce správce daně přeplatek, na němž (první) úrok vznikl, nijak nezavinil. Přeplatek vznikl zcela po právu a správce daně se až následně dopustil prodlení s jeho vrácením. Prodlení při vyplacení pohledávky však nemůže překvalifikovat tuto pohledávku na pohledávku z protiprávního činu

[21] Stěžovatel připomenul, že přeplatek na úroku z pozdě vráceného přeplatku se vrací na žádost daňového subjektu a že v případě žalobce byl vrácen za běhu lhůty od této žádosti odvozené. Opožděné zaznamenání úroku do evidence daní nemohlo žalobce fakticky zasáhnout, navíc žalobce sám ke konkrétní podobě zásahu ničeho neuvádí. Pokud však k nějakému zásahu skutečně došlo, jedná se o pochybení, resp. takový skutkový stav, který nenaplňuje hypotézu ani jednoho ustanovení zakotvujícího reparační typ úroků hrazených správcem daně, nehledě na fakt, že by nebylo možno takovou situaci řešit úročením úroků ani pro obecný zákaz anatocismu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 52/2021-42). Daňový subjekt má prostředky, kterými se domáhat náhrady škody, pokud mu nějaká vznikne. Dopustí-li se správce daně nezákonnosti či nesprávného úředního postupu, je za škodu, kterou tak způsobí, odpovědný, a není tak důvodu argumentovat, že konkrétně bez možnosti úročení úroků by správce daně své povinnosti vůči daňovým subjektům neplnil či nemusel plnit.

[22] Žalobce reagoval, že v projednávaném případě (stejně jako v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 382/2020-51 a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36) vůbec nejde o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a pevně daná. Lze ji tedy chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, nejde o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního. Na projednávaný případ tak nelze mechanicky aplikovat judikaturu a doktrínu, která se týká otázky úroků z úroků.

[23] Žalobce nemohl (v daném čase) žádat správce daně o vrácení ze zákona existujícího vratitelného přeplatku, když na jeho osobní daňový účet nebyl předepsán. Pokud tedy nemohl s pevně stanovenou částkou, která mu ze zákona náležela, po dobu cca 9 měsíců disponovat, byl zaviněním správcem daně ve svých právech omezen. I když první úrok v nyní projednávané věci vznikl na základě neoprávněného jednání správce daně dle jiného ustanovení daňového řádu než § 254 odst. 1, jedná se o obdobnou věc jako v rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51. V něm bylo totiž pro závěry Nejvyššího správního soudu rozhodující, že první úrok vznikl z neoprávněného jednání správce daně, a nikoliv skutečnost, že tomu

tak bylo dle § 254 odst. 1 daňového řádu. V rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42 naproti tomu šlo o situaci jinou, neboť zadržování nadměrného odpočtu DPH po dobu prověřování bylo v souladu se zákonem.

[24] Stěžovatel v návaznosti na to zdůraznil, že podle § 1806 občanského zákoníku není rozhodný právní důvod vzniku (prvního) úroku, ale právní důvod vzniku prvotní pohledávky. V případě žalobce se nejedná o pohledávku z protiprávního činu.

[25] Stěžovatel nesporuje, že správce daně bezodkladně nepředepsal úrok na osobní daňový účet žalobce. Toto pochybení při formálním zaznamenání úroku na osobní daňový účet však nepředstavovalo žádnou faktickou překážku požádat o vrácení přeplatku na úroku, což nejlépe dokládá ta skutečnost, že žalobce o vyplacení přeplatku na úroku požádal zcela z vlastní iniciativy a bez toho, že by reagoval na jakýkoliv formální úkon správce daně. Žalobce nebyl nijak omezen v tom, aby žádost podal k libovolnému datu. Stěžovatel také poukazuje na to, že daňový subjekt obvykle nedisponuje informací, kdy je proveden formální předpis do evidence daní.

[26] Žalobce pak ještě jednou zopakoval své argumenty, vymezil se vůči těm stěžovatelovým a setrval na svém návrhu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost je včasná a projednatelná.

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal i to, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[29] Podle § 155 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platí, že ***správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon***. *Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti*. Odstavec 5 tohoto ustanovení pak určuje, že *je-li poukazován 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč.* ***O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku;*** *§ 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně*. (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[30] 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 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. Podle odstavce 3 tohoto ustanovení *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.*

[31] Žalobce požádal o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, který mu však byl poukázán na účet až po uplynutí lhůty k jeho vrácení podle § 155 odst. 3 daňového řádu. Žalobci tak vznikl nárok i na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který mu ale správce daně na jeho osobní daňový účet ve stanovené lhůtě (podle § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu) nepředepsal. Učinil tak až na základě žádosti žalobce o přiznání (a vyplacení) tohoto úroku ze dne 13. 2. 2020. Správce daně rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020 rozhodl o výši úroku z vratitelného přeplatku, přičemž úrok na osobní daňový účet žalobce předepsal dne 2. 3. 2020 (a to za období od 2. 8. 2018 do 24. 4. 2019 zpětně k datu 9. 5. 2019). Takto vzniklý vratitelný přeplatek žalobci správce daně poukázal na účet žalobce dne 5. 3. 2020.

[32] Pokud jde o kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je argumentace stěžovatele velmi kusá (pouze v odst. 8 repliky ze dne 8. 2. 2022 uvedl, že krajský soud nepopsal své závěry právě jednoznačně a srozumitelně). V obecnosti lze shrnout, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Jeho odůvodnění sice obsahuje nepřesnosti (např. stran pojmu splatnost, viz dále), ale právní názor krajského soudu na rozhodné právní otázky je z něj zřejmý. Posouzení jeho správnosti pak tvoří hlavní část přezkumu kasačního soudu a je obsaženo v následující pasáži tohoto rozsudku.

[33] Stěžejní otázkou je, zda nesprávný postup správce daně spočívající v pozdním předepsání úroku z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet zakládá nárok žalobce na další úrok z této částky.

[34] Krajský soud svůj rozsudek založil na právním názoru, že jelikož byl žalobci úrok z vratitelného přeplatku uhrazen na účet až po jeho splatnosti, vznikl mu tak nárok na úrok z takto pozdě přiznané částky.

[35] Nejvyšší správní soud však tomuto závěru nemůže přisvědčit. Především je nutné podotknout, že krajským soudem následovaný rozsudek č. j. 10 Afs 382/2020-54 vychází z odlišného skutkového stavu než nyní projednávaný případ. Zatímco v projednávaném případě se správce daně dopustil pouze prodlení při předepsání úroku a jeho výši nesporoval, své opomenutí na základě žádosti žalobce napravil (úrok ve správné výši ke správnému datu předepsal a v zákonné lhůtě vrátil), v odkazovaném případě správce daně žádost tehdejší žalobkyně o předepsání úroku zamítl, a předepsal jej po dvou letech až na základě další žádosti. Zasáhl do její majetkové sféry tím, že úrok poprvé nesprávně vyčíslil a chybně nepřiznal. Za dvojí neoprávněné jednání (nesprávně stanovenou daň a následně

nesprávně vyčíslený úrok z neoprávněného jednání správce daně) tak náležel dvojí sankční úrok. Proto nelze právní názory vyjádřené v odkazovaném rozsudku bez dalšího aplikovat i v této věci, jak to učinil krajský soud.

[36] Z podrobné rekapitulace argumentace stran pod bodem II. tohoto rozsudku je dobře patrné nejen to, na čem staví stěžovatel své přesvědčení, že znění zákona ani judikatura Nejvyššího správního soudu nedovolují za okolností nastalých v žalobcově věci úrok z úroku z vratitelného přeplatku přiznat, ale i to, proč nepovažuje za důvodné jednotlivé protiargumenty žalobce. Nejvyšší správní soud stěžovatelův právní názor včetně podrobné oponentury ve vztahu k námitkám žalobce sdílí.

[37] Ačkoli se odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 53/2021-42 (ve věci *ERAMENT Trading*) týká úroku z pozdě přiznaného úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu DPH, a nikoli přeplatku na dani z příjmů jako případ žalobce, podstatné je, že kasační soud v něm důkladně zanalyzoval předchozí judikaturu k úrokům z úroků, a to včetně rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51. Odlišil účel úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu od úroku podle jeho § 254 a vyslovil se i k přípustnosti anatocismu obecně. Potvrdil, že zásadní je důvod vzniku jistiny. Poskytl tak výklad v právních otázkách rozhodných i pro nyní projednávanou věc, od něhož není důvod se odchýlit. Pro stručnost lze na jeho závěry odkázat (viz zejm. odst. [31] až [36]).

[38] V obecné rovině platí, že dle § 155 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen o výši úroku rozhodnout bezodkladně po vrácení přeplatku a tento úrok za použití § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet daňového subjektu. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předepsaný úrok nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, odst. [32]).

[39] Je zřejmé, že správce daně pochybil, neboť o úroku z vratitelného přeplatku rozhodl až po uplynutí zákonné lhůty. Stěžovatel to ostatně výslovně připustil. Správce daně ovšem své pochybení napravil, úrok z vratitelného přeplatku předepsal a tento nový vratitelný přeplatek v zákonné lhůtě 30 dnů běžící od podání žádosti podle § 155 odst. 3 žalobci vrátil.

[40] Je nutné zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku, který je sám vratitelným přeplatkem, nebyl uhrazen žalobci na účet až po jeho splatnosti, jak uvádí krajský soud. V souladu s výše uvedenými závěry je totiž o „splatnosti“ úroku z vratitelného přeplatku možné hovořit teprve po podání žádosti o jeho vrácení. V posuzovaném případě byl vratitelný přeplatek vrácen včas, tj. podle obecných pravidel pro vracení přeplatku (po podání žádosti o vrácení). Lze tedy konstatovat, že pochybení správce daně nikterak neovlivnilo možnost žalobce disponovat s po právu mu náležející částkou úroku. Z hlediska dopadu do majetkové sféry žalobce je totiž nastalý stav neodlišitelný od situace, kdy by úrok z vratitelného přeplatku byl předepsán na osobní daňový účet v zákonné lhůtě a následně na žádost žalobce včas vrácen. Lze tak přisvědčit stěžovateli, že by požadovaný (druhý) úrok neplnil funkci paušalizované náhrady škody, neboť jeho

základem by byla pouze číselná hodnota zápisu do evidence, nikoli majetková hodnota, jíž měl mít žalobce možnost disponovat dříve, než ve skutečnosti mohl.

[41] Ze strany správce daně došlo k nečinnosti, kterou však nelze podřadit pod hypotézu vyjádřenou v § 254 odst. 1 daňového řádu („*dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu*“). Protože jeho jednání, jež dalo vzniknout prvotnímu úroku, nelze považovat ani za protiprávní čin ve smyslu § 1806 občanského zákoníku, není možné uvažovat o tom, že by za pochybení správce daně náležel žalobci další úrok. Přijetí žalobcova výkladu, že prodlení při vyplacení pohledávky pohledávku samotnou mění na pohledávku z protiprávního činu podle zmíněného ustanovení občanského zákoníku, by vlastně znamenalo prosazení obecného pravidla, že úrok z prodlení lze automaticky úročit, což nemá oporu v platném právu.

[42] Obdobnou situaci jako nastala v nyní projednávaném případě ostatně řešil Nejvyšší správní soud v nedávném rozsudku ze dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26. Nepřipustil úročení úroků v případě, kdy byl jistinou přeplatek na dani z příjmů vzniklý zúčtováním uhrazených záloh a k předepsání úroku z něj došlo až po lhůtě (srov. zejm. odst. [29] - [31]).

[43] Krajský soud skutkový stav v projednávaném případě nesprávně právně posoudil, a naplnil tak důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.); v jeho světle znovu posoudí zákonnost napadeného rozhodnutí.

[45] Krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. března 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu