



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Jana Peroutky a Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem

zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 24156/23/5300-22444-707622,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 24156/23/5300-22444-707622, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 40 026 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019, č. j. 2814164/19/2111-50523-20237 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), zamítl

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

žalobkyninu žádost o přiznání úroku z částky 2 346 195 Kč. Tato částka představovala úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu a správce daně byl v prodlení s jejím předepsáním na žalobkynin osobní daňový účet. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví toho rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

- Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podanou dne 25. 9. 2023 se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému.

II. Obsah žaloby a ostatních vyjádření účastníků

- Žalobkyně v *žalobě* shrnula průběh daňového řízení týkajícího se prověřování nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2012 a průběh řízení o přiznání úroku z nadměrného odpočtu. Podle žalobkyně jí byl úrok z nadměrného odpočtu přiznán a předepsán na osobní daňový účet opožděně. Pro posouzení, zda jí náležel úrok z úroku, byla určující povaha původně úročené jistiny. Jistinu úročenou „prvotním“ úrokem představovala nesprávně stanovená daň (nadměrný odpočet). Její pohledávku proto bylo možné přirovnat k pohledávce z protiprávního činu ve smyslu § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, jenž upravuje zákonné úročení úroků. Žalovaný tak posoudil otázku týkající se přípustnosti anatocismu (úročení úroků) nesprávně. K tomu žalobkyně odkázala na judikaturu NSS vyjadřující se k výjimkám z obecně platného zákazu úročení úroků.
- V doplnění žaloby ze dne 6. 7. 2024, ze dne 26. 7. 2024 a 1. 9. 2024 žalobkyně poukázala na recentní judikaturu Ústavního soudu a NSS. Ústavní soud vyšel z toho, že právní úprava obsažená v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, je pro posouzení úroku z úroku dostatečná. Nejedná se o anatocismus, ale o úrok z „vykrystalizovaného“ přeplatku, který je tvořen prvotním úrokem. V žalobkynině případě byl správce daně povinen předepsat úrok ve výši 2 346 195 Kč na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne zrušení platebního výměru (tj. do dne 29. 5. 2018). Správce daně byl ale nečinný a úrok ve výši 2 346 195 Kč předepsal na žalobkynin osobní daňový účet až po urgenci, a to dne 12. 4. 2019. Podle NSS se v žalobkynině situaci neuplatní obecný zákaz anatocismu s případnou výjimkou spočívající v analogickém využití občanského zákoníku. Na recentní judikaturu NSS měla podle žalobkyně navázat i finanční správa, což plyne z toho, že na ni na sociální síti LinkedIn odkázala.
- Žalovaný ve svém *vyjádření k žalobě* korigoval žalobní tvrzení ohledně průběhu vyměřovacího řízení. Žalobkyni byl platebním výměrem vyměřen nižší nadměrný odpočet než původně tvrzený. Platební výměr byl následně zrušen a vyměřovací řízení zastaveno kvůli uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně však nezmínila, že v takové situaci došlo v souladu s judikaturou Ústavního soudu k fikci konkludentního vyměření daně ve shodě s tvrzením daňového subjektu. Žalovaný tak zdůraznil, že na nadměrný odpočet ve výši tvrzené žalobkyní bylo potřeba nahlížet jako na daň stanovenou v souladu s žalobkyniným daňovým tvrzením, tedy jako na daň pravomocně vyměřenou postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Za datum vyměření daně byl v souladu s § 150 odst. 2 daňového řádu považován den, kdy bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), tj. dne 30. 11. 2012. Zákonná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu se odvíjela právě ode dne 30. 11. 2012 a uplynula dne 31. 12. 2012. Jelikož část nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2012 byla žalobkyni vrácena dne 24. 1. 2014 a zbývající část poté dne 30. 5. 2018, žalobkyni vznikl nárok na úrok z pozdě

vráceného přeplatku představovaného nadměrným odpočtem. Tento úrok ale nebyl úrokem z prověřovaného nadměrného odpočtu nebo úrokem souvisejícím se zrušeným platebním výměrem či soudem zrušeným rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru. Jednalo se o úrok, který vznikl přímou aplikací § 155 odst. 5 daňového řádu na situaci, kdy byl přeplatek představovaný nadměrným odpočtem vrácen opožděně, tj. po lhůtě pro jeho vrácení z moci úřední, která uplynula dne 31. 12. 2012. Původně úročenou jistinou tak nebyla „nesprávně stanovená daň“, ale nadměrný odpočet vyměřený ve shodě s žalobkyniným daňovým tvrzením, který nelze považovat za jistinu připodobnitelnou k pohledávce z protiprávního činu. Daň (nadměrný odpočet) se totiž měla za vyměřenou ještě před vydáním zrušeného platebního výměru.

6. Této okolnosti si přitom žalobkyně musela být vědoma, jelikož Krajský soud v Praze i NSS již dříve žalobkyni nepřisvědčily v jejím požadavku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jenž měl vzniknout za stejné období, za které jí byl přiznán úrok z pozdě vráceného nadměrného odpočtu. Úrok z pozdě vráceného přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně totiž nemohou ze své podstaty na jedné dani přirůst za stejná období. Nezákonné stanovení nadměrného odpočtu bylo *překonáno* konstatováním fikce konkludentního vyměření daně ve shodě s daňovým tvrzením. „Prvotní“ úrok se proto neodvíjel od nezákonně stanovené daně. Povinnost vrátit nadměrný odpočet byla posuzována právě od data konkludentního vyměření, prodlení s vrácením nadměrného odpočtu tudíž bylo v plném rozsahu kompenzováno úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
7. Pro úplnost žalovaný doplnil, že „prvotní“ úrok měl správce daně předepsat do evidence daní do 15 dní od vrácení nadměrného odpočtu. Od provedení předpisu do evidence daní (administrativního úkonu) je ale potřeba odlišit úkon vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu (faktický úkon, kdy jsou daňovému subjektu prostředky reálně vyplaceny). „Prvotní“ úrok z pozdě vráceného nadměrného odpočtu byl žalobkyni vrácen v běžném režimu podle § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy na žádost. K prodlení s vrácením „prvotního“ úroku a zásahu do žalobkyniných majetkových práv tak mohlo dojít, až pokud by nebyl „prvotní“ úrok žalobkyni vrácen ve lhůtě odvozené od žádosti o jeho vrácení. Podmínky § 155 odst. 5 daňového řádu pro vznik druhého úroku (z úroku) tak nebyly naplněny. Žalobkyně nemůže svůj požadavek na vrácení úroku z prvotního úroku stavět na judikatorních závěrech týkajících se anatocismu v případě neoprávněného jednání správce daně. Úrok z jistiny související s neoprávněným jednáním správce daně se vrací z moci úřední do 15 dnů od jeho vzniku. Jelikož pozdním předpisem úroku z neoprávněného jednání správce daně do evidence daní dochází k *odsunutí* vrácení přeplatku na něm, jakožto i započetí běhu lhůty pro jeho vrácení, pozdní předpis úroku z neoprávněného jednání správce daně zakládá nový nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně (tj. úrok z úroku).
8. V *replice* žalobkyně nesouhlasila s tím, že by po uplynutí lhůty pro stanovení daně nastala v podstatě fikce konkludentního vyměření daně ve shodě s daňovým tvrzením, jak žalovaný dovodil z judikatury Ústavního soudu. K tomu odkázala na judikaturu, podle které nelze konkludentní vyměření daně ztotožňovat s fikcí vyměření ve smyslu § 46 odst. 4 a 5 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků. Podle daňového řádu je potřeba vydat rozhodnutí – platební výměr. Rozhodnutí o stanovení DPH za zdaňovací období říjen 2012 správce daně nicméně stále nevydal, což zakládá jen další nezákonnost.

9. Žalovaný v *duplice* opět upozornil na to, že základem pro výpočet úroku z pozdě vráceného přeplatku byly platby, jimiž byl vrácen nadměrný odpočet uznaný a stanovený ve shodě s žalobkyniným daňovým tvrzením. Nejednalo se proto o úrok, který by měl původ v nezákonném rozhodnutí nebo jiné neoprávněně vzniklé pohledávce. Důležitou okolností projednávané věci dále bylo, že se žalobkyně v souvislosti s konečným výsledkem vyměřovacího řízení na DPH za zdaňovací období říjen 2012 domáhala (také) úroku z neoprávněného jednání správce daně. Podle rozsudků Krajského soudu v Praze a NSS ale žalobkyni takový úrok nenáležel. Nadměrný odpočet nemůže být pro účely jednoho řízení považován za vyměřený ve shodě s žalobkyniným daňovým tvrzením a pro účely jiného řízení a jiného nároku za vyměřený nezákonným rozhodnutím správce daně. Pokud jde o judikaturu odkazovou v replice, v ní NSS vyslovil *obiter dictum* úvahu o tom, jak by mělo být nalézací řízení v případě prekluze práva stanovit daň formálně ukončeno. Taková úvaha se ale týkala spíše procesně formálních aspektů dané situace. Kromě toho se nejedná o názor zastávaný NSS jednomyslně. Z důvodu názorového rozporu byla otázka okamžiku a způsobu vyměření daně v případě uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení předložena rozšířenému senátu, který o ní doposud nerozhodl. Bez ohledu na to, jak rozšířený senát rozhodne, ale bude stále platit závěr, že nadměrný odpočet byl stanoven v žalobkynině tvrzené výši, proto není jistinou srovnatelnou s pohledávkou z protiprávního činu, u níž je zákaz anatocismu prolomen.
10. Žalobkyně v *podání ze dne 27. 5. 2024* uvedla, že pro posouzení toho, zda vzniká úrok z úroku, je podstatná „zdrojová nezákonnost.“ Tu žalobkyně spatřuje v rozhodnutí správce daně (platebním výměru), které následně žalovaný zrušil. Není možné, aby byla taková nezákonnost následně „zrušena“ tím, že DPH za říjen 2012 byla stanovena automaticky bez jakéhokoli platebního výměru. Ani v takovém případě nebyla popřena nezákonnost platebního výměru správce daně, která u žalobkyně zakládá požadavek na úrok z úroku. Příčinou přiznání úroku totiž nebyla skutečnost, že žalobce v určité výši DPH přiznal, ale skutečnost, že žalovaný zrušil platební výměr. Posouzení, zda zrušením řádného platebního výměru dochází ke stanovení daně automaticky, nebo musí správce daně vydat platební výměr, je rozhodné pro určení, z jaké částky bude úrok z úroku vypočten. Takové posouzení proto může soud ponechat na budoucím vývoji judikatury a projednávanou věc s ním nezatěžovat. Nelze ale akceptovat názor, že po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně nemusí být DPH stanovena žádným rozhodnutím. K tomu žalobkyně odkázala na unijní úpravu DPH. Také judikatura Soudního dvora Evropské unie důsledně rozlišuje mezi pojmy „uskutečnění zdanitelného plnění,“ „daňová povinnost“ a „úhrada daně.“ Uskutečnění zdanitelného plnění, daňová povinnost a povinnost odvést daň jsou v procesu vedoucím k výběru DPH třemi navazujícími etapami. Přitom je vyloučeno, aby správce daně nikdy nerozhodl o výši DPH, jelikož by tím byla vynechána druhá fáze a nevznikla by tak povinnost daň odvést. Daň na výstupu, jak ji plátce daně přizná, nemůže existovat sama o sobě, aniž by o ní bylo rozhodnuto platebním výměrem. To je následek způsobu, jakým byla unijní legislativa transponována do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Zákonodárce mohl stanovit, že DPH vzniká ze zákona při podání daňového přiznání a nevázat tak možnost vymáhání DPH na vydání platebního výměru podle § 139 odst. 2 daňového řádu, což neučinil.
11. Žalovaný v *podání ze dne 8. 8. 2024* připomněl judikaturu týkající se přímo žalobkyně, podle níž úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni nenáleží. Žalovaný ale souhlasil se žalobkyní v tom smyslu, že řízení před rozšířeným senátem nemůže mít pro projednávanou věc důsledky. Pokud jde o recentní judikaturu Ústavního soudu, ta podle

žalovaného nedává odpověď na to, jaký názorový směr ohledně dalšího úročení úroků by měl být následován. Text nálezu je v příslušných pasážích tvořen citacemi či parafrázemi rozsudků NSS, a to právě pro účely identifikace jejich vzájemného nesouladu, který měl být v příslušných řízeních k námitkám tamějšího stěžovatele vypořádán. Žalovaný byl též toho názoru, že judikatura NSS ve skutečnosti kolizní není, ale spíše se doplňuje. Pokud by ale byla případná kolize skutečně identifikována, pozdější judikatura je podle žalovaného konkrétnější a přesvědčivější. Bez ohledu na to, jak bude otázka existence anatocismu a jeho prolomení posouzena, žalobkyni v řešené věci nevznikl nárok na další úrok podle podmínek § 155 odst. 5 daňového řádu, ani žádného jiného ustanovení. Administrativní pochybení při evidenci úroku přiznaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu nezpůsobuje zásah do právní a majetkové sféry daňového subjektu. Na takové administrativní pochybení nejsou navázány žádné další úkony správce daně činěné z moci úřední (jak je tomu u předpisu úroku podle § 254 daňového řádu).

12. Žalobkyně *v podání ze dne 12. 9. 2024* zopakovala, že názor žalovaného o „konkludentním uznání nadměrného odpočtu“ nemá oporu v daňovém řádu. Podle žalobkyně je namíste se odchýlit od předchozích skutkových závěrů Krajského soudu v Praze a NSS při posuzování žalobkynina nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, protože judikatura NSS byla překonána nálezem Ústavního soudu. Nejedná se o totožné řízení a soud dřívějšími skutkovými závěry není vázán. Žalobkyně též popřela, že nezákonně nepředepsání úroku ve výši 2 346 195 Kč jí nezpůsobuje zásah do její majetkové sféry. Žalobkyně navíc žádost o druhotný úrok podala dne 14. 5. 2018, avšak správce daně ji zamítl. Jedná se i o skutečnost, jež je mimo rámec důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí. Žalovaný zamlčuje, že úrok ve výši 2 346 195 Kč žalobkyni předepsal až na základě změny své metodiky.
13. Při jednání žalobkyně shrnula vývoj judikatury NSS a Ústavního soudu, s něhož má plynout, že žalobkyni nelze tento nárok odepřít s odkazem na zákaz anatocismu. To byl přitom jediný důvod, o nějž se opírá napadené rozhodnutí. Je tak namíste vycházet z toho, že další úrok „vykrytalizoval“ a stal se novou jistinou – vratitelným přeplatkem. Pokud žalovaný zamítnutí žalobkyniny žádosti zpětně odůvodňuje tím, že vratitelný přeplatek nebyl splatný s tím, že o něj žalobkyně nepožádala, jedná se o nepřípustnou novotu. Nehledě na to, že žalobkyně žádost podala ve stejný den, v němž bylo vydáno rozhodnutí žalovaného o zrušení rozhodnutí správce daně o DPH. Tím byla splněna i podmínka „zdrojové nezákonnosti“ podle již překonané judikatury NSS.
14. Žalovaný při jednání zopakoval, že nadměrný odpočet byl žalobkyni uznán tak, jak jej vykázala. Nedošlo k žádné nezákonnosti. To potvrdil i NSS. Změna judikatury se zabývá pouze otázkou, zda lze dále úročit „prvotní“ úrok. Žalobkyně však o vyplacení „prvotního“ úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nepožádala (tak, jak § 155 odst. 2 daňového řádu vyžaduje), a proto nebyly splněny podmínky pro to, aby žalovaný mohl její žádosti vyhovět.

III. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

15. Žalobkyně podala dne 30. 11. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Správce daně zahájil výzvou ze dne 17. 12. 2012 postup k odstranění pochybností, na jehož základě žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, za zdaňovací

období říjen 2012 nadměrný odpočet ve výši 1 883 664 Kč. Ten byl žalobkyni vyplacen dne 24. 1. 2014.

16. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, jež žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014, č. j. 28309/14/5000-14307-705194, zamítl a platební výměr potvrdil.
17. Rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, Krajský soud v Praze určil, že postup k odstranění pochybností byl nezákonný (správce daně zahájil postup k odstranění pochybností na základě výzvy, v níž neupřesnil konkrétní pochybnosti o žalobkynině daňovém přiznání, a dále postup k odstranění pochybností neúměrně prodlužoval a prováděl v něm podrobné dokazování).
18. Rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, správce daně přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč) v částce 238 550 Kč, a to za období ode dne 2. 3. 2013 do dne 24. 1. 2014. Rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, žalovaný změnil rozhodnutí správce daně tak, že žalobkyni přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 677 Kč. Ve smyslu rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, *KORDÁRNA*, měl žalobkyni náležet úrok již ode dne 5. 2. 2013.
19. Podáním ze dne 20. 5. 2016 žalobkyně požádala o úrok z přeplatku (tj. z úroku z vratitelného přeplatku) ve výši 238 550 Kč. Částka 238 550 Kč totiž měla být podle § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu žalobkyni *uhrazena* nejpozději dne 10. 2. 2014 (tj. do 15 dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu).
20. Rozhodnutím ze dne 17. 6. 2016, č. j. 3170620/16/2111-50522-208266, správce daně nepřiznal žalobkyni úrok z částky 238 550 Kč. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu se vratitelný přeplatek vrací na žádost daňového subjektu, nikoli z úřední povinnosti. Žalobkyně o vrácení přeplatku nepožádala. Nadto správce daně konstatoval, že daňové právo úroků z úroků nepřipouští.
21. Rozhodnutím ze dne 1. 3. 2017, č. j. 9924/17/5300-21442711359, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 17. 6. 2016 a toto rozhodnutí potvrdil. Žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2017 Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56, zamítl. Podle soudu musí správce daně předepsat úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu na osobní daňový účet z moci úřední, ale nemusí jej z moci úřední vracet. Také byl toho názoru, že úročení úroků není ve veřejném právu možné. Kasační stížnost NSS rozsudkem ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020-32, zamítl. Ztotožnil se s posouzením, že správce daně neměl povinnost vrátit žalobkyni úrok z moci úřední.
22. Rozsudkem ze dne 10. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, Krajský soud v Praze rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2014 (zamítající odvolání proti platebnímu výměru ze dne 13. 1. 2014 a platební výměr potvrzující) zrušil. Správce daně totiž místo řádně vedené daňové kontroly zjišťoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v rámci postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně proto nemohla realizovat veškerá procesní práva jako v případě řádného vedení daňové kontroly.
23. Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, žalovaný platební výměr ze dne 13. 1. 2014 zrušil a řízení zastavil. Z důvodu blížícího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně totiž již nezbyl dostatek času, aby se žalovaný a žalobkyně seznámili s doplněnými podklady obstaranými správcem daně.

24. Dne 14. 5. 2018 žalobkyně požádala o poukázání přeplatku ve výši 3 045 385 Kč (části nadměrného odpočtu původně nepřiznaného platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014) na bankovní účet. Současně požádala o přiznání a vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 3 045 385 Kč (ode dne 31. 12. 2012 do dne odeslání přeplatku na žalobkynin bankovní účet) a z částky 1 883 644 Kč (ode dne 31. 12. 2012 do dne 4. 2. 2013).
25. Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2018, č. j. 3468756/18/2111-50523-202376, správce daně nepřiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Podle § 254 daňového řádu je úrok hrazen z důvodu, že vydané rozhodnutí bylo nezákonné nebo nicotné a na jeho základě daňový subjekt uhradil určitou částku. Z toho správce daně dovodil, že za období před vydáním platebního výměru do dne 13. 1. 2014 nebylo možné úrok podle § 254 daňového řádu přiznat.
26. Rozhodnutím ze dne 15. 7. 2019, č. j. 29159/19/5100-41453-711400, žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 25. 6. 2018 a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyni byl již přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 2 346 195 Kč (viz bod 29 tohoto rozsudku). Souběžné přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a podle § 155 odst. 5 daňového řádu na základě totožných skutkových okolností, za totožné období a z totožné jistiny nepřicházelo v úvahu. Navíc sazba úroku podle zmíněných ustanovení byla stejná. Přiznání úroku z vratitelného přeplatku namísto úroku z neoprávněného jednání správce daně proto nepůsobilo žalobkyni újmu. Žalovaný dal žalobkyni za pravdu v tom smyslu, že třicetidenní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu se odvíjela od podání žalobkynina daňového tvrzení za zdaňovací období říjen 2012. Jelikož ale lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu počala běžet před datem vydání zrušeného platebního výměru, nebylo možné na nadměrný odpočet nahlížet jako na částku, která byla uhrazena na základě nebo v souvislosti se zrušeným platebním výměrem, jak předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu.
27. Rozsudkem ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019-46, Krajský soud v Praze zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2019. Soud se neztotožnil s tím, že je možné ve vztahu k téže částce zadržovaného nadměrného odpočtu za totéž období přiznat daňovému subjektu současně úrok podle § 155 odst. 5 a podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Kasační stížnost NSS rozsudkem ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23, č. 4454/2023 Sb. NSS, zamítl.
28. Podáním ze dne 7. 3. 2019 žalobkyně požádala o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu za neoprávněné zadržování nadměrného odpočtu ve výši 4 929 029 Kč. Přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2012 žalobkyně podala dne 30. 11. 2012. Od tohoto dne se odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu. Částka 3 042 385 (část nadměrného odpočtu původně nepřiznaného platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014) však byla z účtu správce daně odepsána až dne 29. 5. 2018.
29. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1900478/19/2111/50523-202376, správce daně přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 2 346 195 Kč. Žalobkyni náležel úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 1 883 644 Kč za období ode dne 1. 1. 2013 do dne 24. 1. 2014, přičemž úrok z této částky za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 byl již žalobkyni přiznán. Dále žalobkyni náležel úrok z částky 3 045 385 Kč za období ode dne 1. 1. 2013 do dne 29. 5. 2018. Žalobkyninu žádost ze dne 7. 3. 2019 nicméně správce daně v rozhodnutí nijak nezmnínil.

30. *Podáním ze dne 9. 4. 2019 žalobkyně požádala o úrok z částky 2 346 195 Kč.* Podle § 155 odst. 5 daňového řádu totiž bylo povinností správce daně úrok ve výši 2 346 195 Kč předepsat na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým byl platební výměr ze dne 13. 1. 2014 zrušen a řízení zastaveno (viz bod 23 tohoto rozsudku), tedy do dne 29. 5. 2018. Žalobkyně tak nemohla ode dne 30. 5. 2018 do podání žádosti nakládat s částkou 2 346 195 Kč, protože správce daně tuto částku nepředepsal na žalobkynin osobní daňový účet.
31. *Prvostupňovým rozhodnutím* správce daně žalobkynině žádosti ze dne 9. 4. 2019 nevyhověl. Podle správce daně má předepsání úroku na osobní daňový účet pouze evidenční charakter, se kterým nejsou spojena práva nebo povinnosti, do kterých by bylo možné zasáhnout a způsobit škodu. Předpis úroku na osobní daňový účet nemá za následek nezvýšení majetku daňového subjektu, proto není opožděné zaevidování předpisu spojeno s úrokem jako sankcí za nesprávný postup správce daně. Tento následek by nastal případně až poté, kdy by nebyl případný přeplatek vyplacen ve lhůtě stanovené zákonem. V projednávané věci byla žádost o vyplacení úroku ve výši 2 346 195 Kč podána až dne 7. 3. 2019; částka byla vyplacena dne 12. 4. 2019. Za prodlení s vyplacením v období ode dne 9. 4. 2019 do dne 12. 4. 2019 byl žalobkyni rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019, č. j. 2814289/19/2111/50523-202376, přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 4 050 Kč. Vzhledem k tomu, že opožděný předpis úroku ve výši 2 346 195 Kč na žalobkynin osobní daňový účet neměl žádný dopad do žalobkyniny finanční sféry (o výplatu částky požádala až dne 7. 3. 2019), správce daně jí úrok za dobu od 30. 5. 2018 do 8. 4. 2019 nepřiznal.
32. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně dne 12. 6. 2019 odvolání. Namítala, že správce daně měl povinnost i bez žádosti předepsat úrok ve výši 2 346 195 Kč na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne zrušení platebního výměru ze dne 13. 1. 2014 a zastavení řízení. Žalobkyně proto byla ekonomicky poškozena, jestliže v období ode dne 29. 5. 2018 do dne 12. 4. 2019 nemohla s částkou 2 346 195 Kč nakládat. Správce daně již částečně žalobkynin nárok uznal a rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019 jí úrok za období ode dne 9. 4. 2019 do dne 12. 4. 2019 přiznal. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že by pro ni nepředsání úroku na osobní daňový účet nemělo žádné následky. Jestliže správce daně nepředepsal částku úroku na osobní daňový účet (na kreditní stranu), pak nemohl ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu vzniknout přeplatek, který by mohl být daňovému subjektu vrácen.
33. V *napadeném rozhodnutí* žalovaný vymezil jako základ sporu otázku, zda žalobkyni náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z vratitelného přeplatku – úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K tomu poukázal na zásadu zákazu anatocismu. Z judikatury NSS podle žalovaného vyplývá, že úrok ze zadržování nadměrného odpočtu nelze (na rozdíl od úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu) dále úročit. V rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*, NSS vyšel z úpravy soukromého práva po účinnosti občanského zákoníku z roku 2012. NSS připustil, že úrok z protiprávního jednání správce daně se může stát novou jistinou, jež je dále úročena. Na tento rozsudek poté NSS navázal rozsudkem ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*. Podle něj mají úroky podle § 155 odst. 5, resp. § 254a, a podle § 254 daňového řádu zcela odlišný účel. Rozsudek *ERAMENT Trading* rozvinul závěry rozsudku *Elektrárny Opatovice* tak, že „úrok z úroku“ náleží daňovému subjektu výhradně tehdy, pokud se jedná o úrok z úroku ve smyslu § 254 daňového řádu. Žalovaný také poukázal na to, že podle § 253 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, u nedoplatků na příslušenství daně úrok z prodlení

nevzniká. Žalovaný dále odkázal na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 13/2020-32, v němž NSS sice nepřijal ohledně obecného zákazu anatocismu v daňovém právu jednoznačný závěr. S ohledem na rozsudky *Elektrárny Opatovice* a *ERAMENT Trading* je ale zřejmé, že úrok z úroku náleží daňovému subjektu pouze tehdy, jedná-li se o úrok ve smyslu § 254 daňového řádu.

34. K samotnému prodlení s předepsáním částky 2 346 195 Kč žalovaný uvedl, že úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu je sankcionováno prodlení správce daně s výplatou částky, která měla být vrácena. Nárok na daný úrok neexistuje v případě, kdy došlo k pozdnímu předepsání úroku hrazeného správcem daně. To znamená za dobu, kdy úrok již měl být na osobním daňovém účtu předepsán, ale ve skutečnosti nebyl. Úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu byl správce daně sankcionován za pozdní vrácení přeplatku (na osobním daňovém účtu již předepsaného) a nikoli za pochybení spočívající v pozdním předepsání určité částky na osobní daňový účet. Žalobkyně podala žádost o vrácení úroku až dne 7. 3. 2019, byť tak mohla učinit již dříve. Proto nelze přisvědčit jejímu tvrzení, že byla ekonomicky poškozena, jestliže v období ode dne 29. 5. 2018 do dne 12. 4. 2019 nemohla nakládat s částkou 2 346 195 Kč.

IV. Posouzení věci soudem

35. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
36. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
37. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.
38. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, 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.
39. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, 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.

40. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
41. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správcem 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.
42. Podle § 105 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcům bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.
43. V projednávané věci správce daně rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019 přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2012). Po zastavení řízení totiž došlo ke (zpětnému) uznání nadměrného odpočtu v tvrzené výši. Jeho vyplacení se (zpětně) řídilo § 105 odst. 1 ZDPH a prodlení s poukazáním tohoto vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) pak režimem § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejednalo se tedy o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu ani tzv. „kordárenský“ úrok z prověřování nadměrného odpočtu (srov. bod 18 tohoto rozsudku). Proti přiznání takového úroku (jeho právnímu základu) přitom žalobkyně nic nenamítala. Měla ale za to, že jí byl na osobní daňový účet předepsán opožděně (až téměř rok po vrácení původního vratitelného přeplatku – nadměrného odpočtu). Poukaz na samotné nezákonné prodlévání správce daně s předpisem úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu žalovaný nijak nerozporoval. Nesouhlasil ale s možností jeho (dalšího) úročení, případně (jako alternativní argumentaci) nespojoval s opomenutím správce daně žádné právní a majetkové důsledky. Pro posouzení toho, jestli měla žalobkyně nárok na (další) úrok se proto musí soud zabývat dvěma otázkami: *Zaprvé*, zda mohla být jistina (první úrok) odpovídající částce 2 346 195 Kč vůbec dále úročena, *zadruhé* zda nastaly ty právní skutečnosti, na jejichž základě došlo k případnému dalšímu úročení.

K přípustnosti dalšího úročení jistiny (přeplatku) původně vzniklé jako úrok

44. V rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, Ing. J. J., NSS připustil, že je možné přiznat úrok ze zadržovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Nejde totiž o pravý „úrok z úroku“, jelikož částka prvotního úroku „vykryštovala“ a je ohraničena pevnou částkou (ačkoli původně vypočtenou jako úrok za určité období). Proto ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*.

45. Na tento rozsudek NSS navázal v rozsudku *Elektrárny Opatovice*, v němž řešil otázku, zda částku, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, pokud ji správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet, lze znovu úročit. Ztotožnil se s přístupem, podle něhož se úrok odděluje od původní jistiny a stává se tak novou jistinou, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního přeplatku). Prodlévání s předepsáním nebo vrácením částky prvotního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tak podléhá dalšímu úročení podle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Ke konstrukci oddělení úroku od původní jistiny se NSS přihlásil i v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, *Plzeňská teplárenská*, v němž uvedl, že prvotní úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu se na základě shora uvedených závěrů stává novou jistinou posledním dnem lhůty, v níž jej měl správce daně měl předepsat na osobní účet daňového subjektu.
46. V bodě 20 rozsudku *Elektrárny Opatovice* však NSS (oproti s výše uvedeným) též poznamenal, že od roku 2014 je obecně přijímaný zákaz anatocismu modifikovaný a úročení úroků je možné si sjednat. Nadto také § 1806 občanského zákoníku stanovil úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu.
47. V této argumentační linii NSS pokračoval v rozsudku *ERAMENT Trading*, v němž se zabýval úročením úroků z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve smyslu rozsudku *KORDÁRNA*). V bodě 34 rozsudku *ERAMENT Trading* NSS konstatoval, že zatímco přiznání úroku z úroku podle § 254 daňového řádu má paralelu 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. V případě pozdního vrácení úroků z úroků přiznaných podle § 155 odst. 5 daňového řádu se analogie s § 1806 občanského zákoníku neuplatní, jelikož rozhodující je důvod vzniku jistiny (tj. důvodem vzniku prvotního úroku je protiprávní čin správce daně). Tuto argumentaci (vycházející z možnosti úročení úroků na základě analogie s § 1806 občanského zákoníku) pak NSS následoval např. v rozsudku dne 9. 1. 2023, č. j. 5 Afs 376/2021-26, *Golden Snack*.
48. Závěry rozsudku *ERAMENT Trading* nicméně byly relativizovány nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, *QUANTO*. Podle Ústavního soudu NSS použil v rozsudku *Elektrárny Opatovice* odkaz na úpravu v občanském zákoníku jako doplňující argument, kterým reagoval na odchýlení se rozsudku *Ing. J. J.* od dřívější judikatury. V rozsudku *Elektrárny Opatovice* NSS poukázal na „rozplynutí“ se nosného argumentu (nepřípustnost anatocismu z důvodu zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu) rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, právě přijetím nové právní úpravy – tj. § 1806 občanského zákoníku. Podle Ústavního soudu NSS v rozsudku *Ing. J. J.* jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu, přičemž odmítl, že by šlo materiálně o „úrok z úroku.“ Proto tehdy NSS nevázal a ani nemusel vázat své závěry na účinnost nové právní úpravy soukromého práva, neboť se podle jeho názoru o anatocismus vůbec nejednalo, případně byl jeho zákaz prolomen právě ustanovením § 254 daňového řádu. Ústavní soud tak nepřisvědčil tomu, že by klíčovým důvodem pro překonání nosných závěrů rozsudku č. j. 1 As 80/2009-45, a tedy i zákazu anatocismu, rozsudkem *Ing. J. J.* a *Elektrárny Opatovice*, byla právě rekonstrukce soukromého práva, neboť tomu tak ve skutečnosti nebylo (právně ani skutkově).
49. Ústavní soud tedy odmítl závěry rozsudku *ERAMENT Trading*, podle nichž předchozí judikatura vycházela z prolomení zákazu anatocismu na základě analogické aplikace § 1806

občanského zákoníku. Naopak vytkl obecným soudům přecházení námitek stěžovatelky poukazujících na judikaturu, která pracuje s konceptem původních úroků z neoprávněného jednání správce daně jako nové jistiny *sui generis*. V takovém případě by možnost úročení pohledávky původně vzniklé jako úrok byla dána od doby počátku účinnosti daňového řádu, neboť zákonodárce zcela jistě neměl (a z logiky věci ani nemohl mít) v úmyslu účinnost § 254 daňového řádu vázat až na účinnost nového občanského zákoníku (bod 36 nálezu QUANTO). Ústavní soud proto uzavřel, že „s ohledem na právní názory obsažené ve shora citované prejudikatuře jí uplatněný nárok skutečně existoval již před účinností nového občanského zákoníku“ (bod 41 nálezu QUANTO).

50. V rozsudku ze dne 25. 7. 2024, č. j. 3 Afs 194/2022-60, *EP ENERGY TRADING*, pak NSS podotkl, že v judikatuře NSS existovaly dvě linie ohledně přípustnosti anatocismu v daňovém právu stojící na odlišných východiscích. S ohledem na judikaturu Ústavního soudu však NSS v rozsudku *EP ENERGY TRADING* nepovažoval za nutné věc předkládat rozšířenému senátu. Zkonstatoval, že Ústavní soud v nálezu QUANTO aproboval *ratio decidendi* rozsudku *Ing. J. J.*, potažmo na něj navazujícího rozsudku *Elektrárny Opatovice*. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004-53, č. 1833/2009 Sb. NSS, podle kterého judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech. NSS proto nepostupoval věc rozšířenému senátu, jelikož měl za to, podle Ústavního soudu nastolil správnou linii rozhodování ve věci otázky anatocismu rozsudek *Ing. J. J.*, nikoli pozdější rozsudek *ERAMENT Trading*.
51. Žalobkyně svou argumentaci předloženou v žalobě opřela zejména o to, že původní úročenou pohledávku (nadměrný odpočet) bylo možné přirovnat k pohledávce z protiprávního činu podle § 1806 občanského zákoníku, který obecný zákaz anatocismu prolamuje. Žalobkyně poté v doplněních žaloby upozornila na nález Ústavního soudu QUANTO a rozsudek NSS *EP ENERGY TRADING*, k čemuž uvedla, že rozsudek *ERAMENT Trading* (vycházející z přípustnosti anatocismu na základě analogické aplikace § 1806 občanského zákoníku) je již překonán, a proto je žaloba důvodná. Nadto (alternativně) by bylo možné připustit úročení úroků i aplikací závěrů rozsudku *ERAMENT Trading*, jelikož byla splněna podmínka „zdrojové nezákonnosti“ v podobě rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018.
52. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. je možné rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Judikatura NSS nicméně dovodila, že v některých případech je nutno koncentrační zásadu prolomit; jedním z těchto případů je ostatně i zásadní změna judikatury (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2021, č. j. 10 As 46/2020 48, ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 185/2021-49, ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239, a ze dne 3. 4. 2023, č. j. 5 Afs 241/2022-43). V otázce přípustnosti anatocismu v daňovém právu spíše než ke změně judikatury došlo k vyjasnění vztahu mezi dvěma odlišnými východisky této možnosti. Soud však nemůže vypořádat žalobní argumentaci dovozující nárok na úrok z úroku na základě analogie s občanským zákoníkem pouze tím, že judikatorní linie, kterou žalobkyně následovala, již není na věc aplikovatelná (žalobkyně nemá nárok na další úroky na základě analogie s § 1806 občanského zákoníku) a poukazy na recentní judikaturu odmítnout jako opožděné. Za situace, kdy judikatura NSS nebyla názorově konzistentní v tom ohledu, jaké okolnosti vlastně otevírají možnost dalšího úročení jistiny původně vzniklé jako úrok

z neoprávněného jednání správce daně („krystalizace“ nebo rekodifikace), nelze klást žalobkyni k tíži, že ve včas uplatněných žalobních bodech následovala ten výklad, který byl Ústavním soudem a NSS po uplynutí lhůty pro podání žaloby opuštěn.

53. Žalobkyně zdůrazňovala především povahu původní jistiny (nadměrného odpočtu), kterou bylo podle ní možné přirovnat k pohledávce z protiprávního činu. Podle rozsudků NSS *Ing. J. J., Elektrárny Opatovice a Plzeňská teplárenská* je však podstatné, že částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*, bez ohledu na „původ“ prvotního úroku. Pokud tak jde o otázku případného dalšího úročení, není z tohoto důvodu rozlišení, zda prvotní úrok vznikl jako úrok podle § 155 odst. 5 nebo podle § 254 daňového řádu, natolik podstatné (srov. body 38 a 39 rozsudku *EP ENERGY TRADING*). Totéž následně potvrdil i rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2024, č. j. 1 Afs 190/2023-43.
54. Soud totiž nevidí důvod, proč by se závěry rozsudků ve věcech *Ing. J. J., Elektrárny Opatovice, Plzeňská teplárenská* a následně i nálezu *QUANTO*, které byly vysloveny v kontextu úročení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, neměly uplatnit též ve vztahu k prvotnímu úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud správce daně v rozporu se zákonem včas nevyplatí úrok, ať již podle § 155 odst. 5, § 254 odst. 1 či § 254a odst. 1 daňového řádu, na nějž má daňový subjekt právo, vzniká nezákonné prodlení, a to bez ohledu na to, jakou povahu měl původně zadržovaný úrok (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, č. j. 10 Af 3/2018-48, bod 33). I v případě úroku z pozdě poukazaného vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je totiž částka, s níž je správce daně v prodlení, pevně ohraničena a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Správce daně je v prodlení s výplatou určité částky, která daňovému subjektu po právu náleží. Není-li možnost přiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně vázána na analogickou aplikaci občanského zákoníku, není odlišný přístup k úroku z úroku z daňového odpočtu ospravedlnitelný. Ostatně v předchozím řízení správce daně možnost úročení jistiny původně vzniklé jako úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu *sám připustil*: správce daně nepoukázal žalobkyni vratitelný přeplatek (původní úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu) v zákonné lhůtě, a proto jí za čtyřdenní prodlení rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019 přiznal podle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok ve výši 4 050 Kč.
55. Výše uvedené lze shrnout následovně. Žalobkyně podpořila svůj nárok na další úročení jistiny (vzniklé jako úrok) tím, že původní pohledávku (nadměrný odpočet) bylo možné přirovnat k pohledávce z protiprávního činu podle § 1806 občanského zákoníku, který připouští anatocismus. Vzhledem k vývoji judikatury ale tato argumentace již není relevantní. Jinak řečeno, identifikace „zdrojové nezákonnosti“ (žalobkyninými slovy), tedy zda důvodem vzniku původní pohledávky byl protiprávní čin správce daně, již není pro posouzení samotné *možnosti* dalšího úročení pohledávky vzniklé jako úrok (co do výše vypočítané jako procento z jistiny po stanovenou dobu) důležitá.
56. I bez podrobnějšího hodnocení toho, jestli nadměrný odpočet za zdaňovací období říjen 2012 odpovídal pohledávce z protiprávního činu, je odpověď na první otázku nastolenou v bodě 43 tohoto rozsudku taková, že principiálně (s ohledem na *obecný* princip zákazu anatocismu) lze jistinu ve výši 2 346 195 Kč úročit, jelikož se o anatocismus v pravém slova smyslu nejedná (srov. rozsudky *Ing. J. J.*, bod 42, a *EP ENERGY Trading*, bod 38).

K dalšímu úročení v případě prodlení s předepsáním původní jistiny (úroku) na osobní daňový účet

57. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nepředepsal na její osobní daňový účet částku úroku v zákonné lhůtě (podle § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu). Správce daně měl žalobkyni předepsat částku úroku do 29. 5. 2018. Učinil tak ale až 12. 4. 2019, žalobkyně tak nemohla v tomto období s částkou nakládat, čímž byla ekonomicky poškozena.
58. Žalovaný připomněl, že od předpisu úroku do evidence daní (jakožto ryze administrativního úkonu) je nutno odlišit úkon vrácení vratitelného přeplatku, tedy faktický úkon, kdy jsou daňovému subjektu reálně vyplaceny prostředky představující vratitelný přeplatek. Sama skutečnost, kdy je reálně proveden předpis do evidence daní, totiž nemůže zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu. Vratitelný přeplatek se totiž vracel v běžném režimu podle § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy na žádost daňového subjektu. K zásahu do žalobkyniných majetkových práv, stejně jako k prodlení s vrácením vratitelného přeplatku proto mohlo dojít teprve tehdy, pokud by nebyl vratitelný přeplatek vrácen ve lhůtě odvozené od žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku.
59. V první řadě je třeba uvést, že teprve v podání ze dne 12. 9. 2024 žalobkyně nově poukázala na to, že žádost o „druhotný“ úrok podala dne 14. 5. 2018. To je však opožděně uplatněný žalobní bod (§ 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 *in fine* s. ř. s.), a soud se proto touto argumentací nemohl zabývat (např. tím, zda se skutečně jednalo o žádost podle § 155 odst. 5 daňového řádu). Žalobkyně sice v podání ze dne 12. 9. 2024 tvrdila, že se jedná o novou skutečnost, kterou se napadené rozhodnutí nezabývalo a žalovaný na ni nově poukázal až v řízení před soudem, to však neodpovídá obsahu napadeného rozhodnutí. Tomu, zda žalobkyně podala žádost podle § 155 odst. 5 daňového řádu, se totiž napadené rozhodnutí věnuje např. v bodech 25, 27 a 28 (srov. bod 34 tohoto rozsudku). Tím se zabývalo i prvostupňové rozhodnutí, proto byl ostatně žalobkyni přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 4 050 Kč (viz rozhodnutí správce daně 9. 5. 2019, č. j. 2814289/19/2111/50523-202376). Odkazuje-li žalobkyně na závěry žalovaného učiněné v bodě 26 napadeného rozhodnutí, musí být vykládány v kontextu celého rozhodnutí. Nadto, v žalobě (bod 5) žalobkyně sama původně tvrdila, že o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 2 346 195 Kč požádala dne 9. 4. 2019. Ačkoli tedy žalovaný napadené rozhodnutí postavil mj. na tom, že žalobkyně nepodala žádost podle § 155 odst. 2 daňového řádu, žalobkyně tuto skutečnost v rámci včas uplatněných žalobních bodů nezpochybňovala, a soud se tudíž touto otázkou nezabýval.
60. K následkům nepředepsání úroků vzniklých podle § 254 odst. 1 daňového řádu se NSS vyjádřil v bodě 27 rozsudku *Elektrárny Opatovice*. NSS uvedl, že prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně podléhá dalšímu úročení podle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu.
61. V bodě 19 rozsudku *Plzeňská teplárenská* pak NSS konstatoval, že částka, na kterou vzniklo daňovému subjektu právo (tj. první úrok podle § 254 daňového řádu), mu má být předepsána ve lhůtě podle § 254 odst. 3 daňového řádu. Nejpozději v této lhůtě měl daňový subjekt mít možnost s touto částkou na osobním daňovém účtu disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani). Pokud správce daně částku prvního úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu řádně a včas nepředepsal, zatížil nezákonný postup další nezákonností, z níž vzniká další úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který se počítá z prodlení s předepsáním prvního úroku

podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Ke vzniku dalšího úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu v případě pozdního předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně srov. také bod 73 rozsudku NSS ze dne 9. 1. 2023, č. j. 8 Afs 94/2021-87.

62. V bodě 35 rozsudku ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29, *SPORT WORKS*, poté NSS shrnul, že „*nepředepsání úroků z neoprávněného jednání správce daně ve stanovené lhůtě považuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu za jednání naplňující hypotézu § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. za zakládající právo na další úrok z neoprávněného jednání správce daně.*“
63. V kontextu úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu tak NSS vychází z toho, že již samotné *předepsání* jak nezákonně obdržené (resp. odepřené) jistiny, *tak úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu* směřuje ke smyslu úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu – nahradit daňovému subjektu újmu bez toho, aby se musel vydávat „trnitou“ cestou kompenzace zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád) – dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu“; k tomu srov. rozsudek *Elektrárny Opatovice*, bod 29, a náleží *QUANTO*, bod 40. Ostatně podle § 254 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, se úrok přiznaný podle § 254 odst. 1 daňového řádu započítával na případnou náhradu škody přiznanou podle zákona o odpovědnosti za škodu.
64. Soud si uvědomuje, že judikatura odkazovaná v přechozím odstavci se týkala dalšího úročení jistiny vzniklé jako úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ale v nyní projednávané věci byl rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019 žalobkyni přiznan úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Poté, co žalovaný v napadeném rozhodnutí dovedl, že žalobkynin požadavek o (další) úrok by byl v rozporu se zásadou zákazu anatocismu, však žalobkyně odkázala na zrušený platební výměr ze dne 13. 1. 2014 (jakožto na „zdrojovou nezákonnost“) s argumentací, že její pohledávku je možné přirovnat k pohledávce z protiprávního činu, a proto jí náleží další úrok. Tím do řízení vnesla otázku, zda přiznaný úrok (nějak) souvisí s neoprávněným jednáním správce daně, a zda je možné na jeho pozdní předepsání aplikovat závěry rozsudků *Elektrárny Opatovice* a *Plzeňská teplárenská*. V rozsudku č. j. 2 Afs 60/2021-23 (viz bod 27 tohoto rozsudku) sice NSS uzavřel, že pro přiznání úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v žalobkynině případě prostor nebyl. Učinil tak ale v kontextu toho, že žalobkyni byl před jeho rozhodnutím již přiznan za stejné období úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS tak své rozhodnutí založil primárně na otázce vzájemného vyloučení těchto úroků, důkladněji však podstatu přiznaného úroku nezkoumal.
65. Podle soudu ale není ani v otázce úročení pozdního předepsání úroku natolik podstatné rozlišení, zda se jedná o jistinu vzniklou jako úrok podle § 254 odst. 1 nebo podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS založil pojetí „krystalizace“ (a přípustnost „dalšího“ úročení) na tom, že je do jisté míry nahodilé, že titulem pro vznik pozdě předepsané a vrácené jistiny byl (první) úrok (srov. rozsudek *Ing. J. J.*, bod 43). Také ve světle nyní projednávané věci je spíše dílem náhody, zda by žalobkyně měla nárok na úrok podle § 254 odst. 1 nebo podle § 155 odst. 5 daňového řádu – nárok na ten který úrok se odvíjel od toho, zda by daňové orgány (ne)stihly daň stanovit v prekluzivní lhůtě.
66. Současně ačkoli úroky podle § 254 odst. 1 a § 155 odst. 5 daňového řádu vznikají z jiných skutkový důvodů (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 60/2021-23, bod 38), oba představují

pašalizovanou náhradu škody (srov. § 155 odst. 5 věta poslední za středníkem ve spojení s § 254 odst. 6 daňového řádu). Oba „vykryštalizované“ úroky jsou považovány za novou (nezávislou) jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Oba též mají stejný ekonomický a kompenzační účel: nahradit daňovému subjektu cenu prostředků, se kterými nemohl disponovat, bez toho, aniž by se musel kompenzace domáhat komplikovanější (slovy rozsudku *Elektrárny Opatovice* „trnitou“) cestou zákona o odpovědnosti za škodu.

67. Soud si je vědom rozsudku ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 265/2021-63, v němž NSS nepřipustil úročení opožděného předepsání jistiny vzniklé jako úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Svůj závěr NSS založil na dvou východiscích: 1) nečinnost správce daně nebylo možné podřadit pod hypotézu § 254 odst. 1 daňového řádu ani ji nebylo možné považovat za protiprávní čin ve smyslu § 1806 občanského zákoníku; 2) předpisem na osobní daňový účet úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ještě) neplní funkci pašalizované náhrady škody, jelikož předpisem se úrok nestává majetkovou hodnotou, se kterou by mohl daňový subjekt disponovat dříve, než požádá o vrácení vratitelného přeplatku.
68. Pokud jde o východisko pod bodem 1), tak v něm NSS navázal na rozsudek *ERAMENT Trading* (bod 37 rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63). Zřejmě tak vycházel z judikatury, podle které je možné (další) úročení jistiny původně vzniklé jako úrok na základě analogie s § 1806 občanského zákoníku. Závěry rozsudku *ERAMENT Trading* nicméně pozdější judikatura opustila (srov. bod 48 a násl. tohoto rozsudku). Úvaha v rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63, podle které žalobci nenáležel (další) úrok, jelikož jednání, které dalo vzniknout prvotnímu úroku, nelze podřadit pod § 1806 občanského zákoníku, proto již není aplikovatelná.
69. Pokud jde o východisko pod bodem 2), soud připomíná, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu funkci pašalizované náhrady škody podobně jako úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu plní. Otázkou, proč by se pozdní předepsání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu mělo úročit a pozdní předepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nikoli, se však NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63 blíže nezabýval. Podle judikatury však i předepsání úroku podle § 254 odst. 1 směřuje k „pokrytí“ doby neoprávněného jednání (srov. rozsudek *Elektrárny Opatovice*, bod 27) a pozdní předepsání takového úroku považuje judikatura za důvod ke kompenzaci dalším úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu (viz body 59 až 62 tohoto rozsudku). Z toho vyplývá, že i předepsání je krokem, který směřuje k ukončení majetkové újmy daňového subjektu, a není tak úkonem bez žádných majetkových důsledků.
70. Žalovaný zdůvodňuje judikatorní závěry, podle kterých nepředepsání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu podléhá dalšímu úročení podle § 254 odst. 1 daňového řádu tím, že při prodlení s předepsáním dochází k odsunutí vrácení případného vratitelného přeplatku. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, totiž správce daně musel vrátit vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu z úřední povinnosti (srov. rozsudek *SPORT WORKS*, body 29 a 37). Přitom u opožděného vrácení vratitelného přeplatku již žalovaný zásah do majetkové sféry daňového subjektu uznává. Případnou dělicí linií (ne)úročení pozdního předepsání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu a podle § 155 odst. 5 daňového řádu ovšem podle soudu není okolnost, že se úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu vrací bez žádosti a pozdním předepsáním se jeho vrácení odsouvá. Přeplatek tvořený předepsáním úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu totiž vůbec nemusí „testem vratitelnosti“ podle § 154 daňového řádu projít, tzn., že žádný vratitelný přeplatek vůbec nemusí vzniknout. Nebylo by pak logické, aby se předepsání jistiny vzniklé též jako kompenzační úrok (byť z jiného právního důvodu)

projevovalo v majetkové sféře daňového subjektu jinak (resp. nijak). Úvahy rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63 o tom, že pozdní předepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nijak nezasahuje do majetkové sféry daňového subjektu a neomezuje je v možnosti dispozice s částkou úroku proto soud nepovažuje za úplné.

71. Předepsání vratky (ať již vzniklé jako úrok podle § 254 odst. 1 nebo § 155 odst. 5 daňového řádu či z jiného právního titulu) na kreditní stranu osobního daňového účtu totiž může ovlivnit úroky z prodlení (a tím i majetkovou sféru daňového subjektu) „nabíhající“ z nedoplatků evidovaných na debetní straně osobního daňového účtu. Podle rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, je totiž při výpočtu penále i úroku z prodlení potřeba zohlednit dobu, kdy na osobním daňovém účtu existoval přeplatek (srov. též rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2020, č. j. 10 Afs 91/2018-55). V rozsudku ze dne 19. 10. 2022, č. j. 6 Afs 171/2022-28, č. 4458/2023 Sb. NSS, se pak NSS zabýval přímo zohledněním předpisu úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jelikož nebyl v době prodlení (v řešené věci s úhradou DPH) úrok z vratitelného přeplatku na osobním daňovém účtu daňového subjektu *evidován*, nebylo možné k němu pro potřeby úhrady daňového nedoplatku a výpočtu úroku z prodlení přihlížet (srov. body 13 a 17 rozsudku č. j. 6 Afs 171/2022-28). K majetkové relevanci předpisu plateb a vratek na kreditní stranu osobního daňového účtu lze dále poukázat např. na rozsudek ze dne 21. 11. 2022, č. j. 2 Afs 407/2020-32, v němž NSS dovodil, že by správce daně měl při rozhodování o úhradě nedoplatku na dani (např. při výpočtu úroku z prodlení) v souvislosti s § 154 odst. 4 daňového řádu zjišťovat z *úřední povinnosti* případné přeplatky daňového subjektu také *u jiných správců daně*, pokud bude mít do příslušné evidence přístup, nebo takový přístup nebude spojen s většími překážkami, náklady či komplikacemi. Soud proto shrnuje, že samotné pozdní předepsání částky úroku (ať již podle § 155 odst. 5 nebo podle § 254 odst. 1 daňového řádu) se může negativně projevit na základu pro výpočet úroku z prodlení a tím pádem i zasáhnout do majetkové sféry daňového subjektu.
72. Ostatně judikatura správních soudů v minulosti potvrdila, že nesprávné vedení evidence daní může být nezákonným zásahem (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 A 130/2012-35, č. 3034/2014 Sb. NSS; k chybám v evidenci daní jakožto nezákonnému zásahu srov. také rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34). Připustitelné (plausibilní) tvrzení nezákonného zásahu je přitom již samotnou podmínkou řízení o žalobě podle § 82 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160, č. 3687/2018 Sb. NSS). Z připuštěného soudního přezkumu evidování daní jakožto nezákonného zásahu tudíž vyplývá, že i nesprávnost v evidenci může daňový subjekt krátit na jeho právech. V bodě 13 rozsudku ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, pak NSS přímo konstatoval, že *„se stěžovatelem souhlasí, že evidence daní na osobním daňovém účtu může zasáhnout do subjektivních veřejných práv daňového subjektu, a proto proti ní musí existovat možnost soudní ochrany.“* K témuž dále rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 179/2022-38, a v něm shrnutá judikatura.
73. Soud se pak neztotožňuje ani se závěrem NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63, podle kterého nepředepsání částky úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu na osobní daňový účet nijak neovlivňuje možnost daňového subjektu s takovou částkou disponovat, dokud o ni nepožádá. Pokud podle § 154 odst. 2 daňového řádu vznikne vratitelný přeplatek, je v dispozici daňového subjektu (srov. Nováková, P. § 155 [Vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku]. In: Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 717, a rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26,

č. 3676/2018 Sb. NSS, bod 48). „Dispozice“ s vratitelným přeplatkem přitom nemusí spočívat pouze v požádání o jeho vrácení. Daňový subjekt může zvolit další alternativy podle § 155 odst. 1 daňového řádu (může požádat o použití přeplatku na úhradu nedoplatku) nebo jednoduše ponechat vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použít ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Tyto alternativy jsou nicméně podmíněny právě tím, že správce daně částku úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu řádně předepíše. Omezení v možnosti disponovat částkou úroku podle soudu nelze zužovat pouze na dispozici částkou úroku na účtu vedeném u poskytovatele platebních služeb. I v tomto ohledu tak má pozdní předepsání úroku majetkové důsledky.

74. Na základě výše uvedeného má proto soud za to, že poněkud kategorické závěry rozsudku č. j. 2 Afs 265/2021-63 nejsou při řešení otázky dalšího úročení jistiny vzniklé jako úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu v případě jejího pozdního předepsání bez dalšího (tedy bez zohlednění judikatury k úrokům podle § 254 odst. 1 daňového řádu, posunu v této judikatuře po nálezů *QUANTO* a posouzení důsledků samotné evidence daní pro daňový subjekt) uplatnitelné. Pro úplnost soud dále doplňuje, že v rozsudcích *Golden Snack* a č. j. 4 Afs 13/2020-32, na které žalovaný poukázal ve svém vyjádření spolu s rozsudkem č. j. 2 Afs 265/2021-63 (podle žalovaného měly též podporovat závěr o tom, že pozdní předepsání úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu vznik dalších úroků nezakládá), se NSS k otázce dalšího úročení vratitelného přeplatku v případě jeho pozdního předepsání jednoznačně nevyjádřil. V rozsudku *Golden Snack* NSS navázal na rozsudek *ERAMENT Trading* a měl za to, že úroky z pohledávky, kterou nelze přirovnat k pohledávce z protiprávního činu, nelze dále úročit. V rozsudku č. j. 4 Afs 13/2020-32 se pak NSS zabýval povinností *vyplatit* (poukázat) úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z moci úřední. V bodě 39 přitom uzavřel, že „*správce daně nebyl v uvedeném rozhodném období [před podáním žádosti o vrácení úroku podle § 155 odst. 5] povinen stěžovateli úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu vyplatit (vrátit), nemohl tuto svou neexistující povinnost porušit, a nelze tedy ani uvažovat o nároku stěžovatele na úrok z tohoto úroku.*“ Soud proto z výše popsaných důvodů z těchto rozsudků nevycházal.
75. Dalším problematickým aspektem prodlévání správce daně s předepsáním částky úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je, že se do jejího předepsání ani nestává vratitelným přeplatkem, o jehož vrácení by mohl daňový subjekt požádat. V minulosti sice již odborná literatura nastínila, že analogickou aplikací pravidla týkajícího šedesátidenní čekací doby pro případné dosažení limitní částky pro vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 3 daňového řádu) je možné o vratitelný přeplatek požádat ještě před jeho vznikem [srov. Šimek, K. § 155 (*Žádost o vrácení vratitelného přeplatku*). In.: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer (ČR), 2011, komentář k § 155 odst. 1]. Pokud však správce daně částku úroku včas nepředepíše a případně nepřevede přeplatek v souladu s § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu na úhradu nedoplatků, je daňový subjekt postaven do situace, kdy podává žádost o vrácení přeplatku prakticky „zkusmo“. Jinými slovy je nucen žádat o vrácení přeplatku, o kterém neví, jestli existuje. Takový přístup by byl podle soudu v rozporu s principem právní jistoty, jelikož by jím správce daně přenášel část své odpovědnosti za řádné vedení evidence daní na daňový subjekt, který by byl nucen o svých daňových právech a povinnostech spekulovat.
76. Lze poukázat též na to, že prodlévání správce daně s předepsáním částky úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu je v rozporu i s obecnou zásadou hospodárnosti upravenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Dodržením zákonné lhůty pro předepsání částky úroku je možné vzniku zbytečných nákladů zabránit, a to jednak těm spočívajícím v příslušenství nedoplatků (srov. bod 71 tohoto rozsudku), jednak těm spojeným s podáváním „zkusmých“ žádostí o vratitelný přeplatek.

77. Konečně žalobkyně polemizovala s tím, zda v případě konkludentního vyměření daně v souladu s daňovým tvrzením (podle závěrů nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09), mohlo bez vydání platebního výměru k vyměření daně vůbec dojít. K možnosti „automatického“ vyměření se přitom v usnesení ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022-31, přiklonil první senát NSS. Ten ve zmíněném usnesení předložil rozšířenému senátu otázku, k jakému okamžiku a jakým způsobem dochází k vyměření daně, jestliže z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky, a ke stanovení daně má tudíž dojít v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Posouzení takové otázky by ovšem mohlo být pro nyní projednávanou věc relevantní, jestliže by byla sporná samotná doba úročení původního vratitelného přeplatku, tj. okamžik, od kterého se měla odvíjet třicetidenní lhůta pro jeho vrácení z moci úřední podle § 105 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Zda od konkludentního vyměření daně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání (resp. od jeho podání, jelikož v nyní projednávané věci je žalobkyně podala opožděně), nebo od faktického vydání platebního výměru. Správce daně přiznal žalobkyni úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částek 1 883 644 Kč a 3 045 385 Kč od 1. 1. 2013, což žalobkyně nijak nerozporovala, soud se proto touto otázkou v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) nemůže dále zabývat. Soud proto z těchto důvodů ani jako důkaz neprováděl Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 1. 2. 2019, č. j. 21823/18/7700-10126-050167 (viz žalobkynino podání ze dne 12. 9. 2024). Pouze nad rámec proto poznamenává, že navázání lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu na konkludentní vyměření daně bylo pro žalobkyni tou nejpriznivější alternativou (co do doby úročení).
78. Soud tak shrnuje, že jistinu původně vzniklou jako úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu je možné dále úročit. Nejedná se totiž o pravý „úrok z úroku“, proto se v takovém případě neuplatní obecný zákaz anatocismu. Pokud správce daně nepředepíše úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve lhůtě podle § 155 odst. 5 věty poslední za středníkem ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu, náleží daňovému subjektu analogicky „další“ úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K tomuto závěru soud dospěl na základě dvou předpokladů. *Zaprvé*, judikatura NSS dovodila, že pozdní *předepsání* jistiny vzniklé jako úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu zakládá právo na další úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Soud pak neshledává důvody pro to, aby v případě funkčně podobného úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu (který má daňovému subjektu též kompenzovat újmu způsobenou tím, že po určitou dobu nemohl disponovat se svými prostředky), „další“ úrok za pozdní předepsání nenáležel. Úvahu o smyslu úročení samotného nepředepsání úroku soud dále rozvedl a *zadruhé* se neztotožnil s výkladem, že (ne)předepsání částky úroku na osobní daňový účet je pro majetkovou sféru daňového subjektu prakticky irrelevantní, dokud daňový subjekt nepožádá o vrácení vratitelného přeplatku. I (ne)předepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se může v majetkové sféře daňového subjektu projevit (srov. např. rozsudek č. j. 6 Afs 171/2022-28 týkající se základu pro výpočet úroku z prodlení). Soud pak neshledává spravedlivým, aby za újmu způsobenou takovým pochybením nebyl daňový subjekt nijak kompenzován, resp. byl nucen k tomu, aby se kompenzace domáhal poměrně komplikovanou cestou zákona o odpovědnosti za škodu, jelikož kompenzační úroky podle daňového řádu mají daňový subjekt takové cesty ušetřit (v případě, že daňovému subjektu vznikne vyšší škoda, kterou bude schopen vyčíslit, může si samozřejmě o rozdíl požádat). Nelze přitom odhlížet ani od toho, že daňový subjekt by byl prodléváním správce daně též postaven do nejisté situace ohledně možnosti požádat o vratitelný přeplatek – daňový

subjekt by ještě neměl „o co“ žádat ani by neměl větší jistotu v tom smyslu, zda po předepsání částky úroku a aplikaci § 154 daňového řádu vůbec nějaký vratitelný přeplatek vznikne.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

79. S ohledem na výše uvedené shledal soud žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Věc soud vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný proto přehodnotí jak své závěry o nepřípustnosti úroků z jistiny původně vzniklé jako úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve skutečnosti se totiž o – obecně nepřípustný – anatocismus v pravém slova smyslu nejedná), tak o majetkové relevanci předepsání částky původně vzniklé jako úrok na osobní daňový účet.
80. O náhradě nákladů soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 40 026 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou za zastupování advokátem za devět úkonů právní služby [převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby a tři doplnění žaloby (v nich poukazovala na novou judikaturu a tuto argumentaci tedy nemohla uplatnit dříve), podání repliky, podání ze dne 27. 5. 2024 a podání ze dne 12. 9. 2024 (v nich reagovala na argumentaci žalovaného) a účast na jednání před soudem nepřesahující 2 hodiny], u nichž sazba odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], tj. 27 900 Kč. Odměnu za jiné úkony zástupce žalobkyně nepožadoval, přestože byl při jednání vyzván, aby je do 3 dnů vyčíslil. Náklady zastoupení dále tvoří náhrada hotových výdajů za devět úkonů právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 2 700 Kč. Advokát žalobkyně je společníkem advokátní kanceláře, která má formu společnosti s ručením omezeným a je plátkyní daně z přidané hodnoty. Náleží mu tedy náhrada daně z přidané hodnoty v sazbě 21 % z částky 30 600 Kč, tj. 6 426 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 40 026 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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). 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 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.

Praha 19. září 2024

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu