



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **LOSL s.r.o.**, IČO 25103245,  
sídlem Dukelských hrdinů 2585, Rakovník,  
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.,  
IČO 26879441, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín,

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,  
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2022, č. j. 34175/22/2121-50522-209764,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. 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.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž

žalovaný zamítl její námitku proti vyrozumění o daňovém nedoplatku ze dne 6. 12. 2021, č. j. 4920402/21/2121-50522-209764.

2. Tímto vyrozuměním žalovaný žalobkyni informoval, že na její osobní účet příslušenství daní předepsal předpis neoprávněně přiznaného úroku v částce celkem 20 634 Kč. Na úhradu vzniklého nedoplatku byl použit přeplatek evidovaný na dani z přidané hodnoty. Žalovaný uvedl, že žalobkyni dne 9. 8. 2021 pod č. j. 3923550/21/2121-50522-209764 vyrozuměl o výši úroku z nesprávně stanovené daně (úroku ze zadržného odpočtu daně z přidané hodnoty za únor 2017) ve výši celkem 20 634 Kč. Při výpočtu a předpisu úroku z pozdě předepsaného úroku ze zadržného odpočtu žalovaný postupoval analogicky dle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51 (dále též „rozsudek *Elektrárna Opatovice, a. s.*“). Přiznání úroku však bylo v rozporu s právním názorem následně vysloveným v rozsudku NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42 (dále též „rozsudek *ERAMENT Trading s.r.o.*“).

### Obsah podání účastníků

3. Žalobkyně v žalobě uvádí, že dne 24. 4. 2017 u ní byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2017, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 4 070 015 Kč. Po provedeném dokazování jí správce daně vrátil odpočet daně a přiznal úrok ze zadržného nadměrného odpočtu. Na základě jejího odvolání došlo k částečné revizi výše úroku (proti tomuto rozhodnutí podala žalobu vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 43 Af 9/2021). Žalobkyně s odkazem na rozsudek *Elektrárna Opatovice, a. s.*, požádala o vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu z částky rozdílu mezi původně přiznanou výší úroku ze zadržného nadměrného odpočtu a výší úroku přiznaného v odvolání. Žalovaný jí vyhověl a dne 9. 8. 2021 vydal vyrozumění o výši úroku, kterým jí přiznal úroky ve výši celkem 20 634 Kč. Vyrozuměním ze dne 6. 12. 2021 jí žalovaný s odkazem na rozsudek *ERAMENT Trading s.r.o.* sdělil, že původně vyplacený úrok neuznává a předepisuje jí nedoplatek na osobní daňový účet. Žalobkyně uplatnila námitku, o níž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
4. Žalobkyně namítá, že jí vznikl nárok na úrok dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Úrok ze zadržného nadměrného odpočtu jí byl přiznán a vyplacen v nižší výši, než která jí měla být *ex lege* vyplacena. Rozdíl mezi původně přiznanou a novou výší vykrytalizoval v samostatnou jistinu daňového přeplatku, který jí nebyl přiznán a jehož nevyplacení vede k úročení této částky dle § 254 daňového řádu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z neoprávněně stanovené daně vzniká ze zákona. Jelikož došlo ke změně rozhodnutí, vznikl jí ve smyslu § 254 daňového řádu nárok na výplatu úroků. Skutečnost, že rozsudek *Elektrárna Opatovice, a. s.*, řešil odlišnou věc, nebrání přiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Žalobkyně poukazuje zejména na body 17 až 19 tohoto rozsudku. Dále odkazuje na závěry rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 (dále jen „rozsudek *Ing. J. J.*“), body 34 až 38. Rozsudek *ERAMENT Trading s.r.o.*, na který odkázal žalovaný, dle žalobkyně řešil skutkově odlišnou věc. NSS rozhodoval otázku, zda v případě, kdy dojde k nesprávnému stanovení úroku a ten je dodatečně stanoven, náleží daňovému subjektu úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS poukázal na rozdíl mezi úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu a § 254 daňového řádu. Dovodil, že úrok z vratitelného přeplatku nelze použít, neboť se materiálně jedná o jiný druh kompenzace. Meritem věci

nebyla otázka řešená v rozsudcích *Elektrárna Opatovice, a. s.*, a *Ing. J. J.*, tedy otázka úročení jistiny, která vznikla z nesprávně vyplaceného úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu ve smyslu § 254a daňového řádu. Právě závěry těchto rozsudků dopadají dle žalobkyně na nyní posuzovanou věc.

5. Dále žalobkyně namítá nezákonný postup žalovaného v souvislosti s vydáním vyrozumění. Ten spatřuje v absenci poučení o možnosti podat opravné prostředky a zejména v absenci přezkumného řízení ve vztahu k vyrozumění o výši úroků z nesprávného stanovení daně ze dne 9. 8. 2021. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že nebylo třeba zahájit přezkumné řízení, neboť se nejednalo o rozhodnutí. Každý zápis na osobní daňový účet vyžaduje podklad dle § 150 odst. 1 a 2 daňového řádu. Těmito doklady mohou být dle § 149 odst. 4 daňového řádu předpisné doklady, odpisné doklady, platební doklady nebo opravné doklady. Správce daně nemůže předepisovat na osobní daňový účet jakýkoli záznam, aniž by k tomu měl konkrétní podklad. Žalovaný na osobní daňový účet předepsal úrok dle § 254 daňového řádu na základě vyrozumění o úrocích. Tím žalobkyni vznikl přeplatek. Následně nebylo zahájeno žádné řízení a žalobkyni nebyl předložen žádný formalizovaný úkon, jímž by došlo ke zrušení vyrozumění o úrocích. Není tak patrné, na základě čeho došlo ke zrušení vyrozumění. Na osobní daňový účet nelze dle žalobkyně předepsat skutečnost ovlivňující daňovou povinnost, aniž by tak bylo učiněno na základě rozhodnutí. Žalobkyně se domnívá, že vyrozumění o úrocích z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu je nutné posoudit po materiální stránce jako rozhodnutí dle § 101 odst. 1 daňového řádu, kterým se přiznává právo. Rozhodnutí lze přezkoumat dle § 121 odst. 1 daňového řádu. Pokud nebylo titulem pro evidenci přeplatku v podobě úroku dle § 254 daňového řádu vyrozumění o úrocích, musela být podkladem jiná listina, která musí mít povahu rozhodnutí. Žádná jiná listina jí nebyla předestřena a nebyla předmětem přezkumného řízení. Dle názoru žalobkyně nelze akceptovat postup žalovaného, který neprovedl přezkumné řízení a svévolně zaevidoval do evidence daní nedoplatek, aniž se žalobkyně mohla k jeho vzniku vyjádřit. Stejně jako při vzniku přeplatku musí mít podklad pro vznik nedoplatku formu rozhodnutí. Nedoplatkem se rozumí daň, u níž uběhla splatnost, a je tedy automaticky vymahatelný. Žalobkyni měla být dána možnost reagovat na úvahy správce daně a na možný budoucí vznik nedoplatku se ekonomicky připravit, což se nestalo. Tím bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně trvá na tom, že nejprve mělo být zahájeno přezkumné řízení, v jehož rámci měla mít právo se k úvahám žalovaného před vznikem nedoplatku vyjádřit. I pokud by nepodléhalo přezkumnému řízení vyrozumění o úroku, podklad, kterým byl úrok dle § 254 daňového řádu zaevidován na osobní daňový účet, takovému řízení podléhal.
6. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na napadené rozhodnutí. Trvá na svém názoru, že žalobkyně nemá právní nárok na přiznání úroku z úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu. Má za to, že správně aplikoval závěry rozsudku *ERAMENT Trading s.r.o.* V obou případech jde o úrok z pozdě přiznaného úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu. NSS dospěl k závěru, že úrok z pozdě přiznaného úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu nelze přiznat, neboť důvodem vzniku jistiny není protiprávní jednání správce daně. Ústavní stížnost proti rozsudku *ERAMENT Trading s.r.o.* byla odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 4. 1. 2022, sp. zn. I. ÚS 3152/21, podle něhož se NSS otázkou anatocismu řádně zabýval, rozhodnutí řádně odůvodnil a stran ústavněprávního přezkumu mu není čeho vytknout. Rozsudky, na

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

kteří odkazuje žalobkyně, nelze s ohledem na odlišnou skutkovou podstatu v této věci aplikovat, neboť podkladem pro vznik úroku byl pozdě přiznaný úrok dle § 254 daňového řádu.

7. Žalovaný s odkazem na § 149 odst. 1 a § 3 daňového řádu uvádí, že daňový řád nepodmiňuje předpis údajů na osobní daňový účet existencí rozhodnutí správce daně. Úrok dle § 254 daňového řádu vzniká přímo ze zákona, nikoli rozhodnutím správce daně. Veškeré údaje na osobním daňovém účtu žalobkyně jsou evidovány v souladu s § 149 odst. 4 daňového řádu v podobě předpisných-odpisných vět na základě předpisných-odpisných poukazů. Úrok z nesprávně stanovené daně byl po technické stránce předepsán postupem souladným s daňovým řádem. Právní titul se však ukázal nesprávný. K nápravě stavu žalovaný na osobní daňový účet zaevidoval rovněž postupem dle § 149 odst. 4 daňového řádu předpis ve výši neoprávněně přiznaného úroku.
8. Žalovaný uvádí, že vyrozumění o výši úroků nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. K vydání rozhodnutí dochází až v případě uplatnění námítky proti vyrozumění. K tomu odkazuje na § 251a odst. 3 a 4 daňového řádu a důvodovou zprávu k bodu 128 (§ 251a až § 251d) zákona č. 283/2020 Sb. Žalobkyně měla možnost na úvahy správce daně reagovat v návaznosti na vyrozumění o daňovém nedoplatku. Předpokladem přezkumného řízení dle § 121 a násl. daňového řádu je existence rozhodnutí, jehož zákonnost se přezkoumává. Vzhledem k neexistenci rozhodnutí nelze ustanovení daňového řádu o přezkumném řízení použít. Žalovaný souhlasí s námitkou žalobkyně týkající se absence poučení ve vyrozumění o daňovém nedoplatku. Tímto formálním pochybením nicméně nebyla žalobkyně zkrácena na právech. Žalovaný reakci žalobkyně, která byla zastoupena profesionálem v oboru daňového poradenství, posoudil jako námitku a rozhodl o ní v souladu s § 159 odst. 3 daňového řádu napadeným rozhodnutím.

#### **Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu**

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a žalobkyně na výzvu soudu nevyjádřila nesouhlas, a tudíž se má za to, že s ním souhlasí (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Vady, k nimž byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

#### **Zjištění vycházející z obsahu správního spisu**

10. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 20. 3. 2017 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2017, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 4 070 015 Kč. Dne 24. 4. 2017 u ní byla zahájena daňová kontrola, na jejímž základě jí byl platebním výměrem ze dne 5. 3. 2020 vyměřen nadměrný odpočet v tvrzené výši, který jí byl vyplacen dne 6. 3. 2020.
11. Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 3. 2020 žalobkyni dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 přiznal úrok z vyměřeného daňového odpočtu na DPH za zdaňovací období únor 2017 ve výši 221 917 Kč, který byl žalobkyni vyplacen dne 11. 3. 2020. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 4. 2. 2021 změnilo rozhodnutí

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

žalovaného tak, že se žalobkyni přiznává úrok z vyměřeného daňového odpočtu na DPH za zdaňovací období únor 2017 v celkové výši 379 789 Kč. Úrok stanovilo dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 za období od 1. 6. 2017 do 30. 6. 2017 a dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 za období od 1. 7. 2017 do 6. 3. 2020.

12. Žalobkyně podáním ze dne 6. 5. 2021 požádala o úhradu úroku z nesprávně stanovené daně v částce odpovídající nově stanovenému úroku Odvolacím finančním ředitelstvím dle § 254 daňového řádu ve znění pozdějších předpisů. S odkazem na rozsudek *Elektrárna Opatovice, a. s.*, uvedla, že úrok z neoprávněného jednání správce daně a zadržného nadměrného odpočtu představuje samostatnou jistinu, kterou je třeba úročit dle § 254 daňového řádu, pokud je stanovena v rozporu se zákonem. Vyrozměním ze dne 9. 8. 2021 žalovaný žalobkyni vyrozuměl o výši úroku z nesprávně stanovené daně (úroku). Konstatoval, že úrok ve výši 157 872 Kč dle rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 2. 2021 byl žalobkyni předepsán dne 12. 2. 2021 a vyplacen dne 15. 2. 2021. S odkazem na judikaturu NSS (rozsudky ve věci *Ing. J. J., Elektrárna Opatovice, a. s.*, a rozsudek ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, *Plzeňská teplárenská, a.s.*) konstatoval, že byly splněny podmínky pro vznik úroku dle § 254 daňového řádu ve znění pozdějších předpisů, a proto žalobkyni předepsal do evidence úroky z nesprávně stanovené daně (úrok z úroku) od 20. 3. 2020 do 12. 2. 2021 z částky 157 872 Kč ve výši 19 935 Kč a za období od 1. 3. 2021 do 2. 8. 2021 z částky 19 935 Kč ve výši 699 Kč.
13. Vyrozměním ze dne 6. 12. 2021 žalovaný vyrozuměl žalobkyni o daňovém nedoplatku. Uvedl, že částky 19 935 Kč a 699 Kč byly žalobkyni předepsány na její osobní účet příslušenství daní a vyplaceny dne 10. 8. 2021 v rozporu s názorem NSS vysloveným v rozsudku *ERAMENT Trading s. r. o.* Informoval žalobkyni, že k nápravě stavu nesouladného s právním názorem NSS předepsal na její osobní účet příslušenství daní předpis ve výši neoprávněně přiznaného úroku ve výši 20 634 Kč. Tím vznikl na tomto účtu nedoplatek, na jehož úhradu byl použit přeplatek evidovaný na dani z přidané hodnoty dle § 154 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně v reakci na vyrozumění o daňovém nedoplatku ze dne 8. 12. 2021 obdobně jako v žalobě namítla, že žalovaný nesprávně interpretoval závěry rozsudku NSS ve věci *ERAMENT Trading s. r. o.* Dále namítla, že ve věci neproběhlo řízení, v němž by došlo ke zrušení rozhodnutí o přiznání úroku. Žalovaný posoudil podání žalobkyně jako námitku, o níž rozhodl napadeným rozhodnutím. V něm konstatoval, že stejně jako v rozsudku *ERAMENT Trading s. r. o.* se jedná o přiznání úroku z pozdě přiznaného úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, který dle NSS nelze přiznat, neboť důvodem vzniku jistiny není protiprávní jednání správce daně. Žalobkyně byla o úroku z úroku z daňového odpočtu vyrozuměna dle § 251a odst. 3 daňového řádu vyrozuměním ze dne 9. 8. 2021, které není rozhodnutím. S ohledem na neexistenci rozhodnutí o přiznání úroku je vyloučen postup dle § 121 a násl. daňového řádu. Ke sdělení, že žalobkyni úrok nenáleží, žalovaný zvolil stejnou formu, kterou byla žalobkyně informována o předpisu přiznaného úroku. Absence poučení o možnosti podat námitku proti úkonu žalovaného nezpůsobila nezákonnost předpisu na účtu příslušenství.

#### Posouzení věci soudem

14. Žalobkyně se domnívá, že jí kromě nadměrného odpočtu na DPH za rok 2017 a úroku ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH náleží dle § 254 daňového řádu též úrok z úroku

ze zadržování nadměrného odpočtu, který jí byl přiznán na základě odvolání rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství.

15. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že na daný případ lze plně aplikovat závěry rozsudku *ERAMENT Trading s. r. o.*, od nichž neshledal důvod se odchýlit. V tomto rozsudku NSS shrnul vývoj judikatury týkající se možnosti přiznání úroku z úroku. Ta byla původně k této možnosti zcela odmítavá. V rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, NSS s ohledem na požadavek bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu uvedl, že princip zákazu anatocismu platný tehdy v soukromém právu je platný i v právu daňovém. Tyto závěry však byly vysloveny ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků v návaznosti na tehdejší civilněprávní úpravu. V daňovém řádu byl anatocismus výslovně upraven pouze vůči úrokům z prodlení daňového subjektu. V rozsudku ve věci *Ing. J. J.*, na který poukazuje žalobkyně, NSS připustil, že je možno přiznat úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu, jelikož nejde o pravý úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku, neboť částka prvotního úroku „vykryštalizovala“, je dána pevnou částkou a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. NSS se pokusil napětí mezi výše uvedenými rozsudky překlenout v rozsudku ve věci *Elektrárny Opatovice, a. s.* Konstatoval, že „*zákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít.*“ V posuzované věci se rovněž jednalo o úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu. NSS připustil, že úrok z protiprávního jednání správce daně se může stát novou jistinou *sui generis*, jež je dále úročena. Prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu, čímž se pokryje celá doba neoprávněného jednání. Pokud správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely daňovému subjektu (původní jistina a prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže dvojí nesprávný postup kompenzovat předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 daňového řádu.
16. NSS v rozsudku *ERAMENT Trading s. r. o.* zdůraznil, že desátý senát ve věci *Elektrárny Opatovice, a. s.*, vyšel ze znění občanského zákoníku, který sice úroky z úroku připouští, avšak pouze za výjimečných okolností. Přípustnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 občanského zákoníku je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle [§ 254 daňového řádu](#). Úvahy vyslovené ve vztahu k úroku ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle [§ 155](#) odst. 5 daňového řádu. Poukázal na to, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle [§ 155](#) odst. 5 daňového řádu má zcela odlišný účel než úrok podle § 254. 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 (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, 9 Afs 298/2018-24). Dospěl k závěru, že ve vztahu k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty se uplatní obecný zákaz anatocismu. Konstatoval, že „[p]aralelu s [§ 1806 občanského zákoníku](#) zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci [§ 1806 občanského](#)

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

*zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny [...] Zatímco tak přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má oporu v analogii iuris s občanským zákoníkem, přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu. Nepřiznáním takových úroků z úroků dochází k naplnění obecného zákazu anaticismu, neboť slovy rozsudku čj. [10 Afs 382/2020-51](#) nemá v projednávané věci popření tohoto starého principu oporu v literě zákona či jeho vnitřní systematice pro určitý okruh věcí.“* Poznamenal, že nebyla splněna ani hypotéza § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020: „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, [...]“.

17. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.
18. Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
19. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2021, 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.
20. Úrok z nesprávně stanovené daně nahradil s účinností od 1. 1. 2021 úrok z neoprávněného jednání daně. Nárok na úrok vznikne daňovému subjektu v případě, že jím došlo k úhradě nezákonně stanovené daně, případně že mu byl nezákonně stanoven nižší daňový odpočet, resp. že byla uhrazena daň na základě zajišťovacího příkazu, který byl nezákonný či nicotný.
21. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, že jí vznikl dle § 254 odst. 1 daňového řádu nárok na úrok z části úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, který jí byl přiznán dle § 254a a § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 2. 2021. Z výše uvedeného vyplývá, že další úročení úroků bylo judikaturou NSS připuštěno pouze v případě, kdy důvodem vzniku prvotního úroku bylo nezákonné jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Jak zdůraznil NSS ve výše citovaném rozsudku, pro analogickou aplikaci § 1806 občanského zákoníku je rozhodující důvod vzniku jistiny, nikoli případné protiprávní nevrácení prvotního úroku. Přiznání

úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá ani po 1. 1. 2021 oporu v zákoně. Předpoklady vzniku úroku tak, jak jsou vymezeny v § 254 odst. 1 daňového řádu, nebyly splněny. Ani judikatura nedovodila, že by měl být úrokem z nesprávně stanovené daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, resp. úrokem z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, úročen úrok ze zadržného nadměrného odpočtu. Rozsudky *Ing. J. J. a Elektrárna Opatovice, a. s.*, na které odkázala žalobkyně, se týkaly úroku z úroku dle § 254 daňového řádu. Judikatura ve vztahu k § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 dovodila, že *částka, která byla daňovým subjektem uhrazena* ve smyslu tohoto ustanovení, zahrnovala i částku nadměrného odpočtu, která mu nebyla v důsledku nezákonného postupu správce daně vyplacena (viz rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29). To se promítlo i v novém znění § 254 daňového řádu. Z judikatury neplyne, že by bylo nutné vykládat § 254 odst. 1 daňového řádu tak, že částka daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, má zahrnovat úrok z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, který mu nebyl v rozporu se zákonem vyplacen, a prolomit obecný zákaz anatocismu ve vztahu k tomuto úroku. První žalobní bod tedy není důvodný.

22. K námitce chybějícího poučení o možnosti uplatnit opravné prostředky soud uvádí, že žalobkyně pouze opakuje své námitky ze správního řízení, aniž by reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož absence poučení by mohla mít vliv na včasnost námitky, nikoli na zákonnost vlastního úkonu správce daně. Žalobkyně ani v žalobě netvrdí, jak byla dotčena na právech, jestliže námitku podala a žalovaný o ní rozhodl dle § 159 odst. 3 daňového řádu. Ačkoli žalobkyně měla být ve vyrozumění správce daně poučena o možnosti uplatnit námitku dle § 159 odst. 1 daňového řádu, absence poučení ve vyrozumění o možnosti podat námitku neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o námitce. Žalobní bod tedy není důvodný.
23. Soud souhlasí s názorem žalovaného, že vyrozumění o úrocích z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu není rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Právní úprava postupu správce daně v souvislosti s úrokem z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu je obdobná jako právní úprava ve vztahu k § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Vznik úroku závisí toliko na splnění zákonných podmínek pro jeho vznik. Daňový řád pro postup správce daně nestanovil formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Předpokládá toliko faktický postup správce daně a nestanoví povinnost správce daně vydat deklaratorní rozhodnutí o úroku z nesprávně stanovené daně. Podle § 251a odst. 3 daňového řádu správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik. Pro „vyrozumění“ daňový řád nestanoví žádnou formu, pouze vymezuje, že musí jít o vhodný způsob (§ 153 odst. 3 daňového řádu). Písemný výstup informující daňový subjekt o předepsání úroku není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 a násl. s. ř. s. Daňový řád současně upravuje prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „zprocesnění“ postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Tím je námitka podle § 251a odst. 4 daňového řádu (§ 254 odst. 5 daňového ve znění účinném do 31. 12. 2020), o níž je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti němuž se lze bránit žalobou ve správním soudnictví podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudky NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, ze

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. N.

dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016-38, ze dne 16. 10. 2020, č. j. 3 Afs 402/2019-49, či ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 198/2020-20). Z výše uvedeného vyplývá, že předepsání ze zákona vzniklých úroků na osobní daňový účet daňového subjektu nevyžaduje (deklaratorní) rozhodnutí správce daně. Ustanovení § 149 odst. 4 daňového řádu upravuje pouze způsob vedení evidence daní. Změny údajů v evidenci se provádí na základě zde taxativně vyjmenovaných dokladů potvrzených úřední osobou, čímž je zajištěna průkaznost evidence. Tyto doklady slouží pouze pro vedení evidence. Nejsou právním důvodem vzniku daně (jejího příslušenství) a nejsou rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Jak bylo výše uvedeno, úrok dle § 254 daňového řádu vzniká při splnění zákonných podmínek ze zákona, přičemž daňový subjekt je o úroku pouze neformálním způsobem vyrozuměn a deklaratorní rozhodnutí se nevydává. Nelze tedy souhlasit s žalobkyní, že titulem pro evidenci přeplatku v podobě úroku dle § 254 daňového řádu musela být listina, která měla povahu rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k úroku z úroku, o němž byl žalobce vyrozuměn vyrozuměním ze dne 9. 8. 2021, nebylo vydáno rozhodnutí dle § 101 daňového řádu, nebylo možné nařídit přezkoumání rozhodnutí dle § 121 a násl. daňového řádu. Soud souhlasí s žalovaným, že předpokladem přezkumného řízení dle daňového řádu je existence rozhodnutí. Námitka žalobkyně, že mělo být nejprve zahájeno přezkumné řízení, tedy není důvodná. Žalobkyně mohla uplatnit námitku a k otázce úroku se vyjádřit, což též v podání ze dne 8. 12. 2021 učinila, a správce daně o námitce rozhodl. Žalobkyni tak bylo umožněno uplatnit svá práva stanoveným postupem u správce daně a při nesouhlasu s rozhodnutím o námitce podat žalobu proti rozhodnutí. Žalobní bod není důvodný.

#### **Závěr a náklady řízení**

24. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žalobní body důvodné a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

#### **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). Případně-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 24. června 2022

**Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.**  
předseda senátu