



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et. Mgr. Bc. Petra Jíříka, ve věci

žalobkyně: **Golden Snack, s. r. o.**, IČO 26023261
se sídlem Záhostice 40, 391 55 Chýnov
zastoupena daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
se sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem náměstí Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2020, čj. 44954/20/5200-11432-711217

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně spolu s daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 dne 30. 6. 2016 požádala o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 344 460 Kč. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019, čj. 1576189/19/2212-50524-303955, této žádosti nevyhověl, neboť k datu svého rozhodnutí žádný přeplatek neevidoval. K datu podání žádosti správce daně skutečně evidoval přeplatek 62 330 Kč, který vyměřením daně z příjmů za zdaňovací období roku 2015 dne 1. 7. 2016 po započtení zaplacených záloh vzrostl o dalších 282 130 Kč. Přeplatek ve výši 344 460 Kč však správce daně následně dne 3. 7. 2017 použil na úhradu splatné daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016.
2. Jelikož však správce daně žalobkyni shora označený vratitelný přeplatek nevrátil ve lhůtě 30 dnů od podání žádosti stanovené v § 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), rozhodnutím ze dne 24. 7. 2019, čj. 1755015/19/2212-50524-303955, žalobkyni přiznal dle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku ve výši 44 551 Kč, a to za období od 2. 8. 2016 do 3. 7. 2017.
3. Žalovaný odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu dne 12. 2. 2021 u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobkyně uvedla, že se závěry žalovaného nesouhlasí. Není pravda, že by přeplatek ve výši 344 460 Kč zanikl ke dni 3. 7. 2017 použitím na zaplacení daně z příjmů právnických osob za rok 2016. Podle rozhodnutí správce daně ze dne 24. 7. 2019 je úrok počítán do 3. 7. 2017, tedy k tomuto dni přeplatek existoval. Podle žalobkyně dále nelze ignorovat dobu od 3. 7. 2017 do 25. 7. 2019, kdy došlo k připsání úroku; do té doby žalobkyně s úrokem nemohla disponovat. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, že by se pojem „bezodkladně“ obsažený v § 155 odst. 5 daňového řádu vztahoval pouze k rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019 a 24. 7. 2019.
6. Dle výpisů ze žalobkynina osobního daňového účtu obsažených v žalobě pak tento přeplatek ve výši 393 300 Kč existoval jak do 3. 7. 2017, tak i po 3. 7. 2017. Přeplatek tak měl být úročen i po tomto datu. Žalobkyně z uvedených důvodů vyjádřila přesvědčení, že přeplatek ve výši 344 460 Kč měl být úročen až do 7. 6. 2019 (vydání rozhodnutí o přeplatku) a následně mělo dojít k úročení úroku z úroku za dobu 23. 6. 2019 (tj. 16. den od 7. 6. 2019 až do 25. 7. 2019 – připsání úroku na osobní daňový účet žalobkyně). K podpoře své argumentace žalobkyně dále obsáhle citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36.
7. Stran otázky úročení úroků nepanuje v rozhodování daňové správy shoda, což žalobkyně v průběhu daňového řízení doložila listinami (námitkou ze dne 9. 10. 2018, rozhodnutím o námitce ze dne 21. 11. 2018, čj. 2006925/18/2304-50522-401538, a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

rozhodnutím o výši úroku z úroku ze dne 20. 11. 2018, čj. 2007041/18/2304-50522-401538). V tehdejší věci se přitom nejednalo o odlišný skutkový stav, jak dovozuje žalovaný.

8. Žalobkyně navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul průběh dosavadního řízení.
10. K námitce, dle níž mělo úročení přeplatku pokračovat i po dni 3. 7. 2017, žalovaný uvedl, že správce daně měl v zákonné lhůtě 30 dnů poukázat vratitelný přeplatek na účet žalobkyně, tj. do 1. 8. 2016, což neučinil a přeplatek použil na úhradu dosud neuhrazené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016, a to ke dni splatnosti daně dne 3. 7. 2017. Z tohoto důvodu správce daně rozhodl o přiznání úroku z pozdě vráceného přeplatku za období od 2. 8. 2016 do 3. 7. 2017 z částky požadovaného přeplatku existujícího v době podání žádosti ve výši 344 460 Kč. Přeplatek vznikl v souvislosti s rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 8. 2019, čj. 31607/19/5200-10421-711070, které nabylo právní moci dne 11. 8. 2019. Ke dni 3. 7. 2017 nebyl na žalobkynině osobním daňovém účtu dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti evidován přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, a nemohl tak být použit k úhradě dlužné daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob. Přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak nemohl ovlivnit výši úroku z vratitelného přeplatku na daň z příjmu právnických osob.
11. I kdyby nějaký přeplatek ke dni 3. 7. 2017 na kterémkoli osobním daňovém účtu žalobkyně existoval, mohl být převeden na osobní daňový účet žalobkyně na daň z příjmů právnických osob dle § 154 odst. 2 daňového řádu až v případě existujícího nedoplatku. Správce daně dle názoru žalovaného postupoval v souladu se zákonem, když vzniklým přeplatkem částečně uhradil daň z příjmů právnických osob za rok 2016, čímž přeplatek zanikl. Správce daně proto úrok z vratitelného přeplatku správně přiznal do dne 3. 7. 2017.
12. K námitce trvání přeplatku po dni 3. 7. 2017, kterou žalobkyně dokládá snímky obrazovky z daňové informační schránky, žalovaný uvedl, že k tomuto byla splatná daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 780 670 Kč. Celý v tu chvíli evidovaný přeplatek ve výši 339 800 Kč byl tedy použit na úhradu splatné daně. Dne 4. 7. 2017 však žalobkyně daň za zdaňovací období roku 2016 uhradila platbou ve výši 780 670 Kč, čímž opět vznikl na této dani přeplatek ve výši 339 800 Kč, neboť část daňové povinnosti byla již uhrazena v den splatnosti. Přeplatek vzniklý ke dni 4. 7. 2017 je tedy zcela novým přeplatkem, nikoli pokračováním přeplatku původního.
13. K námitce, dle níž žalobkyni přísluší úrok z úroku z částky 44 551 Kč za dobu 19. 7. 2017 až 25. 7. 2019 žalovaný uvedl, že v uvedeném případě úrok za nesplnění povinnosti vrátit vratitelný přeplatek představuje speciální zákonnou sankci, resp. majetkovou kompenzaci. K tomu žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34. O úroku z vratitelného přeplatku rozhodne správce daně bezodkladně poté, co dojde k vrácení (či převedení)

vratitelného přeplatku. Pro výpočet úroku je pak rozhodný den vrácení přeplatku, za který se dle § 155 odst. 6 daňového řádu považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně. Tímto dnem dochází k ukončení úročení.

14. Lhůta pro poukázání vratitelného přeplatku na účet žalobkyně marně uplynula dne 1. 8. 2016 a správce daně jej vrátil až dne 3. 7. 2017, kdy jej použil na úhradu dosud neuhrazené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Den odepsání z osobního daňového účtu žalobkyně (3. 7. 2017) tak představuje den ukončení doby úročení vratitelného přeplatku. Skutečnost, že správce daně vydal rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku až dne 24. 7. 2019, nemá vliv na výši tohoto úroku, neboť se jedná o rozhodnutí deklaratorní.
15. Smyslem neurčitého pojmu „bezodkladně“ je, aby správce daně, který si uvědomí své pochybení spočívající v nedodržení lhůty pro vrácení přeplatku, v krátké době po odčinění tohoto svého pochybení podnikl další krok a rozhodl o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 155 odst. 5 daňového řádu. V nynějším případě však správce daně své pochybení zjistil až v roce 2019, tj. poté, co vratitelný přeplatek použil na uhrazení daně z příjmů právnických osob za rok 2016. Správce daně proto již nemohl rozhodnout o vrácení vratitelného přeplatku, neboť ten již v roce 2019 neevidoval. Za období od 2. 8. 2016 do 3. 7. 2017 však žalobkyni vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který jí byl následně přiznán.
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 148/2017-36 je skutkově odlišný a není na věc zcela přílehlavý, neboť v případě žalobkyně se jednalo o přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu předepsaného na osobní daňový účet žalobkyně v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu.
17. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovení v odst. 3 tohoto ustanovení, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku. O výši úroku z vratitelného přeplatku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení přeplatku. Ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu se použije obdobně, tzn., že správce daně je povinen předepsat úrok přiznaný dle § 155 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, na základě něhož tento přeplatek vznikl, nikoliv do 15 dnů od vrácení přeplatku. Správce daně přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku rozhodnutím ze dne 24. 7. 2019 a tento úrok byl na osobní daňový účet žalobkyně připsán dne 25. 7. 2019. Zákonná lhůta 15 dnů tedy byla dodržena. Jednou z podmínek pro přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu je existence „rozhodnutí o stanovení daně“, tj. rozhodnutí podle § 101 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23).
18. Úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením přeplatku, zatímco úrok z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím; charakter těchto úroků je v čase neměnný a nelze je zaměňovat (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, čj. 25 Af 43/2019-38). Protože předmětem nyní napadeného rozhodnutí nebyl úrok z

neoprávněného jednání správce daně, ale přiznání úroku z vratitelného přeplatku, je žalobkynina námitka nedůvodná.

19. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Procesní vývoj věci

20. Krajský soud rozsudkem ze dne 3. 11. 2021, čj. 61 Af 3/2021-27, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že ve věci byly splněny podmínky pro porušení zákazu úročení úroků. S tímto závěrem se však neztotožnil Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 9. 1. 2023, čj. 5 Afs 376/2021-26, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
21. Žalobkyně v následném vyjádření uvedla, že by měl soud zvážit, zda je správné, aby finanční správa 2 roky beztrestně prodlévala s předepsáním úroku a za toto prodlévání nemusela žalobci nic platit. Kdyby se v prodlení ocitla žalobkyně, následovala by sankce ve formě úroků z prodlení a ve formě pokut odvíjející od počtu dnů prodlení.

V. Právní hodnocení krajského soudu

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
23. Žaloba není důvodná.

V.A K námitce týkající se doby existence přeplatku

24. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou, dle níž přeplatek existoval i po dni 3. 7. 2017, a měl být proto i nadále úročen; této námitce nepřisvědčil.
25. Obsahem správního spisu jsou mimo jiné podrobné archivní sestavy plátce (žalobkyně) k dani z příjmů právnických osob za roky 2015 až 2019. Konkrétně ze sestavy za zdaňovací období roku 2017 vyplývá, že dne 22. 6. 2017 měla žalobkyně na svém osobním daňovém účtu na daň z příjmů právnických osob přeplatek 393 300 Kč. Dne 3. 7. 2017 se tento přeplatek přechodně zvýšil dokonce na 971 700 Kč, avšak ještě téhož dne jej správce daně použil na úhradu daňového nedoplatku, který i po této transakci činil 387 370 Kč. Dne 4. 7. 2017 žalobkyně správci daně uhradila částku 780 670 Kč, čímž na žalobkynině účtu opět vznikl přeplatek ve výši 393 300 Kč, tj. stejná částka jako v případě přeplatku existujícího do 3. 7. 2017. Tuto skutečnost ostatně mají prokazovat otisky obrazovky ze žalobkynina daňového účtu, které jsou obsaženy v žalobě; krajský soud jimi proto pro nadbytečnost dokazování neprováděl.
26. Z uvedeného je ovšem zřejmé, že původní vratitelný přeplatek skutečně zanikl dne 3. 7. 2017, a to jeho použitím na úhradu daňového nedoplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2016. Žalobkyně pak úhradou ze dne 4. 7. 2017 vytvořila přeplatek nový, který však již není předmětem tohoto řízení. Za této situace proto již nebyl důvod k tomu, aby přeplatek existující do 3. 7. 2017 byl i nadále úročen.
27. Krajský soud je toho názoru, že správce daně správně vyměřil úrok za období 2. 8. 2016, tj. první den poté, kdy uplynula lhůta 30 dnů pro vrácení vratitelného přeplatku

na základě žádosti žalobkyně ze dne 30. 6. 2016, do 3. 7. 2017, kdy tento přeplatek zanikl.

V.B K námitce týkající se úročení úroku z vratitelného přeplatku

28. Nedůvodná je též námitka týkající se úročení úroku z vratitelného přeplatku.
29. To plyne z rozsudku čj. 5 Afs 376/2021-26, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že „[j]ak vyplývá především z rozsudku č. j. 10 Afs 382/2020-51, Elektrárny Opatovice, a bylo následně potvrzeno též v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, ERAMENT Trading, k přiznání úroku z úroku, tedy výjimky z obecně platného principu zákazu anatocismu, může dojít pouze v jednom ze dvou případů: 1. zákon takové pravidlo pro daný případ explicitně stanoví, nebo 2. toto pravidlo vyplývá za použití zásady bezrozpornosti a jednotnosti právního řádu z analogického použití pravidla jiného. Je zřejmé, že první možnost v projednávané věci nenastala, je tudíž třeba posoudit případnou relevanci možnosti druhé. Jak již bylo řečeno výše, v českém právním řádu je anatocismus výslovně připuštěn pouze v § 1806 občanského zákoníku, a to za podmínky, že byl mezi stranami sjednán (což při správě daní nepřichází v úvahu), nebo tehdy, pokud jde o pohledávku z protiprávního činu. Komentář k občanskému zákoníku tuto podmínku vysvětluje následovně: „Výraz ‚jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu‘ znamená: Nutno posoudit, zda z protiprávního činu vznikla sama pohledávka, z níž nabíhají úroky (z prodlení), které se mají úročit. Skutečnost, že úroky z prodlení nabíhají též v důsledku protiprávního činu (dlužníkovy prodlení), je bez významu.“ [J. Petrov: *Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část (§ 1721–2054)*, 1. vydání, 2014, s. 370 – 382, bod 36].“
30. Z toho je dle Nejvyššího správního soudu zřejmé „že nezáleží na přístupu dlužníka k hrazení úroku (objektivní okolnosti znemožňující jeho hrazení, opomenutí či aktivní odpírání), ale záleží na povaze původně úročené jistiny. V případech řešených rozsudky NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 a č. j. 10 Afs 382/2020-51, Elektrárny Opatovice, jež akcentoval krajský soud, představovala prvním úrokem úročenou jistinu nesprávně uhrazená daň (z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně), šlo tedy o pohledávku, již bylo možno přirovnat k protiprávnímu činu ve smyslu § 1806 občanského zákoníku. Naproti v případě rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, ERAMENT Trading, a rovněž v projednávané věci jde o jistiny vzniklé plně po právu: prověřováním nadměrného odpočtu, resp. zúčtováním řádně uhrazených záloh na DPPO. K nezákonnosti došlo v obou těchto případech až v rovině hrazení prvního úroku.“
31. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v nynějším případě podmínky pro přiznání úroku z úroku naplněny nebyly.
32. Krajský soud připomíná, že tímto posouzením je v nynější věci vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nemá tedy již žádný prostor polemizovat s tím, zda se jedná o závěry správné, jak požaduje žalobkyně. Krajský soud ve svém prvním rozhodnutí v této věci žalobkyni přisvědčil. Jelikož však tento závěr v kasačním řízení neobstál, nemá krajský soud jinou možnost, než rozhodnout v souladu se zrušovacím rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

33. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné, a proto je dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice 27. února 2023

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu