



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové, ve věci

žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská a.s.**, IČO 25198611  
sídlem Brloh 12, 397 01 Drhovle  
zastoupena daňovým poradcem Ing. Liborem Volfem  
sídlem Školní 41, 386 01 Strakonice

proti  
žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeská kraj**  
sídlem Kasárenská 6/1473, 370 21 České Budějovice

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023,  
sp. zn. 25198611/756/674/2023-520000-42, čj. 674-10/2023-520000-11,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2023, sp. zn. 25198611/756/674/2023-520000-42, čj. 674-10/2023-520000-11, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

1. Žalovaný dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 6. 2020, čj. 75029/2020-520000-32.3, žalobkyni doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2017 v celkové výši 516 700 Kč. Tento platební výměr potvrdilo Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne 3. 12. 2020, čj. 40004-2/2020-900000-314.
2. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 1. 2021, čj. 14176/2021-520000-42, vyrozuměl žalobkyni o předepsání úroků z prodlení do evidence na osobní daňový účet žalobkyně ve výši 253 900 Kč.
3. Dále žalovaný vydal dodatečný platební výměr ze dne 4. 6. 2020, čj. 75034/2020-520000-32.3, jímž žalobkyni doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2017 v celkové výši 430 835 Kč. Tento platební výměr potvrdilo Generální ředitelství cel rozhodnutím ze dne ze dne 3. 12. 2020, čj. 40004-2/2020-900000-314.
4. Následně rozhodnutím ze dne 18. 1. 2021, čj. 14175/2021-520000-42, žalovaný žalobkyni vyrozuměl o předepsání úroků z prodlení do evidence na osobní daňový účet žalobkyně ve výši 210 712 Kč.
5. Proti oběma vyrozuměním podala žalobkyně námitky, kterým žalovaný částečně vyhověl. Rozhodnutím ze dne 23. 4. 2021, čj. 14176-2/2021-520000-11, snížil úrok z prodlení stanovený vyrozuměním I. na částku 236 591 Kč po zaokrouhlení. Rozhodnutím ze dne 23. 4. 2021, čj. 14175-7/2021-520000-11, pak snížil úrok z prodlení stanovený vyrozuměním II. na částku 206 896 Kč po zaokrouhlení.
6. Tato rozhodnutí krajský soud rozsudkem ze dne 16. 6. 2022, čj. 61 Af 7/2021-32, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že pro správný výpočet výše úroku z prodlení bylo zapotřebí zohlednit přeplatek na jiné dani u jiného správce daně, a to v případě, že daňový subjekt na tuto skutečnost poukáže, což se v nynější věci stalo. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 11. 2022, čj. 1 Afs 164/2022-37, č. 4470/2023 Sb. NSS, zamítl.
7. Rozhodnutími ze dne 22. 12. 2022, čj. 144622-11/2022-520000-11 a čj. 92089-6/2022-520000-11, žalovaný nově stanovil úrok z prodlení na částku na částku 35 764 Kč, resp. 36 679 Kč.
8. V návaznosti na to žalobkyně žádostí ze dne 2. 1. 2023 požádala žalovaného o vyplacení úroku z „*neoprávněného jednání správce daně*“. Sdělením ze dne 25. 1. 2023, čj. 674-6/2023-520000-11, žalovaný žalobkynině žádosti nevyhověl.
9. Žalobkyně proti tomuto sdělení podala námitku, kterou žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

10. V rozhodnutí o námitce žalovaný uvedl, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku, neboť daňová povinnost byla stanovena správně. Žalovaný doplnil, že rozhodnutí o námitce není dle § 147 daňového řádu rozhodnutím, kterým se stanovuje daň ve smyslu § 254 daňového řádu. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil i skutečností, že nedošlo ke konstatování nezákonnosti původního rozhodnutí, když povinnost zaplatit úrok z prodlení vzniká ze zákona a tento úrok správce daně předepsal tak, jak mu zákon ukládal. Povinnost zohlednit i případné evidované přeplatky u jiných správců daně stanovila až následná soudní praxe (*de facto* jen na žádost daňového subjektu), jejich nezapočtení nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí.

## II. Shrnutí žaloby

11. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 2. 5. 2023 žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích.
12. Žalobkyně namítla, že dle důvodové zprávy k novele dotčeného § 254 daňového řádu provedené ke dni 1. 1. 2021 je nutno pojem „daň“ vykládat v co nejširším pojetí. Příslušenství daně spadá do legislativní zkratky daně dle § 2 daňového řádu. Proto je nutno pod pojem „nesprávně stanovená daň“ ve smyslu § 254 daňového řádu zahrnout i příslušenství daně.
13. Žalobkyně brojila proti tvrzení žalovaného, že předepsání úroků z prodlení není rozhodnutím o stanovení daně a argumentovala nutností aktivního jednání ze strany správce daně (srov. § 251a odst. 1 daňového) a možností podání opravného prostředku, z čehož plyne, že se jedná fakticky o uplatňování státní moci, tj. o stanovení daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Současně žalobkyně doplnila, že z § 254 daňového řádu neplyne odkaz na § 147 daňového řádu.
14. Žalovaný v tomto smyslu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, čj. 9 Afs 192/2017-37, který se však „*týkal přezkumného řízení a situace odvolání, které nenabýlo právní moci.*“ V nynější věci se oproti tomu jedná o platební výměry na úroky z prodlení, které po zamítnutém odvolání právní moci nabyly a žalobkyně se jejich zrušení domohla až formou správní žaloby. Bod 9 citovaného rozsudku je naopak argumentem ve prospěch žalobkyně.
15. Pokud žalovaný argumentuje tím, že se nedopustil nezákonnosti, tak žalobkyně připomněla, že od samého počátku upozorňovala správce daně na přeplatky na jiných daních, přesto toto nebylo zohledněno. Doplnila, že zohlednit přeplatky na jiných daních správci daně ukládala ustálená judikatura.
16. Žalobkyně navrhla zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení.

## III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný nejprve shrnul průběh řízení. S ohledem na to, že žalobní argumentaci považuje za takřka totožnou s argumentací přednesenou v námitce, v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. Dodal, že žalobkyní odkazovaná důvodová zpráva naopak svědčí ve prospěch žalovaného, neboť z citovaných závěrů plyne, že úrok z nesprávně stanovené daně dopadá na pochybení Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

správce daně v nalézací rovině. V dané věci ovšem nedošlo k pochybení v nalézacím řízení. Žalovaný upozornil, že žalobkyně se žalobou proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel, kterým byly potvrzeny oba dodatečné platební výměry, neuspěla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, čj. 5 Afs 182/2021-25). Zopakoval, že předmětem sporu je pouze dílčí řízení o placení daní, v němž je prostředkem ochrany námitka. Rozhodnutí o námitce nelze podřadit pod rozhodnutí dle § 147 daňového řádu, neboť není deklarována daňová povinnost a pro podporu své argumentace odkázal na odbornou literaturu. Takové rozhodnutí není výstupem nalézacího řízení, neboť úrok z prodlení vzniká *ex lege* a splňuje definici příslušenství daně.

19. Žalovaný dále doplnil, že v nynější věci nebyly vydány žádné platební výměry na úrok z prodlení a tvrzení žalobkyně je tak v přímém rozporu s faktickým stavem věci.
20. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že krajský soud jeho předchozí rozhodnutí o námitkách zrušil pro vady řízení a nikoli pro nezákonnost.
21. Žalovaný dále odkázal na obecný zákaz úročení úroků tzv. *anatocismus* a připomněl, že se jedná o obecný princip nezpochybněný již od dob římského práva, což nepopřela ani judikatura (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36). Částečné prolomení za splnění zákonných předpokladů umožňuje § 1802 a násl. občanského zákoníku. Současně využití analogie citovaného ustanovení soukromého práva v právu veřejném vylučují nejenom rozdílné principy jejich konstrukce, ale i § 1 odst. 1 věta druhá občanského zákoníku. Zákon musí výslovně vyloučit zákaz dvojího úročení. Žalovaný uvedl, že z § 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu jasně plyne zákaz úročení příslušenství daně a dle žalovaného toto platí i v případě vzniklého přeplatku na úroku z prodlení, který nelze dále úročit.
22. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

#### IV. Právní hodnocení krajského soudu

23. 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.). Krajský soud ve věci rozhodl bez jednání dle § 51 s. ř. s.
24. Žaloba je důvodná.
25. V nynější věci je spornou otázka, zda žalobkyni v souvislosti s úhradou nesprávně předepsaného úroku z prodlení z doměřené spotřební daně (v důsledku nezohlednění přeplatku na DPH u jiného správce daně) náleží úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Jádrem sporu je rovněž posouzení toho, zda předepsání úroku z prodlení, popřípadě rozhodnutí o námitce dle § 159 daňového řádu, představuje stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.
26. Krajský soud v této souvislosti upozorňuje, že s účinností od 1. 1. 2021 byl daňový řád v otázce úroků dle § 254 daňového řádu obsáhle novelizován. V posuzovaném případě se tak uplatní daňový řád ve znění zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

27. Dle § 2 odst. 4 daňového řádu platí, že pojem daň „*zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.*“ Příslušenstvím daně je pak i případný úrok (§ 2 odst. 5 daňového řádu).
28. Dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu v aktuálním znění pak základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je „*část ubrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední*“.
29. Důvodová zpráva k novele č. 283/2020 Sb. k ustanovení § 254 daňového řádu uvádí následující: „*Vzhledem k tomu, že pojem daň je v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu použit v nejširším slova smyslu, vztahuje se tento typ náhrady nejen (i) na stanovení ‚kladné‘ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, rovněž na pochybení při (ii) stanovení daňového odpočtu, který je vratkou z příjmové strany veřejných rozpočtů, ale též na (iii) ‚předběžnou‘ úhradu daně vyčíslené prostřednictvím částky uvedené v rámci zajišťovacího příkazu. Tím se nově navržený koncept odlišuje od stávající právní úpravy, jejíž jazykové vyjádření odpovídá pouze první ze tří výše uvedených množin. Úrok z nesprávně stanovené daně představuje reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně largo sensu [v širším smyslu – pozn. krajského soudu] a při vydání zajišťovacího příkazu*“ (důraz doplněn).
30. Širší pojetí pojmu stanovení daně zastává i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu. Poukázat lze například na rozsudek ze dne 15. 9. 2016, čj. 9 Afs 128/2016-39, č. 3485/2016 Sb. NSS. Ten se sice týká znění daňového řádu před novelou č. 283/2020 Sb., avšak § 147 daňového řádu doznal spíše jen formálních změn, a závěry Nejvyššího správního soudu jsou proto v tomto ohledu nadále aplikovatelné. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že výklad tehdejšího stěžovatele (Generální ředitelství cel), „*že rozhodnutím o stanovení daně se rozumí pouze rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu, nemůže sám o sobě obstát. Pojem ‚rozhodnutí o stanovení daně‘ není v daňovém řádu výslovně definován. Nadpis (použitý v § 147 daňového řádu) nemá normotvornou povahu a ačkoliv jej za splnění dalších výkladových metod lze použít jako vodítko při výkladu zákona (usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 12. 3. 2015, č. j. Konf 8/2014 – 25), v posuzované věci tomu tak není.*“ Nejvyšší správní soud k tomu dodal mimo jiné to, že „*[r]ozhodnutím o stanovení daně sám daňový řád rozumí také rozhodnutí, kterým je uloženo (stanoveno) některé z peněžitých plnění spadajících pod legislativní zkratku ‚daň‘ použitou v § 2 odst. 3 daňového řádu (smyslem zavedení legislativní zkratky je ostatně to, aby nemusel být na dalších místech právního předpisu opakován celý výčet, pro nějž byla zkratka zavedena).*“
31. Krajský soud souhlasí se žalobkyní v tom, že i předpis úroku z prodlení, resp. následné rozhodnutí o námitce, představuje stanovení daně (byť v širším slova smyslu). Pokud totiž později dojde ke snížení předepsaného úroku z prodlení, pak dojde též ke snížení samotné „kladné“ daně ve smyslu shora uvedené legislativní zkratky, kterou je zapotřebí v rámci daňového řádu používat konzistentně.
32. Na tom nic nemění ani to, že k předepsání úroku z prodlení dochází až poté, kdy je nalézací řízení striktně vzato již skončeno. Daňový řád pojem „stanovení daně“ nikterak nedefinuje a z ničeho neplyne, že by musel být omezen pouze na rozhodnutí o stanovení daně dle § 147

daňového řádu. Lze samozřejmě argumentovat tím, že úrok z prodlení vzniká přímo na základě zákona, nicméně realita je taková, že daňový subjekt hradí úrok z prodlení v takové výši, kterou mu správce daně předepíše, a kterou případně potvrdí i rozhodnutím (sic!) o námitce. Pokud tedy správce daně předepíše úrok v nesprávné výši, pak tím zároveň ovlivňuje výši samotné daně, nedomůže-li se daňový subjekt nápravy (ať již skrze rozhodnutí o námitce či soudní cestou).

33. Ze shora uvedeného plyne, že žalobkyní zastávaný výklad je souladný se záměrem zákonodárce, kterým bylo vytvoření reparačního mechanismu při pochybení správce daně spočívajícím v neoprávněném zadržování peněz. Ostatně i proto by dle shora citované důvodové zprávy měla výše úroku z nesprávně stanovené daně a úroku z prodlení v daňovém řádu reflektovat „cenu peněz“, aby tyto úroky mohly plnit svou reparační (nahrazovací) funkci. Naopak výklad zastávaný žalovaným by vedl k vytvoření zákonodárcem nepředvídané mezery v právu. Správci daně by nic nebránilo předepsat v návaznosti na doměření daně prakticky libovolný úrok z prodlení, neboť daňový subjekt by se mohl domoci nanejvýš snížení předepsaného úroku, a nikoliv již náhrady „ceny peněz“, které správce daně nesprávně zadržoval. Takovýto přístup by správci daně otevíral bránu k nepřijatelné libovůli.
34. Krajský soud nesouhlasí se žalovaným ani v tom, že by snad jeho předchozí rozhodnutí o námitkách zrušil „pouze“ pro vady řízení, a nikoliv pro nezákonnost. Podstatou rozsudku krajského soudu čj. 61 Af 7/2021-32 i rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 164/2022-37 totiž bylo, že žalovaný předepsal žalobkyni úrok z prodlení v rozporu se zásadami daňového řízení, a tudíž v nesprávné výši i v rozporu daňovým řádem.
35. Argumentace žalovaného, dle které by přiznání úroku z nesprávně stanovené daně znamenalo v nynější věci v zásadě nepřijatelné úročení úroků (tzv. *anatocismus*), je pak nepřijatelná. O *anatocismus* se zde totiž vůbec nejedná.
36. Podstatu úroků z úroků popisuje komentářová literatura tak, že „[t]zv. *anatocismus* spočívá v tom, že **splatné a doposud dlužníkem nezaplacené úroky**, na jejichž zaplacení mu vzniklo právo z dřívějšího období, **se nově (dále) úročí**. Úročení úroků v širším smyslu se může týkat pouze splatných a doposud dlužníkem nezaplacených úroků; nelze úročit neexistující pohledávku zaniklou splněním (§ 1908 odst. 1). **Smyslem úroků z úroků je kompenzovat věřitele za dočasnou ztrátu možnosti nakládat s kapitálem, který by mohl investovat alternativním způsobem**“ (Janoušek, M. § 1806 [Úroky z úroků]. In: Petrov, J., Výtisk, M., Beran, V. a kol. *Občanský zákoník*. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023, marg. č. 1.).
37. Jinými slovy řečeno, úroky z úroků představují z podstaty věci vždy náhradu pro věřitele a nikoli dlužníka. V nynější věci byl ve vztahu k doměření spotřební dani věřitelem správce daně (potažmo stát). Právě jemu v takové situaci zpravidla vzniká nárok na úrok z prodlení. V případě zákazu *anatocismu* je to tudíž správce daně, kdo se nemůže úročení prvotního úroku z prodlení domáhat. Žalobkyně však vůči správci daně nebyla věřitelkou ve vztahu k úroku z prodlení, nýbrž k částce, o níž byla původně stanovená a uhrazená daň (ve smyslu legislativní zkratky) snížena. Právě tato částka představuje jistinu, z níž vzniká úrok z nesprávně stanovené daně. Již z názvu tohoto institutu je přitom patrné, že se jedná o úrok

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.

vzniklý ze zcela jiného důvodu než prodlení. Z pohledu žalobkyně by k *anatocismu* – ať již v nynější věci zakázanému nebo přípustnému – došlo teprve tehdy, pokud by nadále vznikal i úrok z úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. To se ovšem nestalo a žalobkyně nic takového ani nepožaduje.

#### V. Závěr a náklady řízení

38. Pro konstatovanou vadu krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
39. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
40. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou daňového poradce za zastupování v řízení o žalobě ve výši 2 × 3 100 Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 2 × 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 6 800 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je nutno navýšit odměnu a náhradu hotových výdajů o sazbu této daně na částku 8 228 Kč. Celkové žalobkyniny náklady řízení tedy činí 11 228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.
41. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá na náhradu nákladů řízení právo.

#### 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 4. června 2024

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: A.Z.