



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **St.Kynzl, spol. s r. o.**, IČO 02469545, sídlem Havelská 494/31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. února 2019 č. j. 8752/19/5100-41456-711994, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. července 2022 č. j. 10 Af 23/2019-53,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. července 2022 č. j. 10 Af 23/2019-53 **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení případu**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. září 2017 platební výměr č. j. 7194874/17/2001-52522-109122, kterým žalobkyni vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty (DPH) ve výši 201 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že žalobkyně byla tři dny (od 2. do 4. února 2015) v prodlení s úhradou části splatné DPH ve výši 173 948 Kč za zdaňovací období prosinec 2014.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyhověl a rozsudkem označeným v návěti zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalovaný měl při stanovení částky opožděně uhrazené daně vzít v úvahu úrok z vratitelného přeplatku (z opožděně vráceného nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období květen a červenec

2014) ve výši 2 083,48 Kč, který existoval na daňovém účtu žalobkyně ke stejnému dni jako nedoplatek DPH (4. února 2015) a byl připsán na její osobní daňový účet dříve (19. června 2017), než bylo rozhodnuto o úroku z prodlení (25. září 2017). Na tom nic nemění ani skutečnost, že v době vydání platebního výměru již přeplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně evidován nebyl, protože jej správce daně vyplatil žalobkyni, místo aby jej započítal na splnění daňové povinnosti žalobkyně. Základem pro výpočet úroku z prodlení proto měla být částka 171 917,52 Kč a úrok z prodlení činil pouze 199 Kč, byl tedy nižší než 200 Kč, pročež neměl být vůbec předepsán.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítal, že úrok z pozdě vráceného přeplatku se stává přeplatkem až v okamžiku, kdy je předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu, a že v souladu s ustálenou judikaturou lze při výpočtu úroku z prodlení zohlednit pouze existující přeplatek na osobním daňovém účtu (disponibilní vratitelný přeplatek). Úrok z pozdě vráceného přeplatku se na osobní daňový účet předepisuje ve lhůtě 15 dnů od pozdního vrácení přeplatku. Dokud není přeplatek vrácen, nemůže být úrok z vratitelného přeplatku evidován na osobním daňovém účtu, a nelze jej proto ani zohlednit při výpočtu úroku z prodlení. V době, kdy byla žalobkyně v prodlení s úhradou DPH, jí průběžně vznikl nárok na přiznání úroku z vratitelného přeplatku, který však dosud nebyl předepsán na jejím osobním daňovém účtu. Tvzení městského soudu, že částka 2 030,48 Kč existovala ke dni 4. února 2015 na osobním daňovém účtu žalobkyně coby disponibilní přeplatek, je tedy nesprávné a nezákonné. I nadměrný odpočet lze při výpočtu úroku z prodlení zohlednit až od okamžiku jeho vyměření, což je dle názoru stěžovatele obdobná situace (rozhodné je předepsání daňové povinnosti na osobní daňový účet, nikoli její samotná existence). Úrok z vratitelného přeplatku byl na osobní daňový účet bezpochyby předepsán až dne 19. června 2017, tedy dlouho poté, co byla žalobkyně v prodlení z úhradou DPH. Úrok z vratitelného přeplatku není na osobní daňový účet předepisován průběžně každý den úročení, nýbrž až v zákonem stanoveném okamžiku. Ostatně ani skutečnost, že žalobkyni vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení, neznamená, že by tento úrok mohl být bez dalšího zohledněn při správě daní, musí být nejprve předepsán na osobní daňový účet. Městský soud navíc zohlednil výši úroku z pozdě vráceného přeplatku k poslednímu dni prodlení, tedy v nejvyšší možné výši, aniž vzal v úvahu, že není v čase konstantní, a aniž svůj postup řádně zdůvodnil. V projednávané věci je odchylka zanedbatelná, v případě delšího prodlení a úročení vyššího přeplatku by se však musel zohlednit podstatně vyšší úrok z pozdě vráceného přeplatku, než jaký daňovému subjektu v jednotlivých dnech prodlení fakticky náležel, což představuje zásadní trhlinu v závěrech městského soudu. Stěžovatel dále upozornil, že pro výši úroku je rozhodující stav osobního daňového účtu v průběhu prodlení s úhradou určité daňové povinnosti a případné pozdější zaevidování jakékoli vratky nemůže mít na výši úroku vliv (může ovlivnit toliko úhradu úroku, nikoli však úhradu již dříve uhrazené jistiny). Existence přeplatku ke dni vydání platebního výměru je tudíž zcela irelevantní.

[4] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

pokračování

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[6] Pro projednávaný případ je rozhodné znění zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinné do 31. prosince 2020. Pokud nebude uvedeno jinak, odkazuje Nejvyšší správní soud právě na toto znění.

[7] Z § 252 daňového řádu vyplývá, že *daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li daň nejpozději v den její splatnosti* (odst. 1). *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí* (odst. 2). *Správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu* (odst. 6).

[8] Podle § 253 odst. 1 daňového řádu se úrok z prodlení *nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč*.

[9] Dle názoru žalobkyně, k níž se v tomto směru přiklonil i městský soud, měl stěžovatel od části DPH za prosinec 2014, s jejíž úhradou byla žalobkyně v prodlení, odečíst úrok z vratitelného přeplatku (z nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období květen a červenec 2014), na který žalobkyni vznikal nárok (též) v době, kdy byla v prodlení. Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelem, že k takovému postupu nebyl důvod.

[10] V první řadě je třeba uvést, že městský soud úrok z vratitelného přeplatku zcela nesprávně označil za přeplatek (bod 48 napadeného rozsudku), respektive za disponibilní přeplatek (tamtéž, bod 49). Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem *částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*. Osobní daňový účet se přitom vede *pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatně osobní daňové účty* (§ 149 odst. 2 daňového řádu).

[11] Ze spisu nevyplývá, že by správce daně rozčlenil evidenci DPH žalobkyně na několik částí. Lze proto vycházet z toho, že žalobkyně měla pro DPH vedený pouze jeden daňový účet. Pokud by se na tomto účtu vyskytl úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu DPH) v době, kdy byla žalobkyně v prodlení s úhradou části DPH za prosinec 2014, která tento úrok převyšovala (což není sporné), nemohl by se z něj stát přeplatek. Úrok z vratitelného přeplatku by se zaevidoval jako vratka (snížení příjmu veřejného rozpočtu, § 2 odst. 1 daňového řádu) na kreditní stranu osobního daňového účtu, kterou by však stále převyšovala strana debetní (neuhrazená DPH).

Žalobkyně by tudíž na osobním daňovém účtu k DPH nadále neměla žádný přeplatek, pouze by se snížil evidovaný nedoplatek DPH za prosinec 2014.

[12] Přeplatek vzniká teprve ve chvíli, kdy je na konkrétním osobním daňovém účtu kladný rozdíl mezi částkami na kreditní a debetní straně. V takové chvíli lze přeplatek použít na úhradu nedoplatků téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu či nedoplatku u jiného správce daně (§ 154 odst. 2 a 4 daňového řádu; jako tomu bylo v případech řešených rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. října 2009 č. j. 8 Afs 1/2009-109 či ze dne 15. ledna 2021 č. j. 5 Afs 292/2019-30), popřípadě na žádost daňového subjektu též na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu (§ 155 odst. 1 daňového řádu). Dle názoru městského soudu však měl stěžovatel použít úrok z vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku na *témže* osobním daňovém účtu žalobkyně (účtu pro DPH). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, v takovém případě nelze uvažovat o vzniku přeplatku ve smyslu § 154 daňového řádu, nýbrž jednoduše o „započtení“ vratky (úroku z vratitelného přeplatku) existující na kreditní straně osobního daňového účtu na nedoplatek evidovaný na debetní straně osobního daňového účtu.

[13] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že úrok z nadměrného odpočtu nebylo možné v době, kdy byla žalobkyně v prodlení s úhradou DPH za prosinec 2014, vůbec použít k úhradě tohoto daňového nedoplatku, protože úrok z vratitelného přeplatku ještě nebyl předepsán a evidován na osobním daňovém účtu.

[14] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí, že poukáže-li správce daně vratitelný přeplatek (v tomto případě nadměrný odpočet DPH) po stanovené lhůtě (k tomu srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2013 č. j. 7 Aps 3/2013-32, *Kordárna*), *náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč.*

[15] Nárok na úrok z vratitelného přeplatku sice daňovému subjektu vyplývá přímo se zákona, jeho existence a výše je však často předmětem sporu, a proto je správce daně povinen vydat o něm (deklaratorní) rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2017 č. j. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS). O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 věta čtvrtá daňového řádu) a předepíše jej na osobní daňový účet daňového subjektu ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku (§ 254 odst. 3 daňového řádu, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017 č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS).

[16] Z uvedeného je zřejmé, že úrok z vratitelného přeplatku vzniká jako pohledávka daňového subjektu vůči státu a předepisuje se na osobní daňový účet v zákonem stanovené lhůtě až po vrácení vratitelného přeplatku (v tomto případě nadměrného odpočtu DPH), kdy je také určena jeho definitivní výše. Teprve v tomto okamžiku jej lze použít pro úhradu nedoplatku na dani. V projednávaném případě byly žalobkyni nadměrné odpočty za květen a červenec 2014 vráceny dne 9. února 2017 a úrok z vratitelného přeplatku předepsán na její osobní daňový účet dne 19. června 2017 (jak shodně uvádějí účastníci

pokračování

řízení i městský soud), tedy dva roky po skončení jejího prodlení s úhradou DPH za prosinec 2014. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem, že úrok z vratitelného přeplatku nemohl mít žádný vliv na výši neuhrazené daně (a tím pádem ani na výši úroku z prodlení).

[17] V tomto směru je zcela irelevantní, že byl úrok z vratitelného přeplatku předepsán na osobní daňový účet žalobkyně ještě před vydáním platebního výměru na úrok z prodlení, což městský soud zdůrazňoval. Platební výměr na úrok z prodlení je (pouze) deklaratorní, jeho funkcí je vyrozumět daňový subjekt o již existujícím úroku z prodlení (a často též předepsaném, srov. § 252 odst. 3 daňového řádu a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. dubna 2019 č. j. 45 Af 30/2016-52, č. 3899/2019 Sb. NSS). Úrok z prodlení je proto třeba počítat na základě skutečností, které zde byly v době, kdy byl daňový subjekt v prodlení. A jak již bylo uvedeno, v této době nebyl na osobním daňovém účtu žalobkyně úrok z vratitelného přeplatku evidován.

[18] Městský soud navíc své (nesprávné) závěry neuplatnil zcela důsledně. Jak oprávněně namítal stěžovatel, městský soud bez adekvátního zdůvodnění od neuhrazené DPH odečetl výši úroku z vratitelného přeplatku k poslednímu dni prodlení. Pokud by ale měl platit jeho právní názor, musela by se každý den prodlení od neuhrazené daně odečítat aktuální výše postupně „nabíhajícího“ úroku z vratitelného přeplatku, a z této částky následně počítat úrok z prodlení. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné tímto postupem úrok z prodlení přepočítávat a zjišťovat, zda by v takovém případě přesáhl 200 Kč (a zda žalobkyni vznikla povinnost jej uhradit), neboť stále platí, že výklad městského soudu odporuje znění zákona i dosavadní judikatuře. Tuto poznámku Nejvyšší správní soud činí především proto, aby ukázal, že by právní názor městského soudu vedl ke značně nepřehledným situacím.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud tedy vyhověl důvodné kasační stížnosti žalovaného, zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), neboť městský soud nesprávně posoudil otázku, zda měl žalovaný od části DPH za prosinec 2014, s jejíž úhradou byla žalobkyně v prodlení, odečíst úrok z vratitelného přeplatku, na který žalobkyni v době prodlení vznikal nárok, avšak nebylo o něm ještě rozhodnuto ani nebyl předepsán na její osobní daňový účet.

[20] Městský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. října 2022

JUDr. Tomáš Langášek LL.M.  
předseda senátu