



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **ALEMA Lanškroun s.r.o.**, IČ 07108265
sídlem Dvořákova 328, 563 01 Lanškroun
zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2019, č.j. 11558/19/2800-31472-602605

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí a jeho předmět

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou soudu dne 27. 2. 2019 domáhal zrušení v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti sdělení k žádosti o přiznání úroku z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků ve formě úroků ze dne 13. 9. 2018, čj. 1540860/18/2800-31472-602605.

2. Citovaným sdělením ze dne 13. 9. 2018 žalovaný jako správce daně k žádosti žalobce sdělil (ve stručnosti shrnuto), že žádosti o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) nevyhoví, neboť žalobci byly vráceny (vyplaceny) vratitelné přeplatky v zákonné lhůtě. K tomuto, dle žalovaného, včasnému vrácení došlo na základě žádosti, přičemž správce daně tak nebyl povinen tyto vrátit z úřední povinnosti ve lhůtě § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy k datu dřívějšímu, s čímž by pak mohlo souviset přiznání žalobcem žádaného úroku.

II. Podstata věci a obsah správního spisu

3. Společnosti ALEMA Lanškroun, s.r.o., do jejíhož právního postavení vstoupil žalobce, byla v roce 2010 poskytnuta dotace ve výši 4.620.000 Kč v poměru 85 % ze strukturálních fondů a 15 % ze státního rozpočtu.

4. Další níže popsané skutečnosti plynou též z obsahu správního spisu a mezi účastníky nejsou v zásadě sporné.

5. Na základě daňové kontroly a též po odvolání žalobce byly žalobci pravomocně dnem 18. 11. 2014 uloženy odvody (ve výši 100 %) za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., rozpočtová pravidla. Existovaly tedy dva pravomocné platební výměry: (i) na částku 3.927.000 Kč ze dne 3. 4. 2014 – „*platební výměr 1*“ a (ii) na částku 693.000 Kč ze dne 3. 4. 2014 – „*platební výměr 2*“. Odvolání žalobce bylo zamítnuto.

6. Následně byly dne 9. 12. 2014 vydány dva platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za dobu od 2. 4. 2011 do 8. 12. 2014: (iii) ve výši 3.927.000 Kč – „*platební výměr 3*“ a (iv) ve výši 693.000 Kč – „*platební výměr 4*.“ Dle tvrzení žalobce byly veškeré doměrky zaplacený. Ze správního spisu se však podává, že část odvodů za porušení rozpočtové kázně byla následně prominuta a vrácena. Tato skutečnost však nemá vliv na projednání věci.

7. Na základě žalobcem podané žaloby, projednávané dříve u zdejšího soudu pod sp.zn. 52 Af 3/2015, a poté jeho kasační stížnosti, rozhodl Nejvyšší správní soud („*NSS*“) rozsudkem ze dne 30. 3. 2017, čj. 2 Afs 142/2016-32 tak, že zrušil rozsudek krajského soudu ve shora označené věci a zrušil též odvolací rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství („*OFŘ*“) ze dne 18. 11. 2014, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání a byly potvrzeny platební výměr 1 a platební výměr 2. Věc byla vrácena k dalšímu řízení. Platební výměr 1 a platební výměr 2 se staly opět předmětem odvolacího přezkumu.

8. OFŘ následně dne 19. 10. 2017 vydalo dvě rozhodnutí, kterými platební výměr 1 a platební 2 (odvody za porušení rozpočtové kázně) zrušilo a daňové řízení zastavilo. Téhož dne byla obě rozhodnutí doručena žalobci. Rozhodnutí OFŘ byla odůvodněna se závěrem, že žalobce se porušení rozpočtové kázně nedopustil.

9. Dne 7. 11. 2017 dal žalovaný OFŘ dva podněty k nařízení přezkoumání rozhodnutí platebního výměru 3 a platebního výměru 4, tedy obou platebních výměrů na penále.

10. Dvěma rozhodnutími ze dne 8. 11. 2017 žalovaný přiznal žalobci dle § 254 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu zrušení platebního výměru 1 a platebního výměru 2. Úrok dle § 254 daňového řádu byl přiznán: (i) ve výši 672.166 Kč (týká se dříve uhrazené částky dle platebního výměru 1) za dobu od 30. 12. 2014 (první částečná úhrada) do 2. 11. 2017, kdy byla tato částka předepsána na osobní daňový účet žalobce – „*přiznaný úrok 1*“, (ii) ve výši 121.021 Kč (týká se dříve uhrazené částky dle platebního výměru 2) za dobu od 4. 12. 2014 do 2. 11. 2017, kdy byla tato částka předepsána na osobní daňový účet žalobce – „*přiznaný úrok 2*.“

11. Poté, dne 23. 3. 2018 vydal žalovaný dvě rozhodnutí, kterými zrušil platební výměr 3 a platební výměr 4, tedy oba platební výměry na penále.

12. Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2018 žalovaný přiznal žalobci dle § 254 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu zrušení platebního výměru 3 a platebního výměru 4 (platební výměry na penále). Úrok dle § 254 daňového řádu byl přiznán ve výši 517.303 Kč za dobu od 9. 1. 2015 (první částečná úhrada) do 3. 5. 2018. Částku předepsal na osobní daňový účet žalobce dne 11. 5. 2018 – „*přiznaný úrok 3*.“

13. Žalobci tak byly předepsány na osobní daňový účet částky 672.166 Kč, 121.021 Kč (obě dne 2. 11. 2017) a 517.303 Kč (dne 11. 5. 2018). Vraceny byly na základě žádosti žalobce dne 26. 7. 2018. Výši žalobce nesporně.

III. Obsah žaloby

14. Základním bodem žaloby je stručně shrnuto to, zda uvedené tři nároky žalobce – přiznaný úrok 1, přiznaný úrok 2 a přiznaný úrok 3 dle § 254 daňového řádu měly být vráceny (vyplaceny) jako vratitelné přeplatky žalobci bez žádosti či na jeho žádost. Od toho se poté odvíjí možná oprávněnost nároku žalobce na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. V kladném případě je pak k posouzení případně i to, kterým dnem počalo prodlení žalovaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to zejména ve vztahu k přiznanému úroku 3, tedy úroku, jež se vztahuje k penále.

15. Žalobce tvrdí, že součet přiznaných úroků (viz bod 13 shora) činící 1.310.490 Kč měl být jako vratitelný přeplatek vrácen, tj. vyplacen bez žádosti do 3. 11. 2017, tedy do 15 dnů od rozhodnutí OFŘ ze dne 19. 10. 2017. Žalovaný však úroky vyplatil až na základě podnětu a žádosti žalobce až dne 26. 7. 2018. Žalobce proto podal dne 20. 8. 2018 žádost o přiznání úroků z opožděně vyplacených vratitelných přeplatků, které nebylo vyhověno. Námitce nebylo vyhověno, proto podává nyní projednávanou žalobu.

16. Na podporu žaloby žalobce uvádí následující tvrzení.

17. Žalobce uvádí, že na jeho věc měla být v návaznosti na sebe aplikována ustanovení § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, tedy že do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí (rozhodnutí OFŘ ze dne 19. 10. 2017 o zrušení platebních výměrů, účinné téhož dne, popsáné v odstavci 8 shora) měly být vratitelné přeplatky, tj. přiznaný úrok 1, přiznaný úrok 2 a přiznaný úrok 3, přeplatky vyplaceny na jeho účet, a to bez žádosti. Důvodem je neoprávněné jednání žalovaného, neboť platební výměry byly vydány nezákonně.

18. Pokud pak takto popsané vratitelné přeplatky nebyly v zákonné lhůtě dle § 254 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu vyplaceny, je neuhrazená částka ze zákona (*ex lege*) úročena úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Vratitelný přeplatek v podobě úroku dle § 254 daňového řádu je třeba považovat za paušalizovanou náhradu škody, není důvod, aby nemohl být úročen. Proto žalobce žádá přiznat a vyplatit úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od 4. 11. 2017 (15 dní po zrušení platebních výměrů 1 a 2) do dne 26. 7. 2018 (den vyplacení na základě podané žádosti).

19. V této souvislosti žalobce též uvádí, a nesouhlasí v tom s žalovaným, že zrušením platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně (platební výměry 1 a 2) došlo též k zániku platebních výměrů na penále (platební výměry 3 a 4). Poukazuje na to, že penále dle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel pod pojem daň nepochybně spadá a je přímo vázáno na existenci daňové povinnosti v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně. Toto penále samo o sobě nemůže existovat. Platební výměry na penále (platební výměr 3 a platební výměr 4) tak dle žalobce zanikly *ex lege* zrušením platebních výměrů 1 a 2. Zrušení platebních výměrů tak má pouze deklaratorní charakter. Z tohoto důvodu žalobce proti platebním výměrům na penále nebrojil opravnými prostředky.

IV. Vyjádření žalovaného, replika žalobce a reakce žalovaného

20. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Rekapituloval věc, označil použitá zákonná ustanovení a odkázal na napadené rozhodnutí, ve kterém se s námitkami, jež žalobce opakuje v žalobě, vypořádal. K žalobním námitkám uvedl, že postupoval dle zákona, čímž označil přímo ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu. V souladu s ním přiznaný úrok na osobní majetkový účet žalobce předepsal. Pokud by zákonodárce mínil povinnost úrok vrátit bez žádosti, explicitně by to jistě do ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu uvedl. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu pak považuje za zvláštní pravidlo pro zacházení s přeplatkem odlišné od postupu uvedeného v § 155 daňového řádu. Postup dle § 254 odst. 4 daňového řádu se tak použije pouze v případě vratitelného přeplatku, který vznikl na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí, a nikoli na přeplatek vzniklý předepsáním úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. 9 Afs 286/2017-26 (obsah bodu 47 – pozn. soudu).

21. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že zrušením platebních výměrů 1 a 2 (platební výměry na odvody) došlo k zániku platebních výměrů 3 a 4 (platební výměry na penále). Uvedl, že platební výměry byly vydány a zrušeny v samostatných řízeních a podléhají samostatným přezkumům, jejichž rozsah je odlišný. Připomněl, že platební výměr 3 a platební výměr 4 byly zrušeny v přezkumném řízení, které sám vyvolal. Po jejich zrušení opět postupoval dle § 254 daňového řádu. K zániku platebních výměrů na penále nedochází automaticky, nýbrž až jejich zrušením.

22. Nad rámec okruhu námitek žalobce žalovaný uvedl, že pokud žalobce žádá přiznat úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jedná se o nepřípustnou situaci, kdy by fakticky byl přiznán úrok z úroku. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 29. 10. 2009, č. 1 Afs 80/2009-45 a přitom dovodil, že zákaz úročení úroků je podpořen i ustanovením § 253 odst. 3 daňového řádu. Citované rozhodnutí NSS je aplikovatelné i po přijetí nového občanského zákoníku z roku 2012, který brání úroků z úroků dovolil dohodou v soukromém právu. Zmínil konkrétní rozhodnutí Krajského soudu v Praze.

23. Žalobce v replice setrval na žalobních tvrzeních. Připomněl smysl celého ustanovení § 254 daňového řádu. Rovněž setrval na tom, že pokud neexistuje odvod, nemůže existovat penále jako jeho příslušenství. Tento názor podpořil citací judikatury NSS. Konečně odmítl obranné tvrzení žalovaného, že se domáhá nároku odporujícího zásadě zákazu úročení úroků, tzv. anatocismu. Nevyplacený úrok se totiž v daném případě stal novou jistinou, která je dána pevnou částkou. Odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, ve kterém NSS uvedl, že se nejedná o úrok z úroku, pokud nově vykryštovala nová pevná částka, spojení úročení úroku označil pak za nahodilé. Odmítl argumentaci žalovaného za pomoci rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 4. 2019, čj. 45 Af 9/2017, neboť byl ke kasační stížnosti zrušen jako nezákonný.

24. Žalovaný k replice žalobce uvedl, že o úrok z úroku se v dané věci jedná. Žalobcem citované rozhodnutí NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36 v předmětných pasážích považoval za vnitřně rozporné, nepřesvědčivé.

V. Posouzení věci krajským soudem

25. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

26. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

27. Z nesporných tvrzení účastníků i ze správního spisu, jak popsáno v bodech 3 až 13 shora, vyplývá, že spornou otázkou je to, zda žalovaný měl povinnost vrátit (vyplatit) žalobci přiznané úroky z neoprávněného jednání správce daně jako vratitelný přeplatek dle § 254 daňového řádu bez žádosti z úřední povinnosti dle § 254 odst. 4 téhož zákona. Spornou není výše vyplaceného úroku vypočteného a předepsaného dle § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu, k jehož vyplacení došlo dle žádosti (až) dne 26. 7. 2018. Vyřešení této sporné otázky pak dá předpoklad pro odpověď na v žalobě tvrzený nárok žalobce opřený o ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. V této souvislosti je rovněž na místě k výši, resp. k výpočtu případného úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, odpovědět na otázku, od kterého data bude tento úrok vypočten, což souvisí s námitkou žalobce o tom, že platební výměry na penále (platební výměr 3 a platební výměr 4) zanikly spolu se zrušením podkladových platebních výměrů na odvody (platební výměry 1 a 2) a nikoli až jejich zrušením v přezkumném řízení. Podstatnou taktéž může být obrana žalovaného opřená o zapovězeném úročení úroků.

28. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 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.*

29. Dle § 254 odst. 3 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.

30. Dle § 254 odst. 4 vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.

31. Dle § 155 odst. 5 daňového řádu 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí a též ve vyjádření k žalobě svoji argumentaci zaměřuje proti tvrzenému nároku žalobce tak, že vykládá ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu obsahující dikci o vrácení bez žádosti tak, že jej fakticky vyčleňuje ze systematiky celého ustanovení § 254 daňového řádu, které je označeno nadpisem pod označením paragrafu „úrok z neoprávněného jednání správce daně“ a má šest odstavců, které jsou provázané.

33. Soud takový výklad za správný nepovažuje. Uvedené ustanovení § 254 odst. 4 je třeba vyložit ve spojení s celou úpravou uvedenou v § 254 daňového řádu a jeho smyslem, o kterém není pochyb. Celé ustanovení § 254 daňového řádu pojednává o úroku. Především je pak třeba přihlédnout k návaznosti na ustanovení § 254 odst. 3. Odstavec 3 pojednává o předepsání úroku na osobní daňový účet (upraven v § 149 odst. 2 daňového řádu) a o příslušné lhůtě. Načež s opakovaným návětím jako u odstavce 1 je v odstavci 4 uvedeno, že pokud vznikne vratitelný přeplatek (viz úprava § 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu), vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě dle odstavce 3. Výklad zastávaný žalovaným, spočívající v tom, že ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu se vztahuje na vratitelný přeplatek vzniklý zrušením, zánikem, změnou, nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí, tedy v nyní souzeném případě k vrácení zrušeného doměrku či penále a nikoli úroku není udržitelný právě proto, že celé ustanovení § 254 daňového řádu pojednává právě o úroku.

34. Lze souhlasit s žalovaným, že dikce úvodní části § 254 odst. 4 daňového řádu může být poněkud matoucí, avšak bylo by tomu pouze v případě, kdy by výklad daného ustanovení byl prováděn izolovaně od celého ustanovení § 254 daňového řádu, což soud neakceptuje. Naproti tomu „příbuzné“ ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu je již svou dikcí jasnější a neposkytuje téměř žádných pochyb o jeho smyslu. Ani samotná úprava § 254a daňového řádu nepojednává věcně o povinnosti vrácení daňového odpočtu (pojednává o úroku), odpočet pak zmiňuje pouze pro účely určení postupu při vrácení. Soud je pak tedy konečně toho názoru, že § 254 odst. 4 daňového řádu navazuje přímo na § 254 odst. 3

daňového řádu, přičemž podmínkou pro aplikaci odstavce 4 (tj. vrácení bez žádosti) je existence vratitelného přeplatku, což ustanovení § 254 odst. 3 v hypotéze (ještě) nepředpokládá. Je totiž zřejmé, že předepsáním určité částky na osobní daňový účet ještě nemusí vzniknout vratitelný přeplatek tak, jak jej definuje § 154 odst. 4 věta druhá daňového řádu.

35. Shora uvedený závěr soudu o výkladu ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu není ojedinělý a byl přijat i v rozsudku NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 347/2016-59, odstavce 16-18 a zejména odstavec 23 odůvodnění. V rozsudku NSS uzavřel, že ustanovení odstavce 4 nelze číst izolovaně a žalovanému (Odvolací finanční ředitelství) vytknul snahu o jazykový výklad oproštěný od dalších souvislostí (odstavec 25 odůvodnění). Krajský soud na citované odstavce odůvodnění rozsudku NSS pro stručnost odkazuje, odůvodnění je plně aplikovatelné na nyní souzenou věc, neboť se jedná o výklad zákonného textu bez nutné vazby na skutkový základ. Obdobné závěry učinil NSS i v rozsudku z dne 14. 12. 2017, čj. 9 Afs 286/2017-26, odstavec 42. Pokud pak žalovaný z tohoto rozsudku NSS citoval bod 47 odůvodnění (jde o pasáž právní věty uvedené v systému ASPI), jde o odkaz, resp. výklad nepřesný, neboť vrácení úroku na žádost se vztahuje k úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a nikoli k úroku dle § 254 odst. 3 daňového řádu, resp. k předepsanému úroku transformovanému do vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 4 daňového řádu, tedy za podmínky, že daňový subjekt nemá jiný nedoplatek.

36. K výkladu, aplikaci a návaznosti ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu tak soud uzavírá, že argumentaci žalovaného nemá za správnou. To znamená, že přiznané úroky, jež žalovaný předepsal žalobci na osobní daňový účet, měly být vráceny bez žádosti, avšak za podmínky, že tím vznikl vratitelný přeplatek. Zda ve lhůtě uvedené § 254 odst. 3 daňového řádu, na niž odkazuje § 254 odst. 4, tedy do 15 dní od účinnosti rozhodnutí, byl přítomen vratitelný přeplatek, není soudu bez pochybností známo, neboť této otázce přímo nebyla v řízení věnována pozornost, jelikož nevyplacení úroku žalovaný založil na jiném důvodu, shora soudem odmítnutém. Postup žalovaného tak byl odkazem na odůvodnění jeho rozhodnutí nesprávný. Toto pochybení však nemá vliv na výsledek soudního řízení, neboť žalobci by mohl soud dát za pravdu a žalobě tak vyhovět, toliko v případě, že by došlo ke zkrácení na jeho právech.

37. Soud má totiž za to, že je tu jiný důvod, pro který žalobce nemá nárok na přiznání úroků dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný v průběhu řízení na podporu svého postupu spočívajícího v nepřiznání úroků argumentoval tím, že pokud by měl být uznán nárok žalobce na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jednalo by se tak o nepřípustné placení úroku z úroku. Již totiž přiznané nároky dle § 254 daňového řádu jsou vyplaceným úrokem.

38. Nepřípustností výpočtu úroku z přeplatku z jistiny zvýšené o příslušenství (tedy úroku z úroku) se zabýval rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, na který odkázal žalovaný. Jeho závěry přijaté za účinnosti úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků jsou přenositelné i pro úpravu v současnosti účinného daňového řádu. Základní postuláty rozsudku NSS zůstávají nezpochybněny i po přijetí občanského zákoníku č. 89/2012 Sb., účinného od 1. 1. 2014. Závěry rozsudku čj. 1 Afs 80/2009-45 soud považuje za přiléhavé a použitelné v nyní souzené věci. NSS v tomto rozsudku své závěry podpořil principem jednoty právního řádu a též zásadou zákazu dalšího úročení

úroků, přičemž odkázal na příslušné literární odborné prameny. K uvedenému může krajský soud již jen dodat, že uvedená maxima, jež má obraz v římskoprávní nauce, ve své celistvosti zní: *Supra duplum autem usurae et usurarum usurae nec in stipulatum deduci nec exigi possunt et solutae repetuntur, quemadmodum futurarum usurarum usurae.*¹

39. Citovaná zásada týkající se soukromého práva, tak má s odkazem na závěry citovaného rozsudku prvního senátu NSS i svůj přesah do práva veřejného. Z právní a běžné praxe je zřejmé (již s odkazem na celý latinsky uvedený text s překladem), že právní zásady mohou doznat vývoje, především v důsledku plynutí času a vývojem ekonomických poměrů. Zákaz braní úroku z prodlení přesahující výši jistiny byl částečně prolomen již v Obecném zákoníku občanském z roku 1811 (§ 1335), v dnešní civilní úpravě, ani v úpravě občanského zákoníku z roku 1964 či judikatuře již nebyl pojednán. Avšak u úroku z úroku je tomu jinak. NSS v odkazovaném rozsudku cituje rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, které se obecně vyslovalo proti tomu, aby věřitel měl právo na úrok z prodlení z příslušenství pohledávky. Nevyloučil však právo účastníků dohodnout se, že smluvené úroky se stanou součástí jistiny. Je třeba poznamenat, že úprava úroků v občanském zákoníku 1964 účinném do 31. 12. 2013 byla velmi kusá (viz § 121 odst. 3, případně § 517 odst. 2). Úprava občanského zákoníku č. 89/2012 Sb. z uznané judikatury NS částečně v § 1806 vyšla, když uvedla, že úroky z úroků lze požadovat, bylo-li to ujednáno, popř. se jedná o pohledávku z protiprávního činu. Nelze však dovodit, že přijetím a účinností nového občanského zákoníku zákaz úročení úroků obecně pominul. Pokud by zákonodárce měl tento záměr, výslovně by jej uvedl, případně by otázku úročení úroku jako dovolenou (co není zakázáno, je v soukromém právu dovoleno, při splnění obecných zásad práva či nadřazené úpravy) vůbec nezmiňoval.

40. Soud nepovažuje za rozhodné, zda se jedná úročení úroku nabíhajícího, či úroku již dospělého, případně již vyplaceného. Proto soud nesouhlasí s názorem žalobce, že úrok se stal fakticky novou jistinou, která je dána pevnou částkou. Žalobce svou argumentací jistým způsobem směřuje k parafrázi citovaného rozsudku NS sp. zn. 35 Odo 101/2002, jež zmínil to, že úroky se po dohodě účastníků mohou stát součástí jistiny. Daňový řád však v žádném ustanovení logicky nepřipouští dohodu a ani v dotčených ustanoveních, zejm. § 254, § 155 či § 154 nestanoví, že úrok jako příslušenství mění svůj charakter. Naopak v opačném vztahu placení daní, nikoli tedy vrácení přeplatků, výslovně v § 253 odst. 3 daňového řádu stanoví, že u nedoplatků na příslušenství úrok z prodlení nevzniká. Z tohoto ustanovení tak logicky plyne, že daňový řád se k úročení úroků rovněž vymezuje negativně. Není rovněž správné uvádět, že tuto problematiku neupravuje.

41. Žalobce v otázce úročení úroků odkazoval na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, ve kterém kasační soud k úročení zaujal kladný postoj, který odůvodnil „vykrytalizováním“ úročené částky. Zákaz úročení fakticky pominul odkazem na jistou nahodilost. Krajský soud však má za to, že nepřípustnost úroků z úroků v daňovém právu nelze podkládat za prolomenou ani po vydání tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud nevymezil proti obecnému zákazu

¹ Avšak úroky, které dvojnásobně převyšují (základní částku), a úroky z úroků nemohou být učiněny obsahem stipulace, ani nemohou být vymáhány, a jsou-li zaplacený, budou požadovány nazpět, stejně jako v případě úroků z budoucích úroků - Ulpianus (D 12, 6, 26, 1)

úročení úroků platícímu v daňovém právu (viz shora), pouze dospěl k závěru, že posuzovaná věc (požadovaný úrok ze správcem daně vyměřeného penále, které se poté, co soud platební výměr zrušil, stalo nezákonným) vůbec úročení úroku nepředstavuje. Toto odlišení založil Nejvyšší správní soud na tom, že se nejedná o postupně přirůstající příslušenství daně, nýbrž o částku, která – byť původně vznikla jako úrok z jistiny – již „vykrystalizovala“, je pevně stanovena, a je tedy novou jistinou daňového přeplatku *sui generis*. Toto odlišení není pro krajský soud přesvědčivé, neboť to, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako klíčový rozdíl odlišující situace, v nichž se jedná o úročení úroku a v nichž nikoli, je vlastností, kterou má (nebo potenciálně mít může) každý úrok, který poté, co je zaplacen jistina, přestane narůstat a stane se pevnou („vykrystalizovanou“) částkou. Jedná se tedy ve skutečnosti pouze o odlišení časové, neboť je zjevné, že ve světle citovaného názoru by bylo možno poté, co by přestal narůstat, úročit každý úrok. Platí, že každý nabíhající úrok může jednou doběhnout a být stanoven pevně, což by pak dle shora citovaného rozsudku druhého senátu NSS znamenalo, že úročení je přípustné. Krajský soud má proto ve světle uvedeného vysvětlení za to, že citovaný právní názor představuje excés z obecně přijímaného zákazu úročení úroků v daňovém právu a nižší mírou přesvědčivosti neumožňuje, aby se k němu krajský soud přiklonil.

42. Úročení úroků odmítl v rozsudku ze dne 17. 9. 2019, čj. 45 Af 9/2017-56 též Krajský soud v Praze (o kasační stížnosti nebylo dosud rozhodnuto), s jehož závěry krajský soud souzní a pro případnou další argumentaci na něj odkazuje, zejm. body 15 až 19 odůvodnění, ze kterého i částečně určité závěry čerpal.

43. Soud souhlasí s žalobcem, že úroky z prodlení uvedené jak v § 254, tak v § 155 odst. 5 daňového řádu plní svou podstatou reparační funkci, tj. funkci náhrady škody. Z judikatury správních soudů a též např. § 254 odst. 6 daňového řádu vyplývá, že pokud měl daňový subjekt utrpět škodu, poskytnutý úrok se na ní započte. Z uvedeného plyne, že cesta k případné náhradě škody žalobci uzavřena není.

44. Spornou otázku vymezenou v žalobě spočívající v určení správného data zániku účinků platebních výměrů na penále (platební výměr 3 a platební výměr 4) již soud řešit nemusel, neboť její vyřešení by na výsledku soudního řízení ničeho nezměnilo. Soud má za to, že žalobci úrok z úroku nenáleží, pak tedy není třeba se zabývat tím, od kterého data jej počítat.

45. S ohledem na výše přijaté závěry opřené o zákaz úročení úroku soud uzavřel, že žalobu za důvodnou nepovažuje. Žalobce na svých právech rozhodnutím žalovaného zkrácen nebyl. Proto byla žaloba jako nedůvodná soudem zamítnuta (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

46. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalovanému podle obsahu správního spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice, 15. dubna 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu