



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Servis Dopravní Techniky, a.s.**, IČO 24204323  
sídlem K Přívozu 2604/23, Mělník

zastoupená daňovou poradkyní BD Consult, s.r.o., IČO 25615955  
sídlem Jeseniova 1196/52, Žižkov, Praha 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno-město, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2020, č. j. 35724/20/5100-41453-712277,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2020, č. j. 35724/20/5100-41453-712277, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

*Vymezení věci a obsah podání účastníků*

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 4. 12. 2019, č. j. 5134158/19/2114-50522-200531 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správní orgán I. stupně rozhodl o tom, že úrok z vratitelného přeplatku ohledně úroku z neoprávněného

jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) přiznaného rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 8. 2019, č. j. 27735/19/5100-41453-712140, se žalobkyni nepřiznává.

2. Žalobkyně uvádí, že jí vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 778 546 Kč (nezákonně nepřiznaný nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015), a to za období od 25. 9. 2016 do 15. 2. 2018. Namítá, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl správní orgán I. stupně připsat tento úrok na osobní daňový účet žalobkyně, a to do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, č. j. 3878/18/5300-21442-711359, které bylo žalobkyni doručeno dne 2. 2. 2018. Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 1. 2018 bylo vyhověno odvolání žalobkyně a byl jí přiznán nadměrný odpočet v plném rozsahu. Správní orgán I. stupně ale v rozporu s uvedeným ustanovením daňového řádu uvedený úrok na daňový účet žalobkyně nepředepsal. Zároveň ani nevyhověl výslovné žádosti žalobkyně ze dne 26. 2. 2018 o poskytnutí (také) tohoto úroku.
3. Žalobkyně dále namítá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně stran rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018 jí byl předepsán na osobní daňový účet (až) dne 16. 8. 2019. Nicméně správní orgán I. stupně jej nezaslal na bankovní účet žalobkyně. V důsledku tohoto jednání správního orgánu I. stupně pak žalobkyně dovozuje, že jí vznikl nárok na přiznání tzv. „druhého úroku“, tj. úroku z pozdě vráceného vratitelného přeplatku ve vztahu k nepřiznání a neuhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Na základě těchto skutečností pak žalobkyně požádala o přiznání a úhradu tohoto „druhého úroku“, který jí v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, náleží.
4. Podle žalobkyně správní orgán I. stupně i žalovaný vycházeli z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť měli za to, že požádala o úhradu přeplatku až podáním ze dne 2. 9. 2019, nikoliv podáním ze dne 26. 2. 2018. Zároveň vadně posoudili změnu charakteru úroku z neoprávněného jednání správce daně, který v důsledku jeho předepsání na osobní daňový účet žalobkyně ztratil povahu úroku a stal se přeplatkem. Žalovaný tak postupoval v rozporu s judikaturou, zejména s rozsudky NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 nebo ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, v němž se NSS vyjadřoval k závaznosti jeho právních názorů vyslovených v obdobných věcech.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na předložený správní spis a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že žalobkyně opakuje tvrzení uvedená již v odvolání. Žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se svým odlišným právním názorem a vyzval ji, aby se k němu vyjádřila. Toho žalobkyně nevyužila, a znemožnila tak žalovanému jakkoliv reagovat na její argumentaci, kterou uplatnila v žalobě. S ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí má za to, že je namístě žalobu odmítnout. Jinak navrhuje, aby ji soud zamítl. Odůvodnění rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 není precizní, proto se od něj odklonil v souladu s rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016-26, a č. j. 2 Afs 15/2017-23. Ohledně podání ze dne 26. 2. 2018 uvádí, že žalobkyně směšuje předepsání úroku a jeho samotné vyplacení. Žalobkyně se v něm domáhala pouze přiznání úroku a až v podání ze dne 2. 9. 2019 jeho vyplacení.
6. V replice žalobkyně uvádí, že ačkoliv je podle žalovaného žaloba v podstatné části kopií odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, zároveň tvrdí, že mu nebyl dán prostor se

k námitkám žalobkyně vyjádřit s tím, že žalobkyně porušila zásadu subsidiarity soudního přezkumu. Vyjádření žalovaného je v této části vnitřně rozporné. Žalobkyně nemá povinnost reagovat na sdělení žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Důvodem absence reakce byla skutečnost, že z výzvy nevyplývaly žádné nové skutečnosti, nýbrž pouze to, že žalovaný nebude respektovat závěry obsažené v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36.

*Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu*

7. V podání ze dne 26. 2. 2018 žalobkyně požádala správní orgán I. stupně o neprodlenou „úhradu: a) úroku z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu [...] za období od uplynutí tříměsíční lhůty od podání daňového přiznání za leden 2015, tedy od 26. května do dne doručení nezákonného platebního výměru [...] ze dne 28. 5. 2016, b) úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu [...] za období počínaje dnem následujícím po dni doručení nezákonného platebního výměru z bodu a) do dne úhrady nárokováného nadměrného odpočtu DPH za leden 2015 [...]“. Dále žalobkyně uvedla, že tyto úroky jí měly být předepsány na osobní daňový účet a poukázány společně s vrácením nadměrného odpočtu. Protože se tak nestalo, uvedené úroky se staly přeplatkem, který měl být vrácen bez žádosti. Z tohoto přeplatku je pak nutné uhradit i úrok z pozdě vráceného přeplatku až do doby úhrady uvedených úroků. Žalobkyně odkázala na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, z něhož v podání obsáhle citovala.
8. Rozhodnutím ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1223458/18/2114-50522-200531, správní orgán I. stupně žalobkyni „úrok z vratitelného přeplatku ani úrok z neoprávněného jednání správce daně“ nepřiznal.
9. Proti rozhodnutí ze dne 21. 3. 2018 podala žalobkyně dne 16. 4. 2018 odvolání a znovu požádala o „neprodlenou úhradu“ úroků zmíněných v jejím podání ze dne 26. 2. 2018 a o úhradu „druhého úroku“ vztahujícího se k úroku z neoprávněného jednání správce daně požadovanému v podání ze dne 26. 2. 2018.
10. Rozhodnutím ze dne 6. 8. 2019 žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 21. 3. 2018 tak, že žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 262 669 Kč s tím, že ve zbývajícím rozsahu „zůstává výroková část [rozhodnutí ze dne 21. 3. 2018] nezměněna“. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že rozhodnutím ze dne 30. 1. 2018 změnil platební výměr správního orgánu I. stupně ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3856686/16/2114-50522-200531, a přiznal žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 778 549 Kč. Podle žalovaného byl úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznán za období od 25. 9. 2016 do 15. 2. 2018, kdy byl nadměrný odpočet ve výši 778 549 Kč žalobkyni vyplacen. Zároveň žalovaný uvedl, že správní orgán I. stupně je povinen samostatně posoudit přiznání úroku z vratitelného přeplatku.
11. Podáním ze dne 2. 9. 2019 žalobkyně (mimo jiné) opakovaně požádala o přiznání „druhého úroku“ z důvodu nevrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně.
12. Rozhodnutím ze dne 30. 9. 2019, č. j. 4498360/19/2114-50522-200531, správní orgán I. stupně přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015 ve výši 9 071 Kč podle § 254a odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutím ze dne 30. 9. 2019, č. j. 4524395/19/2114-50522-200531, pak správní orgán I. stupně přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku (z úroku z daňového odpočtu ve výši 9 071 Kč) ve výši 2 239 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně dne 29. 10. 2019 odvolání,

v němž zároveň uplatnila podnět na ochranu před nečinností ve vztahu k žádosti ze dne 26. 2. 2018.

13. Následně správní orgán I. stupně vydal prvostupňové rozhodnutí. Uvedl v něm výslovně, že jím rozhodl o žádosti žalobkyně ze dne 2. 9. 2019. V jeho odůvodnění pak stojí, že na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2019, které nabylo právní moci dne 16. 8. 2019, byl úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 262 669 Kč jako přeplatek předepsán na osobní daňový účet žalobkyně. Nejedná se o vratitelný přeplatek podle § 254 odst. 4 daňového řádu. O tento přeplatek žalobkyně požádala až dne 2. 9. 2019 a vrácen jí byl dne 1. 10. 2019 podle § 155 odst. 3 daňového řádu (tj. do 30 dnů od podání žádosti). Přeplatek ve výši 778 549 Kč, který vznikl v důsledku rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018, které nabylo právní moci dne 2. 2. 2018, byl vrácen bez žádosti dne 15. 2. 2018.
14. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně dne 9. 1. 2020 odvolání, v němž uplatnila obdobnou argumentaci jako v žalobě.
15. Z výpisu obrátových vět pro osobní daňový účet pro období od roku 2019 ze dne 10. 2. 2020 vyplývají následující platby ve prospěch žalobkyně: 9 071 Kč (ke dni 27. 9. 2019), 2 239 Kč (ke dni 1. 10. 2019) a 262 669 Kč (ke dni 1. 10. 2019). Částka 262 669 Kč byla na osobní daňový účet žalobkyně předepsána ke dni 16. 8. 2019.
16. Z podrobné archivní sestavy plátce pro rok 2018 ze dne 11. 2. 2020 vyplývá, že ke dni 15. 2. 2018 byla žalobkyni vrácena částka ve výši 778 549 Kč.
17. Opatřením ze dne 7. 8. 2020, č. j. 30254/20/5100-41453-712277, žalovaný seznámil žalobkyni se svým právním názorem (následně vyjádřeným v odůvodnění napadeného rozhodnutí) a současně ji vyzval podle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření se k jeho závěrům.
18. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V jeho odůvodnění žalovaný s odkazem na závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, a na § 253 odst. 3 daňového řádu dospěl k závěru, že zásada zákazu anatocismu (placení úroků z úroků) je nadále platná. Žalobkyně požádala o vrácení přeplatku (úroku z neoprávněného jednání správce daně) až podáním ze dne 2. 9. 2019 a ten byl řádně vrácen dne 1. 10. 2019 na účet žalobkyně. Žalobkyně směřuje předepsání úroku z neoprávněného jednání a jeho samotné vyplacení. Ze vztahu § 154 odst. 2, § 155 odst. 1, § 254 odst. 3 a § 254 odst. 4 daňového řádu žalovaný dovodil, že povinnost předepsat přeplatek na osobní daňový účet daňového subjektu se nepřekrývá s povinností tento přeplatek vyplatit. Ohledně vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně odkázal na závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, podle kterého je nutné o tento úrok požádat, aby měl správce daně povinnost jej vrátit daňovému subjektu. S argumentací NSS obsaženou v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 se žalovaný „zásadně“ neztotožnil a uvedl důvody, pro které měl za to, že nebyl právním názorem NSS vázán. Předmětem posouzení NSS byla otázka přípustnosti vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Avšak NSS se zde otázkou přípustnosti anatocismu nezabýval a s argumentací obsaženou v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 80/2009-45 se nevypořádal, neboť dospěl k závěru, že v daném případě se vůbec nejedná o úrok z úroku, nýbrž o svého druhu jistinu daňového přeplatku, neboť částka prvotního úroku „vykryštalizovala“, je ohraničena a dána pevnou částkou. Skutečnost, že jistinou by měl být v jím posuzovaném případě úrok z neoprávněného jednání správce daně,

NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 výslovně označuje za nahodilou, a to přestože sám v témže odstavci tento úrok označuje z hlediska jeho účelu za úrok z prodlení na straně správce daně. Popsané závěry má žalovaný za vnitřně rozporné. NSS totiž vycházel při posouzení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně z toho, že předmětný úrok lze považovat za daň, jak ji v jejím nejširším možném pojetí vymezuje § 1 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného ale opomněl, že § 2 odst. 5 daňového řádu vymezuje pojem příslušenství daně, které sleduje osud daně a kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. I tuto definici úrok z neoprávněného jednání správce daně naplňuje, neboť se jedná o úrok, který vzniká podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně, nelze vůbec považovat za jistinu. Pod pojmem jistina právní praxe chápe hlavní dluh, ke kterému teprve přirůstá příslušenství. Skutečnost, že předepsáním úroku na osobní daňový účet daňového subjektu vzniká přeplatek, nic nemění na povaze tohoto přeplatku, který je stále příslušenstvím daně, obdobně jako by jím byl také nedoplatek na úroku z prodlení. Pokud určitý přeplatek vznikl jako příslušenství daně, tedy v daném případě předepsáním úroku na osobní daňový účet, neztrácí tento charakter ani okamžikem splatnosti. Ukončení narůstání úroku po zaplacení jistiny (tedy vykrytí úroku do pevné částky) je vlastností, kterou má (nebo potenciálně může mít) každý úrok. Jde tedy v podstatě pouze o odlišení časové, podle kterého by v okamžiku, kdy úrok přestane narůstat, bylo možné úročit každý úrok. Žalovaný proto odmítá názor, podle kterého se za situace, kdy je již částka úroku pevně ohraničená a dále nenarůstá, ve své podstatě již nejedná při jejím dalším úročení o „pravý úrok z úroku“. NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 dospěl k odlišnému právnímu názoru oproti názoru vyjádřenému v jeho dřívějším rozsudku č. j. 1 Afs 80/2009-45, aniž by se s tím řádně vypořádal nebo předložil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný proto uvedl, že nepovažuje závěry obsažené v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 za podklad pro změnu dosavadní praxe respektující zásadu zákazu anatocismu v českém daňovém právu. Přeplatek, který vznikl z úroku z neoprávněného jednání správce daně, se vrací na základě žádosti. Pokud by tedy měl být žalobkyni přiznán úrok z pozdě vráceného přeplatku, tak to bude pouze za dobu prodlení od podání žádosti ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 286/2017-26 odmítl jako irelevantní s ohledem na odklon od dříve vysloveného názoru NSS.

#### *Posouzení žaloby soudem*

19. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas (srov. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
20. Soud se nejprve zabýval návrhem žalovaného na odmítnutí žaloby pro její rozpor se zásadou subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí.
21. Podle rozsudku NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 98/2004-65, je soudní přezkum správních rozhodnutí koncipován až jako následný prostředek ochrany veřejných subjektivních práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Z judikatury

dále vyplývá, že „[ž]alobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“ (právní věta k usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, č. 1742/2009 Sb. NSS).

22. Skutečnost, že žalobkyně žádným způsobem nereagovala na seznámení s právním názorem žalovaného, proto v žádném ohledu neporušuje zásadu subsidiarity soudní ochrany ve smyslu § 5 s. ř. s. Seznámením žalovaný pouze předešel možnému (pro žalobkyni) překvapivému rozhodnutí věci, a je proto třeba toto opatření vnímat jako procesní úkon učiněný ve prospěch žalobkyně. Žalovaný proto stěžít může namítat, že mu nebylo umožněno v daňovém řízení náležitě reagovat na argumentaci, kterou si měla žalobkyně „podržet“ až pro následné řízení o žalobě. Zásada subsidiarity soudní ochrany by byla žalobkyní porušena kupříkladu tehdy, pokud by proti prvostupňovému rozhodnutí v zákonné lhůtě nebrojila odvoláním [srov. § 68 písm. a) s. ř. s.], ale přímo správní žalobou, což se ovšem v projednávané věci nestalo. Soud proto důvod pro odmítnutí žaloby podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neshledal.
23. V projednávané věci je mezi účastníky sporné řešení následujících otázek: (i) k jakému datu měl být na osobní daňový účet žalobkyně předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplývajícího z rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018 (dále též „první úrok“); (ii) zda měl správní orgán I. stupně povinnost vrátit přeplatek ve výši prvního úroku z moci úřední, či na základě žádosti žalobkyně, a popřípadě v jaké lhůtě; (iii) kdy požádala žalobkyně o vrácení (vyplacení) prvního úroku; a (iv) zda má žalobkyně právo na tzv. „druhý“ úrok v důsledku pozdě vráceného prvního úroku (tj. úrok z prvního úroku).
24. Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu, 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.
25. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu správce daně předepíše úrok přiznaný podle tohoto ustanovení 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.
26. Ohledně aplikovatelnosti § 254 daňového řádu i ve vztahu k nezákonnému zadržování nadměrných odpočtů NSS v rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34 uvedl: „*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. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného*

*zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“*

27. Povahou úroku podle § 254 daňového řádu se zabýval NSS v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, přičemž uvedl: *„Druhý senát v kauze 2 Afs 148/2017 detailně analyzoval povahu úroku dle § 254 daňového řádu. Upozornil, že částku, která dle § 254 vznikla jako první úrok a kterou měl řádně a včas předepsat správce daně, je daní v širším slova smyslu (§ 2 odst. 1 daňového řádu), jelikož ve skutečnosti jde o tzv. vratku (2 Afs 148/2017, bod 30). Proto je namístě, aby se s tímto přeplatkem (či vratkou daně) zacházelo stejně jako s každou jinou daní [...]. Nutno doplnit, že § 2 odst. 4 daňového řádu za daň považuje také příslušenství daně, kterým odst. 5 téhož ustanovení rozumí mj. úroky. Úroky sledují osud daně [...].“*
28. Ve vztahu k první otázce, která je předmětem sporu v projednávané věci, tj. kdy měl být první úrok *předepsán* na osobní daňový účet žalobkyně, soud uvádí, že z obsahu správního spisu vyplývá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2018 nabylo účinnosti (právní moci) dne 2. 2. 2018. Tímto rozhodnutím pak byl žalobkyni přiznán jí nárokový nadměrný odpočet za leden 2015 oproti (takto změněnému) platebnímu výměru správního orgánu I. stupně ze dne 25. 8. 2016. Touto změnou byla splněna podmínka § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v nepřiznání nadměrného odpočtu za leden 2015, tj. pro předepsání prvního úroku. V souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu měl pak být první úrok předepsán na osobní daňový účet žalobkyně do 19. 2. 2018 (srov. § 33 odst. 4 daňového řádu). Jak ale vyplývá z obsahu správního spisu, částka ve výši 262 669 Kč (představující první úrok) byla předepsána na osobní daňový účet žalobkyně až ke dni 16. 8. 2019, což nezpochybňuje ani žalovaný (srov. str. 4 napadeného rozhodnutí), tj. více než 17 měsíců po marném uplynutí lhůty podle § 254 odst. 3 daňového řádu.
29. Žalovaný i správní orgán I. stupně se mylí v tom, že rozhodnutí, od jehož účinnosti běží lhůta podle § 254 odst. 3 daňového řádu, je rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu jednoznačně hovoří o *„rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání“*, nikoliv o rozhodnutí o přiznání uvedeného úroku. Ačkoliv není žádost o přiznání a předepsání tohoto úroku *a priori* vyloučena, správce daně musí při jeho předepsání postupovat z úřední povinnosti (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 286/2017-26, jež se dovolává i sám žalovaný).
30. Vzhledem k uvedenému proto soud uzavírá, že první úrok byl předepsán po uplynutí zákonem stanovené lhůty.
31. Ohledně druhé otázky, která je předmětem sporu v projednávané věci, tj. zda měl správní orgán I. stupně povinnost vrátit přeplatek ve výši prvního úroku z úřední povinnosti, či na základě žádosti žalobkyně, soud uvádí následující.
32. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu vrátí správce daně 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.
33. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu, pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví,

pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.

34. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, 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.
35. Z rozsudku NSS č. j. 9 Afs 286/2017-26 (srov. bod 47) vyplývá, že je-li daňový subjekt pasivní a o předepsaný úrok (z neoprávněného jednání správce daně) nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti. Z části důvodové zprávy k daňovému řádu vztahující se k § 254 vyplývá, že „[v] případě, že daňový subjekt nemá u správce daně jiné nedoplatky převyšující částku, k jejíž úhradě došlo na základě nezákonného rozhodnutí, je podle odstavce 4 správce daně povinen daňovému subjektu vrátit do 15 dnů vzniklý vratitelný přeplatek bez ohledu na to, zda o to daňový subjekt požádal či nikoliv“ (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, V. volební období, 2008, sněmovní tisk č. 685). Z uvedeného lze podle soudu dovodit, že povinnost vracet přeplatek z moci úřední se vztahuje k úzce vymezeným částkám, které buď byly přímo daňovým subjektem uhrazeny či bylo jejich vyplacení ze strany správce daně odepřeno (nadměrný odpočet) nezákonným rozhodnutím správce daně. Samotný úrok z neoprávněného jednání správce daně tak představuje až sekundární následek nezákonného postupu správce daně, na který se § 254 odst. 4 daňového řádu nevztahuje, jelikož ten dopadá jen na primární následek (částka nezákonně vybrané daně či odepřeného odpočtu).
36. Ve vztahu ke druhé otázce proto soud vzhledem k uvedenému konstatuje, že správní orgán I. stupně měl podle § 155 odst. 3 daňového řádu povinnost vrátit žalobkyni přeplatek ve výši prvního úroku až na základě její žádosti ve lhůtě 30 dnů ode dne obdržení žádosti. K obdobnému závěru v obecnosti dospěl rovněž žalovaný (srov. str. 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Proto námitka stran povinnosti správce daně vrátit přeplatek představující první úrok z úřední povinnosti je nedůvodná.
37. Soud se dále zabýval třetí mezi účastníky spornou otázkou, tj. kdy požádala žalobkyně o vrácení prvního úroku na svůj bankovní účet.
38. Podle soudu skutečnosti vyplývající z obsahu žalovaným předloženého správního spisu (srov. zejména bod 7 tohoto rozsudku) představují bez jakýchkoliv pochybností dostatečný základ pro závěr, že žádost žalobkyně doručená správnímu orgánu I. stupně dne 26. 2. 2018 představuje ve vztahu k prvnímu úroku žádost ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu. V ní totiž žalobkyně výslovně žádá o „úhradu“ (tj. poukázání) prvního úroku. Není pak podstatné, zda o ni následně (opakovaně) žádala ještě v dalších podáních, neboť ta je třeba považovat pouze za urgence či doplnění původní žádosti ze dne 26. 2. 2018.
39. Jak již soud výše dovodil, měl být první úrok předepsán na osobní daňový účet žalobkyně nejpozději ke dni 19. 2. 2018. Žalobkyně proto požádala o vrácení prvního úroku až poté, co měl správní orgán I. stupně z úřední povinnosti první úrok (jako vratitelný přeplatek) předepsat. Pokud tak správní orgán I. stupně neučinil, nelze tento jeho nezákonný postup přikládat k tíži žalobkyně.
40. Námitka nesprávného skutkového závěru stran okamžiku podání žádosti o vrácení prvního úroku je proto důvodná.

41. Závěrem se soud zabýval poslední čtvrtou otázkou, která je předmětem sporu v projednávané věci, tj. zda v důsledku pozdě vráceného prvního úroku má žalobkyně nárok i na „druhý“ úrok v podobě úroku z vratitelného přeplatku. Její vyřešení zahrnuje rovněž odpověď na otázku, ke které judikatorní linii se měl žalovaný v projednávané věci přiklonit.
42. Podle § 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
43. Soud má za to, že argumentace žalovaného stran nedostatečnosti odůvodnění závěrů rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 je sama nepřesvědčivá a do jisté míry účelová. Žalovaný svou argumentaci postavil na tom, že NSS se nedostatečně zabýval: (i) povahou úroku z neoprávněného jednání správce daně a pojmy „přeplatek“, „vratitelný přeplatek“ a „daň“; (ii) zákazem anatocismu a (iii) rozpory se závěry obsaženými v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 80/2009-45.
44. Zdejší soud v této souvislosti upozorňuje, že obdobné argumentaci se NSS věnoval v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51, v němž uvedl: *„V rozsudku 2 Afs 148/2017 vysvětlil NSS s odkazem na použitelné znění daňového řádu, že nelze nadále lpět na tom, aby úroky z úroků nemohly být úročeny. Rozsudek 1 Afs 80/2009, Opatství Staré Brno, se vztahoval k úroku ze zaviněného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tzn. k jinému zákonu. 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 [...]. 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‘“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem). Zároveň NSS dovodil, že „úrok z prodlení [podle § 253 odst. 3 daňového řádu] a úrok z neoprávněného jednání správce daně nepůsobí ve stejných či srovnatelných situacích, [...] a zákaz anatocismu dle § 253 odst. 3 [nelze] přenášet na § 254 daňového řádu.“*
45. Z rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 dále pro projednávanou věc vyplývá, že tím, že správní orgán I. stupně první úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu předepsal (resp. byl povinen předepsat), oddělil se tento úrok od původní jistiny (původního daňového přeplatku) a tím získal stálou hodnotu. Slovy rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 „vykryštovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet žalobkyně. Tato částka se tak stala svou povahou novou jistinou a

nadále již nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku) ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu.

46. S procesní obranou žalovaného, že svůj nesouhlas se závěry NSS obsaženými v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 podložil „komplexní a důkladnou argumentací“, soud nesouhlasí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí se sice snaží předkládat argumenty proti závěrům NSS, nicméně reaguje pouze na kusé a z kontextu celého rozsudku vytržené závěry (srov. např. otázku „krystalizace“, bod 42 rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36). Stejně tak argumentace bezrozpornosti právního řádu, jak vyplývá z výše uvedeného, byla v době vydání napadeného rozhodnutí již nepřiléhavá. Je proto na místě dát za pravdu žalobkyni v tom smyslu, že žalovaný překročil meze svých pravomocí, které jsou mu dány v rámci systému veřejné správy a dělby moci mezi mocí výkonou a soudní, což vyústilo k porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Dopustil se tak postupu, vůči kterému se NSS jednoznačně vymezil v rozsudku č. j. 2 Afs 15/2017-23.
47. Vzhledem k výše uvedenému soud shrnuje, že povaha prvního úroku se předepsáním na osobní daňový účet žalobkyně změnila na vratitelný přeplatek, o jehož vyplacení bylo nutné požádat. Žalobkyně o jeho vyplacení požádala podáním ze dne 26. 2. 2018. Správní orgán I. stupně proto měl uhradit žalobkyni první úrok ve lhůtě podle § 155 odst. 3 daňového řádu. Tato 30denní lhůta započala svůj běh dne 26. 2. 2018 (tj. v okamžiku doručení první žádosti žalobkyně) a marně uplynula dne 28. 3. 2018. První úrok byl připsán na bankovní účet žalobkyně až dne 16. 8. 2019. Proto vznikl žalobkyni za dobu od 29. 3. 2018 až do uhrazení prvního úroku na bankovní účet žalobkyně (tj. ke dni 16. 8. 2019) nárok na „druhý“ úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
48. Jen pro úplnost soud doplňuje, že žalobkyně má rovněž pravdu v tom smyslu, že o úhradu „druhého“ úroku nepožádala až v žádosti ze dne 2. 9. 2019, ale domáhala se jej výslovně již ve svém podání ze dne 16. 4. 2018, a dokonce již v původní žádosti ze dne 26. 2. 2018. Vzhledem k výše uvedeným závěrům se však nejedná o otázku, která by měla na posouzení projednávané věci vliv. Stejně tak skutečnost, že žalobkyně vycházela z toho, že jí měl být první úrok vrácen bez žádosti (z úřední povinnosti), vzhledem k výše uvedenému nemění nic na závěru, že první úrok nebyl řádně a včas předepsán a následně ani poukázán na bankovní účet žalobkyně, byť ta o něj výslovně požádala.
49. Žalobkyně proto měla právo na přiznání „druhého“ úroku za „prodlení“ s vrácením částky prvního úroku (z vratitelného přeplatku), a námitka je tudíž důvodná.

#### *Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení*

50. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Prvostupňové rozhodnutí soud nezrušil, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Soud současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
51. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobkyni, která byla procesně plně úspěšná, soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč. Tato částka sestává z odměny daňové poradkyně ve výši 9 300 Kč, kterou tvoří odměna za tři úkony právní

služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)]. Dále jde o tři paušální částky po 300 Kč jako náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože zástupkyně žalobkyně je plátkyní daně z přidané hodnoty, byl součet výše uvedených částek (tj. 10 200 Kč) zvýšen dle § 57 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam* o náhradu za tuto daň ve výši 21 %, tj. o 2 142 Kč. Konečně přiznanou náhradu nákladů řízení tvoří též zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit žalobkyni (§ 149 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s.) ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 21. dubna 2022

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu