



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: **Ing. J. V.**
bytem X
zastoupená daňovým poradcem GT Tax a.s.
se sídlem Muchova 240/6, 160 00 Praha 6

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2020, č. j. 38109/20/5100-41453-711335

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 10. 2020, č. j. 38109/20/5100-41453-711335 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši **23.570 Kč** k rukám její zástupkyně GT Tax a.s. ve lhůtě jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 13. 2. 2020, č. j. 942756/20/2006-52521-109619 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí*“) nepřiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku. Shrnul, že rozhodnutím ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619 přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně. Přeplatek lze vrátit dle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) na základě žádosti. Žádost o vrácení od žalobkyně obdržel 28. 11. 2019, částku vyplatil 10. 12. 2019. Postupoval ve lhůtě dle § 155 odst. 3 daňového řádu a nedostal se do prodlení při vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z neoprávněného jednání. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný shrnul, že úroky vznikající podle daňového zákona, tedy i úrok z neoprávněného jednání správce daně, úrok z vratitelného přeplatku a úrok ze zaviněného přeplatku představují příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu. Dle uvedeného ustanovení příslušenství daně v podobě úroků, penále a pokut za opožděné tvrzení daně sleduje osud daně.
3. Dále žalovaný shrnul právní východiska věci, která vyplývají z ustanovení § 155 odst. 2, 3 a 5 daňového řádu, § 154 odst. 1 a 2 daňového řádu a § 254 odst. 3 daňového řádu. Poukázal na zásadu zákazu anatocismu, tj. úročení úroků. Touto se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009 – 45. Rovněž žalovaný poukázal na komentářovou literaturu k § 253 odst. 3 daňového řádu, podle něhož „*úrok z úroku není přípustný, obecně není přípustné úročení příslušenství daně*“.
4. Žalovaný vymezil podstatu věci. Žalobkyně má za to, že jí měl být vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně z moci úřední ve lhůtě pro předepsání úroku na osobní daňový účet či ve lhůtě pro vrácení přeplatku vzniklého v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Jelikož správce daně úrok z neoprávněného jednání správce daně sám bez žádosti nevyplatil, byl dle žalobkyně v prodlení, a proto by jí měl náležet i úrok z pozdě vráceného přeplatku.
5. Žalovaný zdůraznil, že ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu stanovuje povinnost správce daně ve lhůtě patnácti dnů od účinnosti rozhodnutí, kterým bylo pro nezákonnost změněno rozhodnutí o stanovení daně, předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu. Tuto povinnost je nutné důsledně odlišovat od povinnosti správce daně vyplatit případný vratitelný přeplatek vzniklý na základě předepsání předmětného úroku. Není tedy žádný důvod se domnívat, že pokud je zákonem stanovena lhůta pro předpis úroku na osobní daňový účet daňového subjektu, mělo by se automaticky jednat i o lhůtu pro vyplacení vratitelného přeplatku daňovému subjektu.
6. Obecné pravidlo dle § 155 odst. 2 daňového řádu je, že nakládání s přeplatkem je v dispozici daňového subjektu a je na něm, zda o jeho vyplacení požádá, či jej nechá na osobním daňovém účtu k úhradě budoucích daňových povinností. Příkladem vrácení přeplatku z moci úřední může být ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu.
7. Povinnost vrátit případný přeplatek vzniklý po předpisu úroku z neoprávněného jednání

správce daně neplyne ani z ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu. V důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně došlo ke zrušení předpisu daně v evidenci daní a tím se úhrada k tomuto předpisu přiřazená stala přeplatkem. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu upravuje vrácení právě takového přeplatku na (nezákonně) stanovené dani. Skutečnost, že je odkazováno na odst. 3 téhož ustanovení znamená pouze to, že v jedné lhůtě 15 dnů od právní moci rozhodnutí, jímž došlo ke zrušení či změně rozhodnutí o stanovení daně, je správce daně povinen provést dva úkony: vrátit přeplatek na dani a předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu. V souvislosti s ustanovením § 254 odst. 4 daňového řádu nezbyvá než konstatovat, že pokud by mělo upravovat taktéž nakládání s přeplatkem vzniklým na případném příslušenství daně, v tomto případě na úroku z neoprávněného jednání správce daně, bylo by toto výslovně uvedeno, tak, jak je tomu například u úroku z daňového odpočtu.

8. Žalovaný je názoru, že správce daně měl ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně povinnost jej žalobkyni vrátit dle ustanovení § 155 odst. 3 daňového řádu ve lhůtě třiceti dnů od dne, kdy mu byla doručena žádost o jeho vrácení. Žalobkyně se výslovně domáhala vyplacení úroku z neoprávněného jednání v podání učiněném u správce daně dne 28. 11. 2019. Úrok z neoprávněného jednání správce daně byl poukázán na její účet dne 10. 12. 2019, tedy ve lhůtě pro vrácení přeplatku.
9. K námitce žalobkyně, že v rozhodnutí, kterým správce daně tento úrok přiznal, uvedl, že předmětný úrok poukáže žalobkyni na její bankovní účet do 10. 4. 2019, žalovaný uvedl, že jde o zavádějící a nesprávnou formulaci, která mohla vzbudit určitá očekávání. Správce daně neopravňovala k tomu, aby libovolně s přeplatkem disponoval, tedy aby jej bez žádosti zaslal na bankovní účet žalobkyně. V každém případě žalovaný uzavřel, že toto pochybení nemůže založit nezákonnost nyní přezkoumávaného rozhodnutí o úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ze dne 13. 2. 2020, č. j. 942756/20/2006-52521-109619.
10. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že se správce daně sám rozhodnutím zavázal úrok vyplatit. Uvedl, že pokud by to správce daně uvedl do výroku rozhodnutí, bylo by možno dospět k závěru, že žalobkyni přiznal právo, které nemá oporu v zákoně, resp., k jehož naplnění nemá správce daně zákonné zmocnění a jedině v takové situaci by bylo možno uvažovat o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že postup při vrácení přeplatku je upraven zákonem – daňovým řádem a správce daně musí postupovat v souladu s ním, na čemž nemůže ničeho změnit ani zjevná nesprávnost uvedená v odůvodnění rozhodnutí o úroku. K námitce, že podání ze dne 28. 11. 2019 bylo nesprávně posouzeno jako žádost o vrácení přeplatku, žalovaný odcitoval formulaci podání a setrval na názoru, že dle obsahu šlo o žádost.
11. Žalovaný rovněž uvedl, že zastává názor jednotný se správcem daně, proto v seznámení s právním názorem dle § 115 odst. 2 daňového řádu upozornil, proč se neztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu dle rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Vychází zde z toho, že v předmětném rozsudku některé skutečnosti Nejvyšší správní soud nevzal do úvahy. Poukázal na § 2 odst. 5 daňového řádu, který vymezuje příslušenství daně, 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 beze zbytku naplňuje, neboť se jedná o úrok, který vzniká podle §

254 odst. 1 daňového řádu. Dle žalovaného nelze vůbec považovat za jistinu takovou částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně. Pod pojmem jistina totiž 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 odvolatele, neztrácí tento charakter ani okamžikem své splatnosti. S rozlišením na přirůstající a již nepřirůstající úrok se žalovaný neztotožnil, neboť v obou případech jde stále o příslušenství daně, které již dále úročit nelze. Dle žalovaného Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku nepředložil ke své úvaze dostatečné argumenty k tomu, aby obecně uznávaný zákaz anatocismu prolomil. Odlišení předestřené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, není přesvědčivé kromě již rovněž proto, že ukončení narůstání úroku po zaplacení jistiny (tedy vykrystalizování 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 nemůže akceptovat prezentovaný právní 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“. Skutečnost, že výše úroků náležející k určité jistině již dále nenarůstá, tak dle odvolacího orgánu nepředstavuje důvod jejich dalšího úročení. I v takovém případě by se totiž stále jednalo o úročení úroku, tedy anatocismus v čisté podobě, který je v českém právním řádu až na výjimky výslovně stanovené zákonem zapovězen.

12. Žalovaný neshledal rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné. Poukázal na to, že žalobkyně polemizuje s důvody rozhodnutí, což znamená, že toto rozhodnutí není prezkoumatelné. Shrnul poté důvody prvostupňového rozhodnutí a má je za zcela jasné, srozumitelné a prezkoumatelné. Určité nedostatky v odůvodnění napadeného rozhodnutí napravil sám vydáním seznámením ze dne 4. 8. 2020, č. j. 27836/20/5100-41453-711335; to se týkalo názoru na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36.

III. Žaloba

13. Žalobkyně namítla, že žalovaný desinterpretuje ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu, když tvrdí, že toto ukládá správci daně povinnost vrátit z moci úřední pouze přeplatek vzniklý z nezákonně stanovené daně. Podle žalobkyně se § 254 odst. 4 daňového řádu vztahuje i na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně.
14. Podle žalobkyně vratitelný přeplatek vznikl v přímém důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně, konkrétně v důsledku zrušení dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ze dne 15. 6. 2015, č. j. 1173685/15/2902-50523-701783. Ke zrušení tohoto dodatečného platebního výměru došlo rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 3. 2019. V přímé a příčinné souvislosti se zrušením tohoto rozhodnutí o stanovení daně správce daně přiznal rozhodnutím ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619, žalobkyni úrok z přeplatku zaviněného správcem daně s datem splatnosti 10. 4. 2019 na účet žalobkyně.

15. Dle názoru žalobkyně nemůže proto obstát argumentace žalovaného, který uvádí, že ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu upravuje vrácení pouze přeplatku na nezákonně stanovené dani, nikoliv na úroku z přeplatku zaviněného správcem daně. Dle ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu byl tak správce daně povinen vrátit žalobkyni úrok z přeplatku zaviněného správcem daně do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně, tj. do 27. 3. 2019.
16. Podle žalobkyně žalovaný před vydáním rozhodnutí ve výzvě nesprávně argumentoval právním názorem Nejvyššího správního soudu dle rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 26. Ten se týkal úroku za pozdní vrácení přeplatku na dani, nikoliv úroku z přeplatku zaviněného správcem daně, jako je tomu v projednávané věci.
17. Žalobkyně je názoru, že úrok z přeplatku zaviněného správcem daně byl v rozporu s platnou právní úpravou, jakož i platným a účinným rozhodnutím správce daně vrácen opožděně, když tak správce daně neučinil v zákonem stanovené lhůtě dle ustanovení § 254 odst. 4, resp. 3 daňového řádu. Proto má mít žalobkyně nárok na úhradu úroku z takto pozdě vráceného úroku, o jehož úhradu požádala svými podáními ze dne 28. 11. 2019 a 14. 1. 2020.
18. Žalobkyně rovněž namítla, že správce daně nesprávně posoudil její podání ze dne 28. 11. 2019 jako žádost o vrácení přeplatku. Toto podání bylo nazváno: „*VÝZVA K ÚHRADĚ ÚROKŮ Z NEOPRÁVNĚNÉHO JEDNÁNÍ SPRÁVCE DANĚ SPOLU ÚROKY ZA POZDNÍ VRÁCENÍ PŘEPLATKU*“. V této žádosti žalobkyně poukázala na neplnění zákonné povinnosti ze strany správce daně, když nedošlo k vrácení vratitelného přeplatku v zákonné lhůtě; odkazovala na ustanovení § 254 odst. 3 i 4 daňového řádu, které stanoví lhůtu pro vrácení předmětného vratitelného přeplatku z titulu úroku z přeplatku zaviněného správcem daně, a to bez žádosti; odkazovala i na samotný obsah rozhodnutí ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619, v němž správce daně žalobkyni úrok přiznal s tím, že tento bude vyplacen s datem splatnosti 10. 4. 2019 na její účet; správci daně vytýkala, že nesplnil povinnost stanovenou zákonem ani to, co deklaroval ve svém platném a pravomocném rozhodnutí.
19. Podle žalobkyně byl správce daně povinen předmětný vratitelný přeplatek vzniklý z titulu úroku z přeplatku zaviněného správcem daně žalobkyni vrátit bez žádosti nejenom na základě platné právní úpravy - ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu, ale také z titulu jím vydaného platného a účinného rozhodnutí, kterým žalobkyni předmětný úrok ve výši 16.445.428,- Kč přiznal a deklaroval, že tento přeplatek bude poukázán na zde specifikovaný účet s datem splatnosti 10. 4. 2019. Žalobkyně si byla vědoma toho, že není důvod podávat žádost o vrácení úroku z přeplatku zaviněného správcem daně, v čemž ji jednoznačně ujistilo právě rozhodnutí správce daně, neměla ani důvod tuto žádost podávat, když ji správce daně platným, pravomocným a vykonatelným rozhodnutím informoval, že tento přeplatek poukáže na její účet s datem splatnosti do 10. 4. 2019. Žalobkyně tedy legitimně očekávala, že správce daně to, co deklaroval v tomto rozhodnutí, splní.
20. Žalobkyně poté nesouhlasí s právním názorem, který zaujal žalovaný ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36. Naopak žalobkyně se s tímto rozsudkem ztotožnila. Je tedy názoru, že pokud správce daně

tuto zákonnou povinnost, deklarovanou platným rozhodnutím, kterým je povinen se řídit, nesplnil, musí uhradit žalobkyni cenu peněz za pozdní vrácení této částky, kterou je třeba vnímat ve smyslu uvedeného rozsudku jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*.

21. Žalobkyně rovněž namítla, že správce daně v rozhodnutí o úroku vůbec nereagoval na argumentaci a námitky žalobkyně, tj. správce daně se nevypořádal s argumentací žalobkyně:
- týkající se aplikace ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu;
 - týkající se správcem daně vydaného platného a účinného rozhodnutí ze dne 4. 4. 2019 a jeho důsledků;
 - judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se úroku z úroku.

Žalobkyně je názoru, že toto rozhodnutí je nepřezkoumatelné, to namítla i v odvolání a žalovaný tuto otázku posoudil nesprávně.

22. Žalobkyně poukázala na to, že odůvodnění pojal žalovaný obsáhleji než správce daně. Tím dle názoru žalobkyně byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení, neboť žalobkyně již nemá možnost v rámci daňového řízení se proti této argumentaci bránit. Žalovaný do určité míry žalobkyni tuto možnost zachoval tím, že vydal Výzvu dle ustanovení § 115 daňového řádu. Nicméně ani v této Výzvě nereagoval na veškerou argumentaci žalobkyně, když zcela pominul žalobkyni opakovaně uváděnou podrobnou argumentaci týkající se rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006- 52521-109619. Žalobkyně shrnula, že správce daně se tedy k tomuto rozhodnutí nevyjádřil vůbec a žalovaný jej pak až v napadeném rozhodnutí považuje za takové, z něhož neplynou žádné důsledky.

IV. Vyjádření žalovaného k žalobě

23. Žalovaný se k žalobě vyjádřil nejprve dne 6. 1. 2021.
24. Dle žalovaného z ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu plyne, že správce daně je v jedné lhůtě upravené v odst. 3 povinen provést dva úkony: administrativní úkon předepsání přiznaného úroku na osobní daňový účet daňového subjektu a faktický úkon spočívající ve vrácení částky neoprávněně vybrané na nezákonně stanovené dani, pokud tato splňuje test vratitelnosti. To, že by měly být současně provedeny také další úkony, tedy zjištění, zda i přiznaný úrok splňuje podmínky vratitelnosti, a jeho případné vyplacení, v těchto ustanoveních upraveno není.
25. Žalovaný je dále přesvědčen, že pokud je v ustanovení § 155 odst. 2 daňového řádu řečeno, že se vratitelné přeplatky vracejí na žádost daňového subjektu, s výjimkou, kdy tak stanoví zákon, znamená tato formulace, že se musí jednat o výslovný a jednoznačný pokyn obsažený v příslušném ustanovení zákona – jako je tomu například u úroku z daňového odpočtu - a nikoliv o situaci, kdy by ona výjimka měla vyplynout (jen) z jednoho z možných výkladů zákona. Dle žalovaného, obzvláště při porovnání srovnatelné úpravy úroku z daňového odpočtu, takto výslovně formulovaná výjimka pro příslušenství v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně v ustanovení § 254 daňového řádu obsažena není.

26. Z důvodové zprávy k dotčeným ustanovením § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu pak dle žalovaného jednoznačně plyne, že záměrem zákonodárce bylo v tomto případě zakotvení speciálního režimu pro nakládání s vratitelným přeplatkem jen pro částku vybranou neoprávněně na základě nezákonného rozhodnutí, nikoliv i pro následně přiznaný úrok, u něž se nadto pro jeho případné vyplacení musí provést vlastní test vratitelnosti.
27. K námitce, že správce daně i žalovaný nesprávně vyhodnotili podání učiněné dne 28. 11. 2019, žalovaný konstatuje, že se dle jeho názoru jedná spíše o principiální výhradu. Žalobkyně vytýkala správci daně, že dle jejího názoru vykládá příslušná ustanovení nesprávně a požadovala nápravu spočívající mimo jiné ve vyplacení přeplatku na úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně se s názorem žalobkyně neztotožnil, avšak nemohl ignorovat jasný požadavek na vyplacení vratitelného přeplatku na úroku, proto v této části podání posoudil jako žádost o vrácení přeplatku ve smyslu ustanovení § 155 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se zřejmě ohrazuje proti tomu, že o přeplatek *nežádala*, ale *požadovala nápravu spočívající ve vyplacení přeplatku*. Pokud by ale správce daně přistoupil na to, že má být vrácení přeplatku spojeno se současným uznáním žalobkyní tvrzeného pochybení, nemohl by žalobkyni vyhovět vůbec, neboť její právní názor stejně jako žalovaný nesdílí. Takový postup by byl samozřejmě nesprávný a formalistický, neboť vedle výhrad k výkladu dotčených ustanovení projevila žalobkyně vůli nechat si přeplatek vyplatit.
28. K námitkám žalobkyně poukazujícím na rozhodnutí o výši předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619, žalovaný uvedl, že mu není znám důvod, který vedl správce daně k tomu, aby do rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně takovou informaci uvedl, přičemž jej okolnosti případu i poznatky z jeho činnosti vedly k závěru, že se jednalo o pochybení při vyhotovení předmětného rozhodnutí. Právní názor, že případný vratitelný přeplatek na přiznaném úroku z neoprávněného jednání správce daně není vrácen z moci úřední, zejména z důvodu absence výslovného zákonem formulovaného pokynu, je součástí jednotné správní praxe správců daně. Žalovaný se tak i proto dosud nasetkal s tím, že by rozhodnutí o úroku takovou formulaci obsahovalo. A konečně, je evidentní, že správce daně se tímto údajem sám neřídil, jelikož si ho buď nebyl vědom, nebo si byl vědom toho, že je nesprávný, když smí přeplatek na úroku vyplatit jen na základě požadavku daňového subjektu – žalobkyně. Jakkoliv byl postup správce daně nesprávný, jak co do uvedení zavádějícího údaje v odůvodnění rozhodnutí, tak i v absenci jakékoliv snahy tuto situaci s žalobkyní řešit, nemůže toto založit důvod pro to, aby bylo s přeplatkem nakládáno v režimu přeplatku vypláceného z moci úřední, když toto může stanovit jen zákon. Podle žalovaného vrácení vratitelného přeplatku z moci úřední je možné jen na základě zákonné instrukce a nikoliv z rozhodnutí správce daně.
29. Třetí žalobní námitkou se žalobkyně dovolává aplikace závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36. Žalovaný i správce daně o požadavku žalobkyně na přiznání úroku z pozdě vráceného přeplatku rozhodovali tak, že v první řadě posuzovaly, zda byl skutečně přeplatek vrácen pozdě. Jelikož nesdíleli a nesdílí právní názor žalobkyně, že by se v daném případě jednalo o přeplatek vyplácený z moci úřední, nedospěli k závěru, že by byl správce daně v prodlení s vyplacením příslušného přeplatku.

30. Žalovaný náležitě odůvodnil, proč se od vysloveného závěru v daném případě odchyluje, resp. náležitě označil řadu argumentů, které Nejvyšší správní soud v daném rozsudku buď nezohlednil, nebo které hovoří proti v něm obsaženému právnímu názoru. Žalovaný i nadále považuje zásadu zákazu anatocismu, tedy zákaz úročení úroků, za neprolomenou. Tato zásada je známa a uznávána již od dob římského práva a co se českého právního řádu týče, výjimky z ní jsou zákonem stanoveny jen ve vybraných případech práva soukromého. Nejvyšší správní soud postavil svůj právní názor na tom, že rozhodoval v situaci, kdy již úrok, z něž měl být přiznán další úrok, nepřirůstal. Tuto okolnost pak vzal za důvod, pro který úrok uznal jako samostatnou novou jistinu pro výpočet dalšího úroku. Dle žalovaného se ovšem týká jen o ve své podstatě nahodilou okolnost, která nijak nemění povahu úroku jakožto příslušenství daně dle ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu. Úrok, který žalobkyně požadovala, i úrok, z něž měl být nový úrok přiznán, jsou oba příslušenstvím daně, a oba představují mimo jiné paušalizovanou náhradu škody a nemohou se tak stát dle přesvědčení žalovaného jeden pro druhého jistinou.
31. Žalovaný dále uvedl, že vypořádání odvolacích námitek má své místo v rozhodnutí o odvolání. Seznámení odvolatele v odvolacím řízení slouží k tomu, aby mohlo být reagováno na nové skutečnosti či argumenty, nikoliv aby byl odvolatel dopředu upozorněn, že se odvolací orgán s posouzením věci správcem daně ztotožňuje a uplatněné odvolací námítka budou shledány nedůvodnými. S takovým výkladem ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, který žalobkyně překládá v poslední části své žaloby, žalovaný zásadně nesouhlasí, neboť neodpovídá jeho smyslu a účelu.

V. Další podání procesních stran

32. Žalovaný své vyjádření doplnil dne 23. 8. 2021.
33. Podle jeho názoru se řešený spor týká vzniku úroku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu z úroku, který měl být žalobkyni přiznán z důvodu tvrzeného prodlení správce daně s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. V tomto ohledu setrval na názoru, že lhůta, ve které měl správce daně povinnost vrátit přeplatek vzniklý předepsáním úroků na osobní daňový účet žalobkyně, počala dle právního názoru žalovaného v souladu s § 155 odst. 3 daňového řádu běžet ode dne, kdy správce daně obdržel podání, v němž žalobkyně vyjádřila vůli nechat si tento přeplatek vrátit (vyplatit), a délka této lhůty činila třicet dnů.
34. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, z něhož dovozuje, že žalobkyně měla o přeplatek na předepsaném úroku z neoprávněného jednání správce daně požádat. Žalovaný má i nadále za to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 není pro věc přílehlavý, neboť se vztahuje výlučně k aplikaci § 254 daňového řádu, který upravuje toliko úrok z neoprávněného jednání správce daně. V případě žalobkyně ani v teoretické rovině nedošlo ve vztahu k druhému úroku k neoprávněnému jednání správce daně, které by bylo následně sankcionováno stanovením úroku dle § 254 daňového řádu. V návaznosti na jiný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51, žalovaný uvedl, že ve zde řešené věci nedošlo k neoprávněnému jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, není proto možné jakkoli zvažovat

přípustnost anatocismu způsobem, jakým je k němu přistupováno v předmětném rozsudku.

35. Uvedl, že úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu představuje typický úrok z prodlení. Jedná se o částku, na kterou vzniká nárok v případě, kdy dojde k vrácení určité částky po marném uplynutí lhůty, kterou za tímto účelem zákon stanoví. To je třeba konfrontovat se smyslem a účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně, který představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené úhradou daně na základě (nebo v souvislosti) s nezákonným či nicotným rozhodnutím. Rozlišení účelu obou institutů, tedy úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 5 daňového řádu, je patrné i ze systematiky daňového řádu, kdy do části čtvrté věnující se následkům porušení povinností při správě daní je zařazen pouze úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, akcentuje povahu úroku z neoprávněného jednání jako částky, kterou hradí správce daně, který stanovil daň v rozporu se zákonem nebo který se dopustil nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Právě v tomto kontextu Nejvyšší správní soud zmiňuje také pravidlo obsažené § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, které připouští vznik úroku z úroku v případech pohledávek z protiprávních činů. Zjevně tedy nedopadá na situace, kdy byl úrok z jistiny pouze uhrazen po datu splatnosti.
36. Žalovaný poukázal na to, že předmětná právní otázka měla být řešena Nejvyšším správním soudem v řízení probíhajícím pod sp. zn. 4 Afs 375/2020. Navrhl proto přerušování řízení.
37. Na toto podání reagovala svým vyjádřením žalobkyně dne 15. 10. 2021.
38. Uvedla, že předmětné rozsudky explicitně řeší situaci, kdy nedojde k předepsání úroku z neoprávněného jednání, což zakládá další neoprávněné jednání, z něhož náleží daňovému subjektu další úrok. Tato judikatura je dle jejího názoru analogicky aplikovatelná i na řešenou situaci. Rovněž v případě žalobkyně se jedná v případě prvního úroku o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Odlišná situace spočívá pouze v tom, že žalovaný tento úrok předepsal na osobní daňový účet žalobkyně, avšak v rozporu se zákonem, jakož i svým pravomocným rozhodnutím, tento přeplatek nevrátil a učinil tak až na výzvu (urgenci) žalobkyně. Rovněž v případě žalobkyně se tedy správce daně dopustil nesprávného a nezákonného postupu, pokud nerespektoval ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu a rovněž své pravomocné rozhodnutí.
39. Poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42, z něhož dovozuje, že rozhodující je posouzení prvního úroku, tj. skutečnost, zda se v případě prvního úroku jednalo o úrok z neoprávněného jednání správce daně.
40. Městský soud návrh na přerušování řízení zamítl usnesením ze dne 19. 10. 2021, č. j. 10 Af 37/2020 - 52.
41. Dále žalovaný učinil podání dne 22. 11. 2021.
42. Shrnuje podstatu sporu. Žalovaný je přesvědčen, že pro vrácení přeplatků, splňují-li podmínky vratitelnosti, existují jen dva režimy jejich vrácení, a to buď na žádost daňového

subjektu, nebo ze zákona. Pokud není zákonem výslovně stanoven zvláštní postup při vrácení přeplatku, vrací se tento jediné na žádost daňového subjektu. To znamená, že je to právě daňový subjekt, kdo má oprávnění rozhodnout, zda přeplatek zůstane na osobním daňovém účtu, či zda jej chce vyplatit (vrátit). Druhou možností pak je, že se přeplatek vrací na základě výslovného zákonného pokynu a ve lhůtě konkrétně stanovené zákonem (příkladem jsou přeplatky vzniklé z titulu vyměřeného nadměrného odpočtu, či na zaplacené nezákonně stanovené daňové povinnosti). Správce daně dle žalovaného není oprávněn rozhodnout, že přeplatek vyplatí daňovému subjektu z vlastní iniciativy a stejně tak není oprávněn si pro tento zvláštní postup stanovit lhůtu dle svého uvážení. Nad to lze předpokládat, že pokud by touto pravomocí disponoval, mohla by být tato závazně projevena výhradně ve výroku nějakého rozhodnutí, tedy v té části rozhodnutí, v níž je rozhodováno o právech a povinnostech.

43. Žalovaný uvedl, že v tomto případě bylo vydáno rozhodnutí deklaratorní povahy, kterým byla žalobkyně vyrozuměna o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, jenž jí ze zákona náležel. V odůvodnění tohoto rozhodnutí se pak objevila část, že tento úrok správce daně zašle na bankovní účet žalobkyně. Žalovaný nemá jiného vysvětlení, než že se jednalo o chybu při vyhotovení předmětného rozhodnutí, které si patrně správce daně ani nebyl sám vědom, jelikož sám ve smyslu tohoto vyjádření nekonal. Žalovaný konstatoval, že uvedená pasáž rozhodně není běžnou součástí tohoto typu rozhodnutí a ani uvedené datum neodpovídá žádnému v úvahu přicházejícímu datu, pokud by skutečně existovala povinnost vyplatit případný vratitelný přeplatek na úroku bez žádosti (tedy ze zákona). Nelze na toto pochybení dle žalovaného nahlížet jako na skutečnost zakládající nárok na druhý úrok, tedy na skutečnost zakládající důvod k prolomení zásady zákazu anatocismu.
44. Od oznámení rozhodnutí o úroku ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619, uplynulo více než 7 měsíců, než se žalobkyně vyplacení úroku převyšujícího částku 16 mil. Kč dožadovala. Přeplatek na úroku byl žalobkyni vyplacen 12 dnů od doručení tohoto podání, v němž byla jednoznačně projevena vůle žalobkyně, aby jí byl vratitelný přeplatek vzniklý na tomto úroku vyplacen.
45. Žalovaný je i nadále přesvědčen o tom, že daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020 takový postup výslovně nestanovoval a tudíž se postupovalo dle obecného pravidla, že se takový přeplatek vrací ve lhůtě do 30 dnů od podání žádosti. Nejvyšší správní soud však v rozsudku sp. zn. 4 Afs 375/2020 zmíněnou právní otázku vůbec neřešil a pro své rozhodnutí vyšel z jiných východisek (ta žalovaný ve vyjádření shrnul).
46. Žalovaný se neztotožnil ani s právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 4 Afs 375/2020, jelikož má za to, že nelze přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně v případě jakéhokoliv nesprávného úředního postupu, ale jen toho, které splňovalo zákonné podmínky ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu.
47. Žalovaný má za to, že i při nejširším možném výkladu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, nárok na úrok vznikl tehdy, dopustil-li se správce daně nezákonného autoritativního aktu v nalézací rovině, který musel mít, když ne přímo podobu, tak alespoň srovnatelný dopad jako rozhodnutí, přičemž tento se musel současně negativně projevit do majetkové sféry daňového subjektu. Předepsání úroku na osobní daňový účet je v podstatě administrativním úkonem při vedení evidence daní, jehož samotné provedení či

neprovedení do sféry daňového subjektu nijak nezasahuje. V pozdním provedení předpisu proto neshledává žalovaný žádnou paralelu s podmínkami ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný je přesvědčen, že teprve v situaci, kdy již daňovému subjektu vzniklo právo s příslušnými prostředky disponovat a na tomto právu by byl jakkoliv omezen ze strany správce daně, si lze představit důvody argumentace, že by mu měla být případná újma související s omezením této dispozice kompenzována.

48. Pro úplnost lze dodat, že Nejvyšší správní soud v jiném svém rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 zdůrazňuje, že má-li dojít ke vzniku nového (druhého) úroku, musí být splněny zákonné podmínky pro jeho vznik i ve vztahu k nové jistině (prvnímu úroku). Samo předepsání úroku na osobní daňový účet po stanovené lhůtě dle žalovaného nenaplnuje žádnou z podmínek daných ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu, jedná se dle žalovaného o nesprávný úřední postup, který se ale neodráží v žádném rozhodnutí, a nedotýká se žádným způsobem majetkové sféry daňového subjektu. K rozsudku sp. zn. 4 Afs 375/2020 proto žalovaný uzavírá, že stran režimu vracení přeplatku na úroku žádný výslovný právní názor neobsahuje. Co se týče právního názoru na vznik druhého úroku dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, tento závěr dle žalovaného nemá oporu v příslušném ustanovení právního řádu a neodpovídá ani dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu.
49. Žalovaný rovněž poukázal na to, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42, zpřesnil právní důvody pro prolomení zákazu anatocismu tak, že k němu může dojít jen na základě zákona či systematického výkladu zákona. Konkrétně Nejvyšší správní soud dovodil, že pokud existuje zákonný důvod pro výjimku ze zákazu anatocismu v soukromoprávní úpravě, lze ji vztáhnout i na obdobné situace, na něž jinak dopadá zcela odlišná právní úprava. Nejvyšší správní soud pak vycházel z druhé věty ustanovení § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu. Analogicky by se pak dle Nejvyššího správního soudu mělo o srovnatelný okruh situací jednat v případě neoprávněně vybrané daně, kdy na této pohledávce z neoprávněného jednání vznikl úrok dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu a tento by mohl být znovu úročen. Má-li se ale dle žalovaného jednat o analogii s citovaným ustanovením občanského zákoníku, nelze ohlédnout od faktu, že k anatocismu za těchto okolností dle občanského zákoníku nedochází automaticky, bez aktivity oprávněné osoby, ale druhý úrok může vznikat až poté, co dojde k uplatnění pohledávky u soudu, tedy od okamžiku, kdy oprávněná osoba vyvine určitou procesní aktivitu. Pokud tedy k prolomení zákazu anatocismu má dojít i daňovém právu na základě analogie iuris, mělo by k tomu docházet za srovnatelných podmínek. Také z těchto důvodů tak dle žalovaného nepřichází další úročení úroku z neoprávněného jednání správce daně v úvahu ještě předtím, než je žádost o vyplacení či jiné použití takových úroků uplatněna u správce daně.
50. Na toto podání reagovala svým vyjádřením žalobkyně dne 8. 12. 2021.
51. Žalobkyně shrnula, že správce daně byl povinen vrátit předmětný přeplatek priznaný rozhodnutím ze dne 4. 4. 2019 z moci úřední, a to dle ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, což ostatně potvrdil správce daně svým rozhodnutím č. j. 2928461/19/2006-52521-109619 ze dne 4. 4. 2019, v němž deklaroval, že předmětný

přeplatek vrátí z moci úřední do 10. 4. 2019. Uvedené rozhodnutí tedy potvrdilo právní názor žalobkyně, že předmětný přeplatek je správce daně povinen vrátit z moci úřední, založilo tedy i legitimní očekávání žalobkyně týkající se vrácení předmětného přeplatku z moci úřední. Následný postup správce daně a argumentace žalovaného narušuje legitimní očekávání žalobkyně a její právní jistotu, jíž založilo právě předmětné rozhodnutí ze dne 4. 4. 2019. Skutečnost, že předmětný přeplatek měl být vrácen z moci úřední, podle žalobkyně explicitně potvrdil i Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50 (bod 24 rozsudku). Je zcela nerozhodné, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 4 Afs 375/2020 explicitně tento názor nepotvrdil.

52. Dle názoru žalobkyně pro posouzení přípustnosti anaticismu je rozhodující posouzení prvního úroku, tj. skutečnost, zda se v případě prvního úroku jednalo o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zde žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu odstavec č. 33, ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42. Žalobkyně proto nesouhlasí s argumentací žalobce, který právě z uvedeného rozsudku dovozuje zákaz anaticismu pro situaci řešenou u žalobkyně. NSS zde řešil situaci odlišnou, a to přiznání úroku z pozdního vrácení úroků v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu.

VI. Jednání ve věci

53. Jednání ve věci se konalo 31. 5. 2022. Na něm obě procesní strany setrvaly na svém dosavadním procesním postoji.

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

54. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s. ř. s.“]), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
55. Ze správního spisu vplynuly následující rozhodné skutečnosti.
56. Finanční úřad pro Kraj Vysočina původně dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 6. 2015, čj. 1173685/15/2902-50523-701783, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za prosinec 2010 ve výši 28.456.400 Kč a penále ve výši 5.691.280 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35436/16/5300-22441-701848 snížil doměřenou daň na 24.845.400 Kč a penále na částku 4.969.080 Kč. Penále v částí 3.726.810 Kč prominul žalobkyni Finanční úřad pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 30. 11. 2016, č. j. 8044756/16/2006-52521-108299.
57. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 31 Af 73/2016-68, rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35436/16/5300-22441-701848, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 3. 2019, č. j. 9971/19/5300-22441-701848 (rozhodnutí nabylo právní moci téhož dne) platební výměr ze dne 15. 6. 2015, čj. 1173685/15/2902-50523-701783, zrušil a řízení zastavil.
58. Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619 následně přiznal žalobkyni podle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z neoprávněného

jednání správce daně z důvodu zrušení rozhodnutí ze dne 15. 6. 2015, čj. 1173685/15/2902-50523-701783, ve výši 16.445.428 Kč. Konstatoval, že platební výměr ze dne 15. 6. 2015 byl zrušen dne 12. 3. 2019, dále provedl výčet žalobkyní zaplacených částek v souvislosti s platebním výměrem, ze součtu těchto částek stanovil výši úroku. Uvedl, že výsledná částka ve výši 16.445.428 Kč bude poukázána na konkrétní účet žalobkyně s datem splatnosti 10. 4. 2019.

59. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 3. 2019, č. j. 6 Afs 207/2018 – 50, rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2018, č. j. 31 Af 73/2016-68, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 4. 9. 2019, č. j. 31 Af 73/2016-115, Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2016, č. j. 35436/16/5300-22441-701848, a platební výměr ze dne 15. 6. 2015, čj. 1173685/15/2902-50523-701783 a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.
60. Dne 28. 11. 2019 žalobkyně u správce daně učinila podání nazvané „*výzva k úhradě z neoprávněného jednání správce daně spolu s úroky za pozdní vrácení přeplatku*“. V tomto podání žalobkyně uvedla, že sice již dne 4. 4. 2019 obdržela částku přeplatku na dani, včetně penále a úroku z prodlení, doposud neobdržela částku úroků z neoprávněného jednání správce daně, které jí byly přiznány rozhodnutím ze dne 4. 4. 2019, č. j. 2928461/19/2006-52521-109619. Vyzvala proto správce daně, aby jí tento úrok byl vrácen.
61. Dále poukázala na § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, byla názoru, že správce daně měl vrátit samotný přeplatek dani, penále a úrok z prodlení do 15 dnů od zrušení platebního výměru dne 12. 3. 2019, tj. do 27. 3. 2019, učinil tak až 4. 4. 2019. Ve stejné lhůtě měl být podle žalobkyně vrácen i úrok z neoprávněného jednání správce daně. Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2019 sice byl tento úrok přiznán, v tomto rozhodnutí jednak bylo datum splatnosti stanoveno do 10. 4. 2019, nicméně doposud nebyl tento úrok vyplacen. Žalobkyně měla za to, že se jedná o vratitelný přeplatek, podle § 155 odst. 5 daňového řádu jí měl být vyplacen bez žádosti, náleží jí proto úrok z tohoto vratitelného přeplatku. V návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, požádala tedy nejen o zaplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ale i o zaplacení úroku za pozdní vrácení úroku z přeplatku zaviněného správcem daně.
62. Správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) dne 19. 12. 2019 pod č. j. 9290982/19/2006-52521-109619 přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z důvodu jeho vrácení po stanovené lhůtě v částce 158.186 Kč. Konstatoval, že částka vratitelného přeplatku ve výši 45.823.495 Kč byla žalobkyni vrácena až 4. 4. 2019, tj. 8 dní po uplynutí lhůty k jeho vrácení podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu. Lhůta skončila dne 27. 3. 2019, za období od 28. 3. do 4. 4. 2019 tak žalobkyni z částky vratitelného přeplatku 45.823.495 Kč náleží úrok z prodlení dle § 155 odst. 5 daňového řádu.
63. Žalobkyně dne 14. 1. 2020 učinila u správce daně podání, v němž shrnula, že správce daně doposud nerozhodl o úroku za pozdní vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně a ani se k tomuto nároku žalobkyně nevyjádřil. Z rozhodnutí ze dne 4. 4. 2019 vyplývá, že měl být tam stanovený úrok z neoprávněného jednání správce daně vrácen dne 10. 4. 2019, byl však vrácen až 10. 12. 2019. Znovu poukázala na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Z něj dovozovala, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu má být i bez žádosti připsán na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů od účinnosti zrušujícího rozhodnutí; naopak úrok z pozdě vráceného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu má být vrácen na žádost daňového subjektu do 30 dnů od žádosti. Podle žalobkyně byl úrok z přeplatku zaviněného správcem daně vrácen pozdě, správce daně byl dle § 155 odst. 5 daňového řádu proto povinen vrátit i úrok za pozdní vrácení tohoto přeplatku.

64. Správce daně dne 13. 2. 2020 rozhodnutím č. j. 942756/20/2006-52521-109619 žalobkyni nepřiznal úrok z vratitelného přeplatku. Poukázal na to, že dle § 254 odst. 3 daňového řádu má být úrok dle tohoto ustanovení toliko předepsán na osobní daňový účet ve lhůtě 15 dnů od zrušení, změny nebo prohlášení rozhodnutí za nicotné. Byl názoru, že měl tedy úrok toliko předepsat do 27. 3. 2019. Byť tak učinil 4. 4. 2019, žalobkyni nijak nepoškodil. Ustanovení upravuje lhůtu k předepsání úroku, nikoliv vrácení z moci úřední. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu lze přeplatek vrátit na základě žádosti, zákon v tomto případě neobsahuje speciální úpravu. Žádost správce daně obdržel dne 28. 11. 2019, úrok vrátil 10. 12. 2012, učinil tak ve lhůtě 30 dní dle § 155 odst. 3 daňového řádu.
65. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala 9. 3. 2020 odvolání, v němž setrvala na dosavadní argumentaci a na dosavadním procesním postoji. Žalovaný dne 4. 8. 2020 pod č. j. 27836/20/5100-41453-711335 podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Setrval na přesvědčení, že žalobkyně měla o úrok z neoprávněného jednání správce daně požádat, což učinila dne 28. 11. 2019, úrok jí byl poukázán dne 10. 12. 2019, tj. ve lhůtě 30 dní podle § 155 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný poté nesouhlasil s tím, že by vůbec mohl vzniknout úrok z pozdě vráceného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně se k této výzvě vyjádřila ještě dne 25. 8. 2020, setrvala na odvolacích námitkách i dosavadním procesním postoji.
66. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, jak byl jeho obsah rekapitulován seshora.
67. Žalobkyně v první řadě namítla, že prvostupňové rozhodnutí se nevypořádalo s (v žalobě konkrétně zmíněnou) předchozí argumentací žalobkyně, je proto nepřezkoumatelné. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný se v některých částech ztotožnil se správcem daně, který se však s jejími argumenty ani nezabýval. Žalovaný pak toto rozhodnutí doodůvodnil, čímž porušil zásadu dvojinstančnosti a žalobkyni připravil o možnost bránit se proti názoru žalovaného.
68. Jak již bylo konstatováno výše, žalobkyně s prvostupňovým rozhodnutím nesouhlasila, podala proti němu odvolání, v průběhu odvolacího řízení ji pak žalovaný dne 4. 8. 2020 pod č. j. 27836/20/5100-41453-711335 podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení.
69. Podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu je odvolací orgán v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, povinen odvolatele před vydáním rozhodnutí seznámit s takovým odlišným právním názorem a umožnit mu, aby se k němu ve

stanovení lhůtě vyjádřil. K důvodům a vhodnosti postupu podle § 115 daňového řádu v daňovém řízení odkazuje městský soud na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52.

70. V projednávané věci se žalobkyně se k výzvě žalovaného ze dne 4. 8. 2020 vyjádřila dne 25. 8. 2020, setrvala na odvolacích námitkách i na svém dosavadním procesním postoji. Názor žalovaného k jejím odvolacím námitkám jí byl tedy znám ještě před vydáním rozhodnutí a právě v důsledku výzvy na něj ještě před vydáním napadeného rozhodnutí mohla účinně reagovat, což také učinila. Takto ještě v rámci daňového řízení bylo žalobkyni dostatečně umožněno reagovat na názor daňových orgánů a mohla tak hájit tak svá práva. Žalovaný v tomto postupu proto neporušil zásadu dvojinstančnosti (kdy aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit – srov. odst. 63 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52).
71. K námitce nepřezkoumatelnosti městský soud konstatuje, že z odvolání je patrné, že žalobkyně z prvostupňového rozhodnutí porozuměla tomu, že jí úrok za prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně nebyl vyplacen a bylo jí i zřejmé, proč takto správce daně rozhodl. Žalobkyně poté s postojem správce daně a později i žalovaného polemizovala. Žalovaný, jak vyplývá z obsahu výzvy a z odůvodnění napadeného rozhodnutí, k odlišnému názoru než správce daně nakonec nespěl. Žalovaný v reakci na odvolací námitky žalobkyně pouze vysvětlil stěžejní postoj orgánů finanční správy ke sporným otázkám. Z napadeného rozhodnutí pak celkově vyplývá, že se žalovaný zkrátka neztotožnil se žalobkyní a s její argumentací. Představil zde ucelený vlastní právní názor, z něhož vyplývají rozhodovací důvody i postoj ke stěžejním námitkám žalobkyně. To, že přitom nepolemizoval se všemi dílčími odvolacími námitkami žalobkyně, neznamená, že by tím zatížil napadené rozhodnutí nesrozumitelnosti či absencí rozhodných důvodů.
72. Městský soud v Praze tedy neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů či nesrozumitelnost a v postupu žalovaného neshledal ani procesní vadu. Další otázkou je správnost úvah žalovaného, ty však budou posouzeny v rámci úvah o meritu věci.
73. Co se týče podstaty sporu, městský soud připomíná, že tu je povinen posoudit s ohledem na právní stav platný v době rozhodování žalovaného, tj. především ve znění daňového řádu účinného do 31. 12. 2020.
74. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

75. Naopak podle § 155 daňového řádu platí, že 1) daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.
76. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.
77. 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.
78. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí, že je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně. Podle odst. 6 citovaného ustanovení za den poukázání vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně. Vratitelný přeplatek poukazuje správce daně v české měně ve výši, v jaké byl evidován, a to bezhotovostním převodem na účet vedený u poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem; v případě bezhotovostního převodu na účet vedený u poskytovatele platebních služeb mimo území států Evropské unie hradí náklady převodu daňový subjekt.
79. Podstata sporu spočívá **a)** v principiální otázce, zda by žalobkyni z jednání správce daně mohl vzniknout úrok za případné pozdní vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně, **b)** zda úrok z neoprávněného jednání správce daně dne 10. 12. 2019 vrátil správce daně žalobkyni včas.
80. K první otázce (týkající se anatocismu tj. dvojitého úročení v daňovém právu) se judikatura správních soudů vyjádřila již opakovaně. Rozhodné závěry shrnuje městský soud následovně.
81. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, doplnil v úvahách „průlomový“ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 2

Afs 148/2017-36, jenž dovedl, že § 254 odst. 1 daňového řádu úročení úroků předpokládá. Zákaz úročení úroků zákonodárce vtělil jen do § 253 odst. 3 daňového řádu, který se však vztahuje k úroku z prodlení (§ 252 daňového řádu), který je povinen platit daňový subjekt, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti [odst. 13 a 14 cit. rozsudku].

82. Úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu vzniká jen za situace, kdy správce daně nebo jiný orgán finanční správy zjistí, že se při vyměření daně dopustil nezákonnosti či nesprávného úředního postupu, a toto pochybení sám přizná (v naprosté většině případů formou rozhodnutí o zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti původního platebního výměru, ale i jinou formou pozdější změny původního rozhodnutí) [odst. 17 cit. rozsudku].
83. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, konstatoval (obdobně též v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41), že tím, že správce daně rozhodnutím 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, 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.
84. Nejvyšší správní soud proto vyložil, že pokud 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 dvojnásobný nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 daňového řádu.
85. I v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42, Nejvyšší správní soud (s odkazem na rozsudek ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51), setrval na názoru, že zákaz anatocismu se v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu neuplatní. Poukázal na to, že judikatura prošla vývojem, kdy v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45 Nejvyšší správní soud vyslovil, že princip zákazu anatocismu, platný tehdy v soukromém právu, je platný i v právu daňovém. Naproti tomu v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, již Nejvyšší správní soud 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. Nejvyšší správní soud proto v rozsudku ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 – 42 ve shodě s rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51) přisvědčil odklonu od dřívějšího názoru právě z nynějšího znění občanského zákoníku, který úroky z úroků připouští, ovšem za výjimečných okolností. K důvodům připuštění anatocismu v daňovém řízení zdůraznil tedy jak proměnu úpravy daňového řízení, tak novou kodifikaci soukromého práva. Ve věci projednávané pod sp. zn. 9 Afs 52/2021 nicméně Nejvyšší správní soud nakonec na zákazu anatocismu setrval – to proto, že v této věci šlo o pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu, přičemž tento úrok má zcela

odlišný účel než úrok podle § 254 daňového řádu. 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. V této věci nešlo tedy o úrok z „protiprávního činu“ správce daně, nýbrž o úrok za období, kdy je v souladu s právem prověřována výše uplatněného nadměrného odpočtu.

86. Městský soud pro úplnost dodává, že na uvedených závěrech, tj. že anatocismus je přípustný v případech prodlení správce daně s předpisem úroku podle § 254 daňového řádu, setrval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020 – 51 (srov. odstavec 22 rozsudku).
87. Z uvedeného vyplývá, že judikatura je ustálená v otázce anatocismu v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za doby účinnosti právní úpravy do 31. 12. 2020, jež je rozhodná i v projednávané věci. Městský soud neshledal důvod k názorovému odklonu od této principiální otázky. Byť žalovaný odlišuje okamžik předepsání a vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně, praktický význam toto rozlišování podle názoru městského soudu nemá význam – pokud v obou případech daňovému subjektu zkrátka není „nová jistina“ vrácena, ač mu náleží, jedná se o postup v rozporu s § 254 odst. 1 daňového řádu. Vycházejí z citovaných závěrů je tedy městský soud toho názoru, že prodléval-li správce daně nejen s předepsáním, ale i s vrácením úroku za neoprávněné jednání správce daně, přičemž tento úrok se již dříve stal novou jistinou *sui generis*, za pozdní předepsání či vrácení (tj. za další protiprávní jednání) tohoto úroku žalobkyni náležel další takový úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.
88. V projednávané věci je poté otázkou, zda správce daně s vrácením úroku za neoprávněné jednání správce daně podle § 254 daňového řádu skutečně byl v prodlení, aby žalobkyni za takové prodlení vznikl nárok na další úrok z neoprávněného jednání.
89. Tato otázka je sporná ze dvou důvodů: jednak proto, zda měl být první úrok vyplacen bez žádosti nebo k žádosti daňového subjektu a jednak proto, že již v rozhodnutí ze dne 4. 4. 2019 sám správce daně uvedl, že částka úroků za neoprávněné jednání bude žalobkyni na její účet (jenž byl v tomto rozhodnutí specifikován) poukázána do 10. 4. 2019.
90. Obecně dle § 254 odst. 3 daňového řádu platí, že 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.
91. Dle obsahu správního spisu správce daně
 - dne 4. 4. 2019 vrátil žalobkyni vratitelný přeplatek v celkové výši 45.823.495 Kč,
 - dne 4. 4. 2019 rozhodnutím přiznal a předepsal úrok ve výši 16.445.428 Kč z neoprávněného jednání správce daně za období zčásti od 24. 8. 2016 a zčásti od 14. 12. 2016 do 4. 4. 2019,
 - dne 10. 12. 2019 vyplatil žalobkyni úrok ve výši 16.445.428 Kč z neoprávněného jednání správce daně,

- dne 19. 12. 2019 dle § 155 odst. 4 daňového řádu předepsal úrok z vratitelného přeplatku za pozdní vrácení vratitelného přeplatku 45.823.495 Kč od 28. 3. 2019 do 4. 4.2019 včetně.
92. Správce daně první úrok sice nepředepsal do 15 dnů od zrušení rozhodnutí, nicméně pozdní přiznání a předepsání prvního úroku žalobkyni kompenzoval tím, že rovnou již první úrok přiznal až do 4. 4. 2019. Samotné pozdní vrácení vratitelného přeplatku 45.823.495 Kč správce daně pak kompenzoval úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu.
 93. Otázkou je, zda byl správce daně (a odkdy) v prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně, když jej sice přiznal 4. 4. 2019, ale vyplatil jej až 10. 12. 2019.
 94. Odpověď na tuto otázku podle názoru městského soudu poskytují ustanovení daňového řádu. Především z ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně má být ve stanovené lhůtě 15 dní předepsán na osobní daňový účet žalobkyně. Dále dle § 254 odst. 4 daňového řádu platí, že 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.
 95. Přeplatkem je dle § 154 odst. 1 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Vratitelným se přeplatek stane podle § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu tehdy, neexistuje-li nedoplatek na dani (i u jiného správce daně), na jehož úhradu by mohl být převeden (k žádosti i bez žádosti daňového subjektu - srov. § 154 odst. 2, 4 a § 155 odst. 1 daňového řádu). Úrok z neoprávněného jednání správce daně takovým vratitelným přeplatkem byl, neboť je nesporné, že jakožto již předepsaný nebyl použitý na úhradu nedoplatku na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně.
 96. Platí tedy podle § 254 odst. 4 daňového řádu, že jestliže v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně vznikne jakýkoliv vratitelný přeplatek ve smyslu definice dle § 154 odst. 1 a 2 daňového řádu, tj. i přeplatek, který vznikl předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně a který nebyl převeden na úhradu nedoplatku, je správce daně jej i bez žádosti povinen ve lhůtě 15 dní vrátit daňovému subjektu. Smysl tohoto ustanovení spatřuje městský soud v tom, aby po „odstranění“ rozhodnutí o stanovení daně nebylo protahováno zadržování (v tu dobu již úročené) částky, což by v konečném důsledku (např. v případě vyčkávání na žádost daňového subjektu) mohlo vést k neprospěchu veřejného rozpočtu.
 97. Vracení vratitelného přeplatku majícího původ v přiznaném úroku dle § 254 daňového řádu, je tedy speciální situace předvídaná zákonem, v níž je k vracení povinen správce daně *ex officio* bez žádosti (srov. § 155 odst. 2 daňového řádu). Jednání, kdy správce daně zadržoval žalobkyni přiznaný a předepsaný úrok z neoprávněného jednání správce daně (ač byl sám povinen jej daňovému subjektu vrátit) tak, že ta s touto částkou nemohla disponovat, nelze pak kvalifikovat jinak, než jako další nezákonné jednání správce daně.
 98. Na tomto závěru nic nemění ani poukaz žalovaného na odst. 19 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, kde kasační soud uvedl, že

nejpozději v této lhůtě (tj. 15 dní dle § 254 odst. 3 daňového řádu) měl „*daňový subjekt mít možnost s touto částkou na osobním daňovém účtu disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani)*“. Nejvyšší správní soud se totiž v citovaném rozsudku nijak detailně nezabýval otázkou, zda vrácení úroků dle § 254 odst. 1 daňového řádu má být provedeno *ex officio* nebo na žádost daňového subjektu, nýbrž opět jen samou podstatou toho, zda při prodlení s předepsáním úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu vznikne nárok i na druhý úrok znovu dle § 254 odst. 1 daňového řádu (Nejvyšší správní soud tomuto názoru přisvědčil a setrval na postoji své vlastní judikatury). V odst. 19 Nejvyšší správní soud pak pouze konstatoval, že ve lhůtě 15 dní dle § 254 odst. 3 daňového řádu má mít daňový subjekt zkrátka možnost disponovat s touto částkou a tedy v návaznosti na to i sám požádat o vrácení. Nic více z citovaného rozsudku podle názoru městského soudu nevyplývá. Ostatně právě to, že je možné obojí, tj. že o předpis úroku může požádat daňový subjekt, jakož i to, že především má být úrok předepsán *ex officio* postupem správce daně uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 (odst. 31-33).

99. V nyní projednávané věci žalobkyně městský soud už přímo posuzoval zákonnost jednání, kdy správce daně jednak sice úrok z neoprávněného jednání nepředepsal včas, ale především částku přiznaného úroku zdržoval od dubna 2019 až do žádosti žalobkyně v listopadu 2019. Z vyložených důvodů je pak městský soud názoru, že správce daně je povinen částku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu povinen lhůtě 15 dní nejen předepsat (§ 254 odst. 3 daňového řádu) ale *ex officio* i vrátit (dle § 254 odst. 4 daňového řádu).
100. Správce daně si podle názoru městského soudu byl vědom toho, že je povinen úrok z neoprávněného jednání správce daně vrátit i sám, když právě v prvostupňovém rozhodnutí uvedl, že tuto částku vrátí na specifikovaný účet žalobkyně do 10. 4. 2019. Je nerozhodné, že tuto skutečnost uvedl správce daně do odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. Rozhodující je, že z rozhodnutí vyplývá vědomí správce daně, že částku přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně je povinen vrátit žalobkyni *ex officio*.
101. Pokud jde o počátek prodlení, zákonná lhůta pro vrácení úroku za neoprávněné jednání správce daně uplynula marně 27. 3. 2019. Za pozdní vrácení vratitelného přeplatku správce daně přiznal kompenzaci do 4. 4. 2019, stejně tak částku prvního úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu navýšil o částku od 28. 3. 2019 do 4. 4. 2019. Od 5. 4. 2019 však správce daně zdržoval částku přiznaného úroku z neoprávněného jednání jak po uplynutí zákonné lhůty 15 dní, tak bez příslušné kompenzace úrokem za zdržování této částky. Doba prodlení správce daně v zdržování vyplacení předepsané částky úroků tak podle názoru městského soudu počala běžet dne 28. 3. 2019, bez jakékoliv kompenzace zdržování úroků je žalobkyně od 5. 4. 2019.

VIII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

102. Městský soud vycházející z citované judikatury správních soudů celkově nepřisvědčil žalovanému v tom, že by se v projednávané věci měl uplatnit zákaz anatocismu, ani v tom, že pro vznik je rozhodující včasné předepsání a nikoliv faktické vrácení částky úroku. Rovněž s žalovaným nesouhlasí v tom, že takový druhý úrok nelze odvozovat od

prvotního protiprávního činu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Městský soud je toho názoru, že správce daně je *ex officio* i bez žádosti povinen vrátit úrok za neoprávněné jednání správce daně dle § 254 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 4 daňového řádu ve lhůtě 15 dní ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Od 28. 3. 2019 je správce daně v prodlení s vrácením úroku za neoprávněné jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu, bez kompenzace za toto prodlení je žalobkyně od 5. 4. 2019.

103. Městský soud žalobu shledal důvodnou, napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (srov. § 78 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, jak jej shrnul městský soud v předchozím bodu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.)

104. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

105. Žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení proti procesně neúspěšnému žalovanému. Náklady řízení představují jednak částku 3 000 Kč za soudní poplatek zaplacený z podané žaloby a odměnu za zastoupení specializovaným zástupcem – daňovým poradcem - podle § 35 odst. 2 s. ř. s. Soud žalobkyni přiznal odměnu za 5 úkonů právní služby (příprava a převzetí, podání žaloby, vyjádření k věci ze dnů 15. 10. 2021, 8. 12. 2021, účast na jednání dne 31. 5. 2022 - § 7, 9, 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve znění pozdějších předpisů) po 3 100 Kč a 5x režijní paušál po 300 Kč. K této částce pak byla připočtena daň z přidané hodnoty (3.570 Kč), kdy zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem této daně. Celkem odměna za zastoupení představuje částku 23.570 Kč. K náhradě nákladů stanovil žalovanému přiměřenou lhůtu.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, 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.

V Praze dne 31. května 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu