ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **ERAMENT Trading s. r. o.**, se sídlem Olšanská 55/5, Praha 3, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2019, č. j. 16302/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2021, č. j. 14 Af 26/2019 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 26. 10. 2012 u Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 530 103 Kč. Správce daně vydal platební výměr ze dne 15. 10. 2013, č. j. 5047873/13/2005-24905-107384, kterým jí přiznal nadměrný odpočet v tvrzené výši. Nadměrný odpočet jí byl vyplacen dne 25. 10. 2013. Dne 30. 11. 2015 podala u správce daně žádost o přiznání úroku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 23. 4. 2019 (dále jen „daňový řád“) za období ode dne 29. 11. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu z bankovního účtu správce daně. Správce daně žádost zamítl rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015, č. j. 7347298/15/2005-52524-107384. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 8. 8. 2016, č. j. 34945/16/5300-21441-704561. Toto rozhodnutí následně změnil sám žalovaný *autoremedurou* v reakci na judikaturní vývoj rozhodnutím ze dne 11. 12. 2017, č. j. 52741/17/5300-21441-704561, kterým žalobkyni přiznal úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 ve výši 57 711 Kč. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2016 i rozhodnutí správce daně ze dne 16. 12. 2015 však zrušil Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) rozsudkem ze dne 23. 5. 2018, č. j. 9 Af 62/2016 - 55. V důsledku tohoto zrušení došlo ke znovuotevření řízení o žádosti žalobkyně, a tak správce daně vydal dne 1. 8. 2018 rozhodnutí č. j. 6394247/18/2005-53524-107384, kterým žalobkyni znovu přiznal úrok ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH

ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 ve výši 57 711 Kč. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí odvolání.

[2] Zároveň podala dne 1. 8. 2018 žádost o přiznání úroku z částky 57 711 Kč ode dne 11. 11. 2013 do dne jejího odepsání z bankovního účtu správce daně dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně její žádost o vyplacení úroku z pozdě přiznaného úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 zamítl rozhodnutím ze dne 17. 8. 2018, č. j. 6678877/18/2005-53524-107384 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 4. 2019, č. j. 16302/19/5300-21445-712211, zamítl její odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Úrok z úroku (*anatocismus*), jenž žalobkyně požaduje, jednak nemá oporu v daňovém řádu, jak plyne z analogické aplikace § 253 odst. 3 daňového řádu, týkajícího se úroku z prodlení. Navíc žalobkyni by nárok na úrok z úroku nevznikl ani v případě povolení *anatocismu*. Vratitelným přeplatkem ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu totiž není každý přeplatek, ale pouze ten, který dle § 154 odst. 2 daňového řádu existuje bez nedoplatku. Žalobkyně však měla nedoplatek na dani z příjmů právnických osob, na nějž byl úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu převeden dne 29. 12. 2017. O převedení byla vyrozuměna písemností ze dne 11. 1. 2018, č. j. 124522/18/2005-52524-107384. Úrok ve výši 57 711 Kč se tak vůbec nestal vratitelným přeplatkem, za který by dle § 155 odst. 5 daňového řádu náležel úrok.

[3] Toto rozhodnutí následně žalobkyně napadla u městského soudu, který její žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem. Neshledal důvod pro žalobkyní navrhované položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, jejímž předmětem mělo být zjištění, zdali čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, brání *anatocismu*. Uvedené ustanovení totiž upravuje nakládání s nadměrným odpočtem, nikoli úročení úroků.

[4] Neshledal ani porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného v tom, že rozšířil důvody pro zamítnutí žádosti žalobkyně nad rámec jejího odvolání a prvostupňového rozhodnutí, když konstatoval, že úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu byl převeden na nedoplatek žalobkyně na dani z příjmů právnických osob. Žalovaný totiž v bodě 19 svého rozhodnutí uváděl pouze hypotetickou úvahu pro případ připuštění *anatocismu*. Toto dodatečné tvrzení žalovaného nepředstavuje rozhodný důvod pro vydání napadeného rozhodnutí, tím je nadále zákaz *anatocismu*. Jedná se o okrajové konstatování, bez kterého by výrok napadeného rozhodnutí obstál.

[5] K samotnému zákazu *anatocismu* městský soud připomněl, že vznik jistiny z úroku nemá oporu v § 2 odst. 5 daňového řádu, který stanovuje, že úroky vzniklé podle daňového zákona jsou příslušenstvím daně. Přeměna úroku v jistinu, která se dále úročí, představuje *anatocismus*. Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 14. 12. 2017, č j. 2 Afs 148/2017 - 36, obchází v bodech 41 a 42 zákaz *anatocismu* dovozený týmž soudem v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 - 45, č. 2384/2011 Sb. NSS, aniž by věc byla předložena k projednání rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný proto nepochybil, pokud uvedený ojedinělý rozsudek označil za odklon od dřívějšího názoru soudu, který byl navíc publikován ve Sbírce NSS. Rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 není pro žalovaného kasačně závazný a může se od něj odchýlit, pokud tento odklon řádně odůvodní.

[6] Nelze směšovat úrok s náhradou škody. Úrok z prodlení představuje sankci za neplnění prvotní povinnosti správce daně, zatímco škoda spočívá ve snížení hodnoty majetku nebo v ušlém zisku. Z právní úpravy náhrady škody obsažené v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím

nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), nelze usuzovat na zakotvení povinnosti nahradit úrok za pozdní vyplacení nadměrného odpočtu DPH, tím spíše z ní nelze dovozovat přípustnost *anatocismu* v daňovém řízení. Povinnost uhradit úrok z vratitelného přeplatku je upravena v § 155 odst. 5 daňového řádu, který úročení úroku výslovně nezmiňuje. Judikatura Soudního dvora EU, na niž žalobkyně poukazovala, se však týká pouze úroku za zadržovaný nadměrný odpočet, nikoli úroku z úroku, tudíž není pro věc rozhodná. Městský soud odmítl názor žalobkyně o srovnatelnosti úroku za zadržování nadměrného odpočtu s úrokem ze zadržovaného přeplatku spočívajícím v úrocích za zadržování nadměrného odpočtu. Tento vztah nemá oporu v daňovém řádu, který v § 155 odst. 5 upravuje výlučně úrok z vratitelného přeplatku. Chybějící zákonnou úpravu nelze považovat za povolení *anatocismu*, jež nelze dovozovat pouze z mlčení zákonodárce. Žalovaný jako orgán finanční správy nemůže přiznat úrok z úroku bez zákonného zmocnění. Žalobkyni nebyl napadeným rozhodnutím upřen úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Na úrok z úroku právo nemá, protože daňový řád *anatocismus* nepřipouští.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Připomněla, že jí byl rozhodnutím správce daně ze dne 1. 8. 2018 přiznán úrok ve výši 57 711 Kč, který jí měl být podle § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu přiznán do patnácti dnů ode dne 25. 10. 2013, kdy došlo k vyplacení nadměrného odpočtu na DPH za 3. čtvrtletí 2012, tj. do dne 11. 11. 2013 (dne 9. 11. 2013 byla sobota). V důsledku protiprávního zadržování částky 57 711 Kč byla stěžovatelka ekonomicky poškozena, a proto dne 1. 8. 2018 požádala o přiznání a vyplacení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období ode dne 11. 11. 2013 do dne odepsání částky ve výši 57 711 Kč z bankovního účtu správce daně.

[9] Novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 změnila správní orgán kompetentní v posledním stupni rozhodnout o všech typech úroků, včetně úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Podle § 251a odst. 4 daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb., se již proti rozhodnutí správce daně v souvislosti s předepsáním úroku nelze odvolat, ale lze uplatnit pouze námitku ke správci daně. Z bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvedl výslovně jinak. Odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 ve věci úroků musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, který ale odvolací řízení proti rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu vůbec neupravuje. Podané odvolání ve věci úroků z prodlení tak musí být posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021 a musí být dokončeno i řízení o této námitce. Žalovaný v důsledku bodu 12 přechodných ustanovení ztratil kompetenci věc meritorně posoudit a rozhodnout. Městský soud tak měl vydat usnesení o procesním nástupnictví a řízení dokončit se správcem daně coby novým žalovaným.

[10] K rozporu mezi rozsudky NSS č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 a č. j. 1 Afs 80/2009 - 45 konstatovala, že druhý z uvedených rozsudků se týkal ještě právní úpravy podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), která byla odlišná od nyní posuzované úpravy obsažené v daňovém řádu, takže druhý senát nemusel aktivovat rozšířený senát. Navíc v obou rozsudcích byla posuzována jiná právní otázka, neboť rozsudek č. j. 1 Afs 80/2009 - 45 se zabýval otázkou, z jaké částky se vypočítává

úrok z vratitelného přeplatku podle § 64 zákona o správě daní a poplatků, a dospěl k závěru, že má-li daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 tohoto zákona, vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jež k němu postupně přirůstá.

[11] Následně však již vznikla ustálená judikatura NSS, která otázku „úroku z úroků", konkrétně použití úroku z vratitelného přeplatku, posuzuje podle § 155 odst. 5 daňového řádu v případě, že správce daně prodlévá s vyplacením úroku podle daňového řádu (kromě rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 poukázala na rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 26, č. 3676/2018 Sb. NSS, a navazující rozsudek ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 - 24, a na rozsudek ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 - 32). Z nich dovozuje, že čtvrtý senát NSS s odkazem na rozsudky druhého a devátého senátu dospěl k závěru, že na úrok z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu má daňový subjekt nárok. V případě úroku z úroku přiznaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu je tento nárok ovšem podmíněn podáním žádosti o vrácení úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a uplynutím lhůty podle § 155 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelka shodně jako v případě popsaném v rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 - 26 podala podnět proti nečinnosti správce daně ohledně nepředepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu dne 28. 10. 2014, a proto od tohoto dne byl správce daně v prodlení s vrácením částky 57 711 Kč, protože tento podnět je třeba chápat jako žádost o vyplacení úroku. Namístě je proto napadené rozhodnutí zrušit a městskému soudu uložit doplnění dokazování o žádost stěžovatelky o vyplacení úroku ze dne 28. 10. 2014 stejně jako v rozsudku č. j. 9 Afs 286/2017 - 26. Úrok z úroku ve shodě s rozsudkem č. j. 4 Afs 13/2020 - 32 náleží stěžovatelce ode dne 28. 10. 2014 do dne jeho zaplacení.

[12] Navrhla proto, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl, že by nebyl pasivně legitimován. Nová procesní úprava zmiňovaná stěžovatelkou nedopadá na procesní postupy již skončené. V jejím případě již bylo řízení o úroku z úroků skončeno. Řízení před soudem není možné pokládat za pokračování správního řízení, soud nepředstavuje „třetí instanci" správního řízení. Není tedy možné aplikovat novelizovaná ustanovení daňového řádu na stěžovatelčinu věc tak, že by bylo původní odvolání posouzeno jako námitka, a vydat usnesení o procesním nástupnictví správce daně coby žalovaného.

[14] Žalovaný také trvá na tom, že rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 vybočuje z ustálené judikatury správních soudů a nebyl jím přesvědčivým způsobem prolomen obecný zákaz *anatocismu* v daňovém právu. Sám NSS se zde navíc nevymezil proti obecnému zákazu *anatocismu* v daňovém právu, ale pouze dospěl k závěru, že jím posuzovaná věc úročení úroků nepředstavuje, tj. jedná se o skutkově podstatně odlišnou věc než v případě rozsudku č. j. 1 Afs 80/2009 - 45. Navíc se rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 zabýval § 254 daňového řádu v tehdejším znění, nikoli nyní řešeným § 155 odst. 5 daňového řádu.

[15] Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 286/2017 - 26 není příléhavý na zde řešenou věc, neboť v něm jádro sporu představovalo posouzení otázky, zda správci daně vznikla povinnost vyplatit přiznaný úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu z úřední povinnosti či na žádost. V nyní projednávané věci je však otázkou nikoli nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu jako takový, ale nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu z již přiznaného úroku. Rozsudek NSS č. j. 4 Afs 13/2020 - 32 se vztahoval k otázce vrácení přeplatku spočívajícího v úroku z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, nicméně NSS se v něm k samotné problematice *anatocismu* blíže nevyjádřil. V daném případě totiž daňový subjekt před podáním žádosti o vyplacení úroku z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu nepožádal o vrácení

samotného úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Správce daně tudíž vůbec nebyl v rozhodném období povinen stěžovateli úrok ze zadržovaného odpočtu vyplatit a nemohl porušit svou povinnost týkající se vyplacení úroku, a proto nebylo možno vůbec uvažovat o nároku na úrok z úroku. Stěžovatelka z rozsudku mylně dovozuje, že úrok z úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu je přípustný, NSS však toliko konstatoval, že není možné jej vůbec brát v úvahu, pokud daňový subjekt nepožádal o samotný úrok z nadměrného odpočtu.

[16] Stěžovatelka následně podala doplnění kasační stížnosti, v němž upozornila, že otázku zákazu *anatocismu* ve vztahu k § 254 daňového řádu vyřešil NSS rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, č. 4203/2021 Sb. NSS, zejména v bodech 20 a 27. Zde přijaté závěry lze podle ní vztáhnout i na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, protože funkčně jsou oba dva úroky velmi podobné. Změnila proto petit své kasační stížnosti a navrhla, aby kromě rozsudku městského soudu bylo zrušeno také rozhodnutí žalovaného a správce daně a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[17] Na uvedené doplnění zareagoval žalovaný vyjádřením. V něm zdůraznil, že nový rozsudek č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 není pro věc přiléhavý, neboť se vztahuje k § 254 daňového řádu upravujícímu úrok z neoprávněného jednání správce daně, zatímco předmětem nynější věci je § 155 odst. 5 daňového řádu. V případě stěžovatelky nedošlo k neoprávněnému jednání správce daně, které by bylo následně sankcionováno stanovením úroku dle § 254 daňového řádu. V bodě 27 rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 NSS poukázal na to, proč se domnívá, že by měl být v dané věci připuštěn *anatocismus*. Účel úročení úroku shledává v „pokrytí“ celé doby neoprávněného jednání správce daně – tj. nejen původního neoprávněného jednání správce daně, za něž byl přiznán prvotní úrok (představující „vykrystalizovanou“ částku), ale i za následné neoprávněné jednání správce daně (spočívající v nevyplacení přiznaného úroku). Žalovaný navíc kritizuje, že NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 nevyšel z nabízející se *analogie legis*, tedy z aplikace § odst. 3 daňového řádu, a namísto toho použil *analogii iuris*, když poukázal na § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). I první věta tohoto ustanovení je navíc dispozitivního charakteru, neboť *anatocismus* je připuštěn pouze mezi subjekty, které si jej explicitně sjednaly, což v tomto případě nenastalo. Druhou větou je pak připuštěn vždy, pokud se v dané věci jedná o protiprávní čin, čehož se však žalovaný ani správce daně nedopustili.

[18] Poukazuje navíc na bod 19 svého žalobou napadeného rozhodnutí, kde nad rámec vyjádřil hypotetickou úvahu, že pokud by byla připuštěna aplikace *anatocismu* v daňovém řízení, není možné jej na stěžovatelčin případ aplikovat, neboť u ní byl v rozhodnou dobu evidován nedoplatek na dani z příjmů právnických osob. Na tento nedoplatek byl úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu jakožto přeplatek převeden se dnem úhrady 29. 12. 2017, o čemž byla stěžovatelka také vyrozuměna písemností č. j. 124522/18/2005-52524-107384, doručenou dne 12. 1. 2018. Úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu se proto vůbec nestal vratitelným přeplatkem, a tedy ani v případě teoretického připuštění *anatocismu* by nemohl z úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu vzniknout úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu.

[19] Stěžovatelka v duplice uvedla, že výklad žalovaného se příčí znění zákona, který stanoví, že úrok vzniká z částky vratitelného přeplatku, který správce daně opomněl vrátit. Na jeho výši tudíž nemá vliv jeho následná změna vlivem pozdějších právních událostí. Stěžovatelčin nedoplatek na dani z příjmů právnických osob, o kterém mluví žalovaný, tak podléhá úročení podle § 252 daňového řádu, což vylučuje zánik úroku z úroku. I kdyby NSS shledal názor žalovaného o změně výše úroku z úroku v návaznosti na průběžné změny

vratitelného přeplatku správným, poukazuje stěžovatelka na svou žádost o úrok z úroku ze dne 1. 8. 2018, kterou žádala o úrok z úroku ode dne 11. 11. 2013, takže minimálně v části ode dne 11. 11. 2013 do dne 29. 12. 2017 je její požadavek důvodný.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a z pohledu, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Nejprve je třeba odmítnout stěžovatelčino tvrzení, že pasivně legitimovaným se během řízení před městským soudem stal namísto žalovaného správce daně. To dovozuje z bodu 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., dle kterých *na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Z uvedeného dle stěžovatelky plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy týkající se úroků, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak.

[22] Takovou úvahu je třeba odmítnout, neboť citované pravidlo by se uplatnilo pouze během samotného daňového řízení, včetně řízení odvolacího. To však pravomocně skončilo nyní napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 4. 2019, tedy ještě před účinností citované novely, která nastala dne 1. 1. 2021. Následující řízení před městským soudem pak nelze vnímat jako pokračování daňového řízení, nýbrž jde o zcela samostatný postup, jenž se neřídí daňovým řádem, nýbrž s. ř. s., který v § 69 stanoví: *Žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla.*

[23] Sama stěžovatelka uvádí, že podle § 251a odst. 4 daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb., se již proti rozhodnutí správce daně v souvislosti s předepsáním úroku nelze odvolat, ale lze uplatnit pouze námitku ke správci daně. Nelze tedy tvrdit, že by na správce daně přešla působnost žalovaného rozhodnout o odvolání, jak požaduje § 69 s. ř. s., nýbrž že po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. by proti předepsání úroku bylo třeba uplatnit jiný opravný prostředek, o němž by rozhodoval jiný daňový orgán. Na již skončené daňové řízení však tato skutečnost neměla v řízení před městským soudem žádný vliv.

[24] O rozhodné právní otázce možnosti přiznání úroků z úroků uvážil NSS následovně. Jak vyplývá z výše provedené rekapitulace, stěžovatelka se domáhá toho, aby jí kromě nadměrného odpočtu na DPH za 3. čtvrtletí roku 2012 a kromě úroku ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH ode dne 1. 1. 2013 do dne 25. 10. 2013 ve výši 57 711 Kč byl vyplacen také úrok z tohoto úroku za období od 11. 11. 2013 do dne odepsání z účtu správce daně.

[25] Judikatura NSS byla původně k možnosti přiznání úroku z úroku zcela odmítavá. V rozsudku č. j. 1 Afs 80/2009 - 45 soud na základě požadavku bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu uvedl, že princip zákazu *anatocismu*, platný tehdy v soukromém právu, je platný i v právu daňovém. Podle něj *„[l]ze systematickým výkladem dospět k závěru, že princip zákazu anatocismu 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 zákon 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, jež k němu postupně přirůstá." Tento závěr byl ovšem vysloven při výkladu tehdy platného zákona o správě daní a poplatků, a navíc v návaznosti na tehdejší kodifikaci civilního práva.

[26] V novém daňovém řádu je nadále *anatocismus* výslovně upraven pouze vůči úrokům z prodlení daňového subjektu, nikoli správce daně. V § 253 odst. 3 daňového řádu je tak vyloučeno, že by úroky z prodlení vznikaly z příslušenství daně, tedy typicky z úroků z prodlení: *U nedoplatků na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy úrok z prodlení nevzniká.*

[27] V opakovaně zmiňovaném rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 již NSS připustil, že je možno přiznat úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 nového daňového řádu, neboť ve skutečnosti nejde o skutečný úrok z úroku, nýbrž o úrok z nově vytvořené jistiny, jež byla původně úrokem: *„[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."

[28] Napětí mezi oběma judikáty, jež se projevovalo i v nynějším řízení mezi stěžovatelkou a žalovaným, se nedávno pokusil NSS odstranit ve stěžovatelkou zdůrazňovaném rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51. V jeho bodě 14 vyšel z úpravy soukromého práva po účinnosti občanského zákoníku a namísto dřívějšího striktního odmítání *anatocismu* konstatoval: *„Zákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít."* I v tomto rozsudku šlo o úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 nového daňového řádu. V jeho bodech 27 a 28 následně připustil, že úrok z protiprávního jednání správce daně se může stát novou jistinou, jež je dále úročena: *„Tím, že správce daně rozhodnutím ze dne 17. 1. 2019 předepsal 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 předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou sui generis, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s předepsáním 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 předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se ‚pokryje' celá doba neoprávněného jednání. Pokud tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám,*

které náležely stejnému daňovému subjektu (jednak původní jistina, jednak prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle 254 daňového řádu."

[29] Je však třeba zdůraznit, že desátý senát v rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 vyšel právě z nynějšího znění občanského zákoníku, který úroky z úroku připouští, ovšem pouze za výjimečných okolností. Uvedený rozsudek proto v bodě 20 zdůraznil jak proměnu úpravy daňového řízení, tak novou kodifikaci soukromého práva: *„Konstrukce § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nebyla shodná s konstrukcí nynějšího § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudek 1 Afs 80/2009 nadto vyšel z obecného právního principu zakazujícího úročení úroků za situace, kdy úročení úroků paušálně zapovídalo i tehdejší soukromé právo (srov. např. rozsudek NS ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, č. 5/2006 Sb. rozh. obč.). V roce 2014 však nabyl účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který do té doby obecně přijímaný zákaz anatocismu významně modifikoval. Dle § 1806 občanského zákoníku je nově možné sjednat úročení úroků. Nadto, což je pro nynější věc podstatnější, § 1806 rovněž stanovil úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu. Nosný 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'."* Desátý senát zdůraznil, že možnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 občanského zákoníku (*Jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu.*) je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 daňového řádu.

[30] Tyto úvahy však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jak nyní požaduje stěžovatelka. Podle tohoto ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2020: *(5) 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.*

[31] Úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle jeho § 254, jak NSS konstatoval v bodě 45 rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 9 Afs 298/2018 - 24: *„Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu dle § 155 daňového řádu a úrok ze zaviněného přeplatku správce daně dle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají, se liší (blíže viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47, ve věci KORDÁRNA, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady).* ***Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu*** *(cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco* ***úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím.*** *Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil či, že je lze vzájemně zaměňovat."* (zvýraznil nyní NSS) Tento rozsudek zmiňovala i stěžovatelka, naopak z jí taktéž zmiňovaných rozsudků č. j. 9 Afs 286/2017 - 26 a č. j. 4 Afs 13/2020 - 32 neplyne pro nyní posuzovanou věc vůbec nic, v bodě 40 druhého z nich NSS ostatně výslovně odmítl *„vypořádávat rozsáhlou polemiku stěžovatele k části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se obecného zákazu anatocismu*

v daňovém právu, neboť tuto část odůvodnění krajský soud uvedl jaksi nad rámec potřebného odůvodnění (relevantní by mohla být pouze v případě, že by zde bylo prodlení správce daně, které by mohlo vést k úvahám o možném nároku stěžovatele na úrok z protiprávně zadržované částky úroku).“

[32] V citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 298/2018 - 24 tedy NSS zdůraznil, že úrok dle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. To lze připodobnit k úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, podle druhé věty § 1806 občanského zákoníku, jak zdůraznil desátý senát. Naopak úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, tedy takříkajíc „cenu peněz“ zadržovaných správcem daně. Nejde tedy o úrok z „protiprávního činu“ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu. Skutečnost, že zadržování nadměrného odpočtu podle § 155 je kompenzací újmy, která daňovému subjektu vznikla v důsledku jednání správce daně souladného se zákonem, zatímco úrok podle § 254 daňového řádu je důsledkem nezákonného rozhodnutí (protiprávního jednání), potvrdil i NSS v bodě 41 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (*KORDÁRNA*): *„Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátci za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátci odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu.“*

[33] Paralelu s § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny, jak potvrzuje komentářová literatura: *„Výraz ‚jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu‘ znamená: Nutno posoudit, zda z protiprávního činu vznikla sama pohledávka, z níž nabíhají úroky (z prodlení), které se mají úročit. Skutečnost, že úroky z prodlení nabíhají též v důsledku protiprávního činu (dlužníkova prodlení), je bez významu.* [J. Petrov: Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054), 1. vydání, 2014, s. 370 – 382, bod 36]. Ke stejnému závěru vede i důvodová zpráva k citovanému ustanovení: *„Pokud jde o placení úroků z úroků již splatných a dosud nezaplacených (anatocismus), některé zahraniční právní úpravy je po vzoru římského práva zakazují, jiné je výslovně připouštějí, další o nich mlčí (čímž je připouštějí rovněž). Navržené ustanovení vychází z pojetí, že je věcí stran, zda si něco podobného ujednají; lze ovšem ujednat i to, že bude-li dlužník v prodlení s placením běžných úroků, tyto přirostou k jistině a budou se úročit společně s ní. Zvláštní význam má návrh normativního pravidla, podle něhož lze úroky z úroků vymáhat ode dne, kdy věřitel uplatnil u soudu pohledávku z dlužníkova protiprávního činu. Tak bude zejména ten, kdo způsobil věřiteli škodu nebo újmu na osobních právech, nepřímo penalizován při odmítání dobrovolného poskytnutí náhrady. Nástup navrženého právního pravidla se výslovně váže na pohledávku z protiprávního činu; je tedy vyloučeno je uplatnit pro mimosmluvní obligace založené z jiného právního důvodu, např. bezdůvodným obohacením nebo jednatelstvím bez příkazu.“*

[34] Zatímco tak přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má oporu v *analogii iuris* s občanským zákoníkem, přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu. Nepřiznáním takových úroků z úroků dochází k naplnění obecného zákazu *anatocismu*, neboť slovy

rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 nemá v projednávané věci popření tohoto starého principu oporu v liteře zákona či jeho vnitřní systematice pro určitý okruh věcí. V případě stěžovatelky nelze ani použít úvahu, že by se nyní požadovaných úroků z úroků mohla domoci na základě § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť u ní není splněna hypotéza uvedeného ustanovení: *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, (…).*

[35] Pokud by stěžovatelce naopak vznikla v důsledku zadržování úroků z prodlení vyčíslitelná škoda, bylo by možné domoci se jí podle zákona č. 82/1998 Sb., jak naznačil už městský soud. V právním státě totiž není přípustné, aby byla daňovému subjektu způsobována škoda v důsledku prodlévání správce daně s vyplacením částky, která mu právem náleží. Proti takovému prodlévání by se ostatně mohla bránit i zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s.

[36] Přiznáním požadovaných druhotných úroků by tudíž 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.* Lze tedy uzavřít, že městský soud posoudil rozhodnou právní otázku správně.

[37] K úvahám o tom, že stěžovatelce ve skutečnosti žádný vratitelný přeplatek na základě úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu nevznikl, se NSS samostatně nevyjadřuje, neboť městský soud je uvedl pouze *obiter dictum* a nebyly z pochopitelných důvodů napadeny kasační stížností, která vymezuje rozsah kasačního přezkumu.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Protože napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti, NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému NSS náhradu nákladů nepřiznal, protože mu nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

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

V Brně dne 16. září 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu