



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **B. P.**, narozena dne X  
bytem X  
zastoupena společností s daňovým poradenstvím AUDAKA s.r.o., IČO:  
64939090, sídlem Husitská 344/63, 130 00 Praha 3

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlím Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2023 č. j. 17904/23/5100-41453-712932,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2023 č. j. 17904/23/5100-41453-712932 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti AUDAKA s.r.o.

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 11. 3. 2016 č. j. 256388/16/2001-51523-109852 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“) ve znění: „*Shora uvedený správce daně Vámi podanou žádost o přiznání úroku podle ustanovení § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ‚daňový řád‘) zamítá*“ nahradil textem: „*Shora uvedenému daňovému subjektu B. P., DIČ: X, dodatečně náleží v souvislosti se správcem daně zaviněným přeplatkem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací*“

*období 1. čtvrtletí roku 2001 až 3. čtvrtletí roku 2003 úrok dle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), a to v celkové výši 333 Kč.“*

2. Pro věc jsou podstatné tyto skutečnosti:
3. Dne 24. 3. 2005 Finanční úřad pro Prahu 1 (jako správce daně) na základě výsledků daňové kontroly doměřil dodatečnými platebními výměry žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 až 3. čtvrtletí 2003 v celkové výši 279 306 Kč. Proti nim žalobkyně brojila odvoláními, které Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „*finanční ředitelství*“) zamítlo rozhodnutími ze dne 8. 3. 2006. Proti rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 8. 3. 2006 brojila žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 12. 2008 č. j. 6 Ca 127/2006-82 zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 8. 2009 č. j. 7 Afs 62/2009-112 tak, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2008 č. j. 6 Ca 127/2006-82 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. 10. 2009 č. j. 6 Ca 127/2006-128 rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 8. 3. 2006 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
4. Ve dnech 24. 2. 2011 a 24. 3. 2011 finanční ředitelství vydalo 11 rozhodnutí, jimiž změnilo či zrušilo dodatečné platební výměry ze dne 24. 3. 2005, takto:
  - rozhodnutím ze dne 24. 2. 2011 č. j. 2091/11-1300-108624 byl zrušen dodatečný platební výměr č. j. 79089/05/001912/7347 a zastaveno řízení, rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 2. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 2. 2011 č. j. 2217/11-1300-108624 byl zrušen dodatečný platební výměr č. j. 79111/05/001912/7347 a zastaveno řízení, rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 2. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 2. 2011 č. j. 2216/11-1300-108624 byl zrušen dodatečný platební výměr č. j. 79115/05/001912/7347 a zastaveno řízení, rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 2. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 2. 2011 č. j. 2215/11-1300-108624 byl zrušen dodatečný platební výměr č. j. 79140/05/001912/7347 a zastaveno řízení, rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 2. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 2214/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79160/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3612/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79134/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3613/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79129/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3614/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79120/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3615/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79102/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011;
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3616/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79067/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011 a
  - rozhodnutím ze dne 24. 3. 2011 č. j. 3478/11-1300-108624 byl změněn dodatečný platební výměr č. j. 79032/05/001912/7347, rozhodnutí bylo doručeno dne 25. 3. 2011.

5. Dne 25. 5. 2010 žalobkyně požádala o vrácení přeplatku na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 až 3. čtvrtletí 2003 s příslušenstvím. Dne 12. 8. 2010 Finanční úřad pro Prahu 1 rozhodnutím č. j. 266404/10/001913105303 žádost žalobkyně zamítl z důvodu neexistence vratitelného přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní“). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 13. 12. 2010 č. j. 15081/10-1500-106054 tak, že odvolání zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou, které Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 26. 3. 2015 č. j. 6 Af 6/2011-37 vyhověl a rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 12. 2010 č. j. 15081/10-1500-106054 zrušil. O kasační stížnosti žalovaného rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 3. 2016 č. j. 6 Afs 103/2015-61 tak, že ji zamítl. Dne 9. 11. 2015 žalovaný rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 12. 8. 2010 č. j. 266404/10/001913105303 zrušil a řízení zastavil.

Dne 26. 7. 2011 pod č. j. 313732/11/001913105303 byla žalobkyně Finančním úřadem pro Prahu 1 vyrozuměna o převedení přeplatku z úřední povinnosti tak, že přeplatek na DPH vykázaný ke dni 27. 6. 2011 ve výši 152 909 Kč se převádí na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků vykazaného ke dni 27. 6. 2011 ve výši 11 781 Kč, kdy se přeplatek převádí částkou 43,56 Kč se dnem úhrady 30. 4. 2010, částkou 316,44 Kč se dnem úhrady 21. 7. 2010, částkou 1 305 Kč se dnem úhrady 21. 8. 2010, částkou 1 275 Kč se dnem úhrady 21. 9. 2010, částkou 1 275 Kč se dnem úhrady 21. 10. 2010, částkou 3 501 Kč se dnem úhrady 9. 11. 2010, částkou 1 515 Kč se dnem úhrady 23. 11. 2010, částkou 1 275 Kč se dnem úhrady 21. 12. 2010, částkou 683 Kč se dnem úhrady 21. 1. 2011 a částkou 592 Kč se dnem úhrady 21. 1. 2011. Dále se převádí na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání vykazaného ke dni 27. 6. 2011 ve výši 24 500 Kč se dnem úhrady 16. 12. 2010. A dále se převádí na úhradu nedoplatku daně silniční vykazaného ke dni 27. 6. 2011 ve výši 1 800 Kč se dnem úhrady 1. 2. 2011.

6. Dne 9. 8. 2011 Finanční úřad pro Prahu 1 vydal vyrozumění č. j. 367313/11/001913105303, č. j. 367331/11/001913105303, č. j. 367378/11/001913105303, č. j. 367409/11/001913105303, č. j. 367451/11/001913105303, č. j. 367498/11/001913105303, č. j. 367608/11/001913105303, č. j. 367713/11/001913105303, č. j. 367802/11/001913105303, č. j. 367846/11/001913105303, č. j. 367906/11/001913105303, č. j. 368415/11/001913105303, č. j. 368426/11/001913105303, č. j. 368435/11/001913105303, č. j. 368443/11/001913105303 a č. j. 368452/11/001913105303, jimiž žalobkyni přiznal nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu v celkové výši 41 186,28 Kč.
7. Dne 20. 11. 2015 byla správci daně doručena „žádost o přiznání úroků“ datovaná dnem 2. 11. 2015 (dále též „žádost ze dne 20. 11. 2015“), v ní žalobkyně uvedla: „Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 11. 2015, č. j.: 36978/15/5300-22444-704601 bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 12.08.2010, č. j.: 266404/10/001913105303. Nadřízený správce daně zkonstatoval v bodě 17., že ke dni podání žádosti o vrácení existoval na ODÚ daňového subjektu přeplatek ve výši 140.988,- Kč, který správce daně nezákonně nevrátil. Stalo se tak až později, jak popisuje nadřízený správce daně v bodech 19. až 21. Daňový subjekt proto žádá o přiznání úroku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s ust. §264 odst. 10 daňového řádu a zaslání jeho vyčíslení.“
8. Prvostupňovým rozhodnutím (ze dne 11. 3. 2016 č. j. 256388/16/2001-51523-109852) správce daně žádost žalobkyně ze dne 20. 11. 2015 zamítl. V odůvodnění konstatoval: „Dne 20. 11. 2015 byla výše uvedenému správci daně doručena žádost o přiznání úroků podle ust. §254 daňového řádu“. Dále uvedl, že nárok na úrok podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též

- „daňový řád“), byl žalobkyni přiznán na základě „Přiznání nároku na úrok“ ze dne 9. 8. 2011 č. j. 367313/11/001913105303, č. j. 367331/11/001913105303, č. j. 367378/11/001913105303, č. j. 367409/11/001913105303, č. j. 367451/11/001913105303, č. j. 367498/11/001913105303, č. j. 367608/11/001913105303, č. j. 367713/11/001913105303, č. j. 367802/11/001913105303, č. j. 367846/11/001913105303, č. j. 367906/11/001913105303, č. j. 368415/11/001913105303, č. j. 368426/11/001913105303, č. j. 368435/11/001913105303, č. j. 368443/11/001913105303 a č. j. 368452/11/001913105303, a to v celkové výši 41 186,28 Kč. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání.
9. Dne 19. 2. 2019 žalovaný rozhodnutím č. j. 7282/19/5100-41453-712277 (dále též „rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019“) zamítl prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Dovodil, že lhůta pro placení daně, resp. lhůta pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně již uplynula a nelze rozhodovat o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, pokud právo na přiznání tohoto úroku zaniklo.
10. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019 č. j. 7282/19/5100-41453-712277 podala žalobkyně žalobu, již Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34 vyhověl, rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud v Praze konstatoval, že správní orgány rozhodovaly o jiném předmětu řízení, než jak jej vymezila žalobkyně v žádosti ze dne 20. 11. 2015, neboť vedly řízení a rozhodovaly o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ačkoli žalobkyně ve své žádosti ze dne 20. 11. 2015 požadovala přiznání úroku z pozdě vráceného přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu. Rozhodnutí tudíž zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále též „s. ř. s.“) ve spojení s § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s. Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28 tak, že ji zamítl. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s právním názorem Městského soudu v Praze s tím, že to byl již správce daně, kdo rozhodoval o jiném předmětu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu: „Správce daně sice uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 11. 3. 2016, že zamítá žádost žalobkyně o přiznání úroků podle § 254 daňového řádu, avšak z jeho postupu je zřejmé, že se jednalo spíše o chybu ve vyjádření. Správce daně zamítl žádost žalobkyně o úrok proto, že jí již v mezicase přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Jakékoliv další nároky žalobkyně na úroky v souvislosti s vrácením doměřené DPH a jejího příslušenství podle všeho považoval za neopodstatněné. Správce daně tedy neviděl prostor pro přiznávání jakýchkoli dalších úroků za období od podání žádosti o vrácení přeplatku ze dne 25. 5. 2010 do data skutečného vrácení přeplatku, k němuž došlo zčásti použitím tohoto přeplatku na úhradu daňových nedoplatků žalobkyně a ve zbytku vrácením žalobkyni dne 10. 8. 2011 (bod 21 rozhodnutí stěžovatele ze dne 9. 11. 2015). I za tuto dobu byl totiž žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jinými slovy, správce daně zjevně vycházel z logiky, že tutéž částku nelze po stejné období úročit jak úrokem z neoprávněného jednání správce daně, tak úrokem z pozdě vráceného přeplatku. Ke škodě věci ovšem správce daně tento myšlenkový postup nevyjevil v rozhodnutí ze dne 11. 3. 2016, jímž zamítl žádost žalobkyně ze dne 20. 11. 2015, ale teprve ve stanovisku k odvolání žalobkyně proti rozhodnutí ze dne 11. 3. 2016. Současně v tomto stanovisku správce daně připustil, že přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně nebyl vypočten z celé částky přeplatku ve výši 140 988 Kč, neboť nebyl přiznán z částek, které byly použity na úhradu nedoplatků. Žalobkyni tak podle něj skutečně náležel ještě úrok z pozdě vráceného přeplatku, a to z částky, která nebyla úročena úrokem z neoprávněného jednání správce daně a současně byla použita na úhradu nedoplatků splatných po dni, v němž uplynula lhůta pro vrácení přeplatku, který správce daně stanovil na 24. 6. 2010 (30 dní po podání žádosti žalobkyně

ze dne 25. 5. 2010). Byl to tedy až žalovaný, kdo rozhodoval o zcela jiném předmětu řízení. Nezabýval se totiž vůbec nárokem žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP.“

11. Napadeným rozhodnutím (ze dne 6. 6. 2023 č. j. 17904/23/5100-41453-712932) žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí tak je citováno shora pod bodem 1. tohoto rozsudku. V odůvodnění (na str. 8) uvedl, že žalobkyni již byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti se změnou a zrušením dodatečných platebních výměrů, kterými byla doměřena DPH za jednotlivá zdaňovací období od 1. čtvrtletí roku 2001 do 3. čtvrtletí roku 2003. Považuje za vyloučené, aby žalobkyni byl na základě totožných skutkových okolností a za stejné období přiznán další úrok, který plní obdobnou funkci. Žalobkyni však nebyl přiznán úrok z celé částky, na který měla nárok. Ke dni podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku ze dne 25. 5. 2010 správce daně měl evidovat na osobním daňovém účtu žalobkyně přeplatek ve výši 140 988 Kč (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015 č. j.: 36978/15/5300-22444-704601). Správce daně měl podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní žalobkyni na základě její žádosti ze dne 25. 5. 2010 ve lhůtě 30 dnů od obdržení této žádosti přeplatek buď vrátit, anebo jej použít na úhradu jiných jejích nedoplatků. Poslední den této lhůty přitom připadl na 24. 6. 2010. Správce daně použil část tohoto přeplatku na úhradu jiných nedoplatků s datem úhrady po 24. 6. 2010, tedy po marném uplynutí lhůty dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní. Z částky takto pozdě použitých přeplatků přitom žalobkyni dosud nebyl přiznán úrok, přestože na ně dopadá § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Úročenou částkou je v daném případě přeplatek, který měl správce daně podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní žalobkyni na základě její žádosti ze dne 25. 5. 2010 ve lhůtě 30 dnů od obdržení této žádosti buď vrátit, anebo jej použít na úhradu jiných jejích nedoplatků, a to v rozsahu, za který dosud nebyl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. První den úročení představuje 25. 6. 2010, kdy marně uplynula lhůta pro splnění této povinnosti. Výše úrokové sazby vychází s ohledem na datum vzniku vratitelného přeplatku z § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, který odvolací orgán aplikoval na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu. Jelikož k použití části přeplatku na úhradu nedoplatků (resp. splatné daně) došlo až za účinnosti daňového řádu, tedy po 31. 12. 2010, náleží žalobkyni od 1. 1. 2011 (včetně) do dne jejich použití úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020).
12. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou.
13. Žalobkyně namítá, že příslušný úrok jí dosud nebyl přiznán, neboť rozhodnutí uvedená v prvostupňovém rozhodnutí, kterými jí správce daně nějaké úroky údajně přiznal, jí nebyla dosud doručena. Písemnosti označené žalovaným v bodě 6 napadeného rozhodnutí (soud je popsal pod bodem 7. tohoto rozsudku, pozn. soudu) nemohou materiálně zakládat odškodnění žalobkyně, protože o úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní se vydává rozhodnutí, které by muselo být žalobkyni doručeno, což se i podle tvrzení žalovaného nestalo. Žalovaný tvrdil, že písemnosti uvedené v bodě 6 napadeného rozhodnutí nejsou rozhodnutími, ale jen vyrozuměními a nebyla povinnost správce daně je řádně doručit, protože předepsání úroku podle § 254 daňového řádu je toliko faktickým úkonem. Označené písemnosti správce daně jsou však rozhodnutími, což plyne z jejich obsahu, a pokud jí nebyla doručena, nemohl nastat v nich předvídaný účinek. Žalovaný má proto povinnost jí přiznat úrok. Žalobkyně byla nedoručením označených rozhodnutí správce daně připravena o

možnost proti nim brojit opravným prostředkem, což měl žalovaný napravit v odvolacím řízení, když jimi prokazuje, že úrok žalobkyni neposkytne.

14. Dále žalobkyně tvrdí, že žalovaný provedl v odvolacím řízení dokazování, jehož výsledkem je posouzení písemností předestřených žalobkyní v odvolání jako písemností nemajících povahu rozhodnutí. Žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalobkyni neseznámil před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a jejich právním hodnocením. V důsledku toho nemohla žalobkyně v odvolacím řízení namítat, že označené písemnosti správce daně jsou rozhodnutími.
15. Podle žalobkyně jsou závěry žalovaného v rozporu s právními názory, kterými žalovaného zavázal Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28, a to, že žalobkyně má být odškodněna úrokem podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, a nikoliv úrokem podle § 254 daňového řádu. Žalobkyně v žádosti požadovala poskytnutí úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, čehož se jí nedostalo, je přitom zcela nerozhodné, že se správce daně pokusil obsahem vyrozumění, která žalobkyni nebyla nikdy řádně doručena, sdělit, že předepsal úrok podle § 254 daňového řádu, který předepsat neměl. Žalobkyni nebyl poskytnut úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní v rozsahu, v jakém ho požadovala v odvolání, proto je napadené rozhodnutí nezákonné.
16. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou. Nesouhlasí, že by konstatování faktu, že již dříve byl předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně, o čemž byla žalobkyně materiálně zpravena, když do vlastních rukou převzala zátku obsahující předmětná vyrozumění, předcházelo jakékoli dokazování. Jednalo se o okolnost známou správci daně i žalobkyni ze správy jejích daní. Odvolací námitka, že žalobkyni dosud nebyl žádný úrok přiznán, když předmětná vyrozumění nebyla doručena k rukám zástupce žalobkyně, byla vypořádána konstatováním, že přiznání a předepsání úroku je faktickým úkonem správce daně a že úrok byl přiznán a skutečně předepsán na osobní daňový účet žalobkyně. Zákonem správci daně neukládá povinnost o přiznání a předpisu úroku vydat rozhodnutí. Je evidentní, že žalovaný pouze reagoval na odvolací námitku, a to sdělením důvodů, pro které s žalobkyní nesouhlasí, což není situace, která by aktivovala jeho procesní povinnost vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu.
17. Dále žalovaný konstatoval, že z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28 plyne, že nebyl přezkoumáván samotný nárok žalobkyně, bylo pouze řečeno, že se má žalovaný v dalším řízení zabývat nárokem, který žalobkyně požadovala. Závěr prezentovaný žalobkyní, že má z rozsudků jasně plynout, že správce daně, potažmo žalovaný nesměli přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, se z předmětných rozsudků nepodává. Žalovaný v souladu s rozsudky Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu napravit vadu, již bylo zasaženo předchozí řízení, a dále v souladu s východiskem Nejvyššího správního soudu posoudil případnou překážku prekluze lhůty pro vrácení přeplatku.
18. Žalovaný uvedl, že v dané věci se nejednalo o přezkoumání správnosti a zákonnosti postupu správce daně při přiznání a předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně v roce 2011. Podstatou věci mělo být posouzení nároků vzniklých v souvislosti s vrácením přeplatků. V této věci pak bylo nutno vzít v potaz již přiznané nároky, neboť nelze v návaznosti na jednu skutečnost přiřknout za stejnou dobu dva, svou povahou obdobné nároky. Z toho důvodu byl v napadeném rozhodnutí přiznán úrok jen za tu dobu, za kterou žalobkyni dosud nebyl žádný

nárok na reparační úrok přiznán. Co se týče námitky, že vyrozumění o úroku z neoprávněného jednání správce daně z roku 2011 nemohla založit materiální odškodnění, když nebyla žalobkyni doručena, žalovaný doplnil, že tato vyrozumění nejsou předmětem soudního přezkumu ani nebyla přezkoumávána v řízení odvolacím. Nadto se jednalo toliko o vyrozumění, nikoliv o rozhodnutí. V daném případě byl v roce 2011 přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, u nějž nebyly žádné formální požadavky na sdělení jeho konkrétní výše zákonem stanoveny, a proto obecně nelze postupu v podobě vydání vyrozumění ničeho vytknout. K námitce, že se o úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní vydává rozhodnutí, žalovaný uvedl, že tento byl přiznán až v důsledku napadeného rozhodnutí a jeho přiznaná výše tak byla žalobkyni sdělena formou rozhodnutí.

19. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodl soud bez jednání. Soud shledal podanou žalobu důvodnou.
20. Nejprve se soud zabýval otázkou, zda žalovaný rozhodl v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28, resp. Městského soudu v Praze z rozsudku ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34, což žalobkyně též sporovala.
21. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34 rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019, kterým žalovaný zamítl odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí (viz bod 10. tohoto rozsudku). Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019 bylo, že správní orgány rozhodovaly o jiném předmětu řízení, než požadovala žalobkyně v žádosti ze dne 20. 11. 2015, neboť rozhodovaly o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ačkoli žalobkyně v žádosti ze dne 20. 11. 2015 požadovala přiznat úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu. Soud uvedl, že „[ž]ádostí doručenou správci daně dne 20. 11. 2015 požadovala žalobkyně přiznání úroku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu a zaslání jeho vyčíslení, neboť ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 - 3. čtvrtletí 2003 a příslušenství na této dani existoval na osobním daňovém účtu žalobkyně přeplatek ve výši 140 988 Kč, který správce daně vrátil až po uplynutí zákonné lhůty, jak konstatoval sám žalovaný v rozhodnutí ze dne 9. 11. 2015, č. j.: 36978/15/5300-22444-704601. Skutečný obsah právního úkonu učiněného žalobkyní byl s ohledem na zcela jednoznačnou formulaci žádosti ze dne 20. 11. 2015 nepochybný a ani soud nemá žádnou pochybnost o tom, že žalobkyně požadovala po správci daně úrok z pozdě vrácených přeplatků dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu a nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.“
22. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28 ztotožnil se závěry Městského soudu v Praze a konstatoval že „[p]odle městského soudu spočívala vada v řízení v tom, že správní orgány rozhodovaly o jiném předmětu řízení (nároku), než jaký žalobkyně uplatnila ve své žádosti ze dne 20. 11. 2015. Zatímco žalobkyně se domáhala úroku z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP, správní orgány bez vysvětlení vedly řízení tak, jako by žalobkyně požádala o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu vzniklý v důsledku změny a zrušení rozhodnutí o stanovení daně ve dnech 24. 2. 2011 a 24. 3. 2011. Žalobkyně přitom zřetelně vztahovala svou žádost k tomu, že bylo zrušeno původní

- rozhodnutí správce daně ze dne 12. 8. 2010, jímž správce daně nepřiznal (tedy ani nevrátil) žalobkyni přeplatek, který existoval již ke dni podání její žádosti ze dne 25. 5. 2010.“ Nejvyšší správní soud vysvětlil rozdíl mezi úrokem z pozdě vráceného přeplatku a úrokem z neoprávněného jednání správce daně, když uvedl: „Úrok z pozdě vráceného přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně jsou totiž dva rozdílné (samostatné) instituty a každý z nich se pojí s jinou právní skutečností: povinnost uhradit úrok z přeplatku vzniká v případě, že správce daně vrátí vratitelný přeplatek po lhůtě k tomu určené, zatímco úrok z neoprávněného jednání správce daně (dříve úrok ze zaviněného přeplatku) vzniká v případě, že dojde ke zrušení či změně vykonaného rozhodnutí o stanovení daně ve prospěch daňového subjektu. Úkolem stěžovatele přitom bylo rozhodnout o nároku žalobkyně na úrok z přeplatku, což neučinil.“*
23. Lze konstatovat, že důvodem zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019 bylo, že žalovaný rozhodl o zcela jiném nároku (úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu), než jaký byl předmětem řízení tak, jak jej vymezila žalobkyně ve své žádosti ze dne 20. 11. 2015. Žalobkyně totiž požadovala úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Správní soudy proto uložily žalovanému povinnost rozhodnout o předmětu řízení vymezenému v žádosti ze dne 20. 11. 2015.
24. Pro posouzení otázky, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí respektoval závazný právní názor správních soudů a rozhodl o předmětu řízení tak, jak jej vymezila žalobkyně, soud považuje za vhodné definovat úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní.
25. Podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní (ve znění účinném do 31. 12. 2006) *požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Vyhoví-li správce daně plně žádosti podle tohoto nebo předchozího odstavce, nemusí sdělovat daňovému dlužníkovi výsledek vyřízení jeho žádosti, pokud o to není v žádosti výslovně požádáno. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.*
26. Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní (ve znění účinném do 31. 12. 2006) *zavinil-li vznik přeplatku správce daně vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná*

*přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.*

27. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2013) *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 vyšší 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O vyšší úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.*
28. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
29. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu *jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.*
30. Rozlišení úroku z pozdě vráceného přeplatku a úroku z neoprávněného jednání správce daně definoval v předmětné věci již Nejvyšší správní soud ve shora specifikovaném rozsudku ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022–28 (viz bod 23. tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud konstatoval, že úrok z pozdě vráceného přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně (dříve úrok ze zaviněného přeplatku) jsou dva rozdílné instituty a každý z nich se pojí s jinou právní skutečností. Městský soud v Praze doplňuje k tomuto rozlišení, že je třeba je učinit v návaznosti na právní úpravu obsaženou v zákoně o správě daní, tak i následnou právní úpravu v daňovém řádu.
31. Podrobně popsal úrok z pozdě vráceného přeplatku i úrok z neoprávněného jednání správce daně podle původní právní úpravy (zákon o správě daní) i následné právní úpravy (daňový řád) Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 5. 2018 č. j. 8 Afs 205/2017-30. Nejvyšší správní soud v něm dovodil, že „[z]ákon o správě daní a poplatků pracoval **se dvěma odlišnými možnostmi vrácení úroku za přeplatek**. V prvním případě byl přeplatek vrácen na žádost, případně i bez žádosti, nezavinil-li správce daně vznik přeplatku; úrok v tomto případě náležel ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Ve druhém případě, kdy přeplatek vznikl zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počal běžet dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně“ (podtržení a zvýraznění doplnil soud, pozn. soudu). Následně Nejvyšší správní soud vysvětlil, jak tyto dva typy úroků – úrok z pozdě vráceného přeplatku a úrok ze zaviněného přeplatku, oba zakotvené v § 64 odst. 6 zákona o správě daní, upravuje daňový řád. „*Současná právní úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu stanoví, že úrok z vratitelného přeplatku náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená*

*lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Samostatně je pak upraven úrok z neoprávněného jednání správce daně, který stanoví následky porušení povinnosti při správě daní; tato samostatná úprava se vydělila z původní úpravy (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Ustanovení § 254 odst. 1 stanoví, že úrok z částky, která byla subjektem uhrazena na základě rozhodnutí správce daně specifikovaného v první větě tohoto ustanovení, náleží daňovému subjektu ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Z výše uvedeného je patrné, že daňový řád ve svých ustanoveních ponechal obě možnosti, které v jednom ustanovení upravoval dříve zákon o správě daní a poplatků; ty přitom zohledňují, zda vznik přeplatku zavinil správce daně, či nikoliv.“ Následně ještě Nejvyšší správní soud uzavřel, že „právní úprava úroku z vratitelného přeplatku prošla řadou změn, avšak právní základ jak institutu vrácení úroku jak ze zaviněného, tak nezaviněného jednání správce daně zůstal ve své podstatě zachován.“*

32. Jinými slovy, zákon o správě daní v § 64 odst. 6 upravoval dva druhy úroků, a sice 1) úrok z pozdě vráceného přeplatku a 2) úrok ze zaviněného přeplatku. Toto „dělení“ zůstalo zachováno i v daňovém řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Úrok z pozdě vráceného přeplatku jako tzv. úrok z vratitelného přeplatku je upraven v § 155 odst. 5 daňového řádu, úrok ze zaviněného přeplatku jako tzv. úrok z neoprávněného jednání správce daně je upraven v § 254 odst. 1 daňového řádu. V dané věci přitom správní soudy uložily žalovanému, aby rozhodl o předmětu řízení, jímž byl **úrok z pozdě vráceného přeplatku** podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní (resp. úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu), a nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (resp. tedy nikoli úrok ze zaviněného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní).
33. Toto vymezení soud považuje v dané věci za zásadní.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozhodl následovně: *„Shora uvedenému daňovému subjektu [...] dodatečně náleží v souvislosti se správcem daně zaviněným přeplatkem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001 až 3. čtvrtletí roku 2003 úrok dle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), a to v celkové výši 333 Kč“* (zvýraznění doplnil soud, pozn. soudu).
35. Podle citovaného výroku napadeného rozhodnutí žalovaný tedy rozhodl o úroku ze zaviněného přeplatku dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a o úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy opětovně o zcela jiném úroku, než jaký požadovala žalobkyně poskytnout v žádosti ze dne 20. 11. 2015. Jak konstatoval již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34, i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 1. 2023 č. j. 7 Afs 135/2022-28, žalobkyně požadovala po správci daně úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Z citovaného výroku napadeného rozhodnutí však vyplývá, že žalovaný opět, a v rozporu se závazným právním názorem správních soudů, rozhodl mimo předmět řízení, když rozhodl o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu (zčásti jako o úroku ze zaviněného přeplatku podle původně platné právní úpravy podle § 64 zákona o správě daní). Nadto soud podotýká, že žalovaný ve výroku uvedl, že přiznal úrok ze zaviněného přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní, ačkoli čtvrtý odstavec dotčeného ustanovení obsahuje toliko úpravu vrácení přeplatku, nikoli úpravu přiznání úroku z přeplatku.

Soud z napadeného rozhodnutí ověřil, že takový výrok nekoresponduje s odůvodněním. Ačkoli žalovaný ve výroku uvádí, že žalobkyni náleží úrok „v souvislosti se správcem daně zaviněným přeplatkem“, tedy tzv. úrok ze zaviněného přeplatku, v odůvodnění napadeného rozhodnutí hovoří o úroku z pozdě vráceného přeplatku, resp. úroku z vratitelného přeplatku. Konkrétně na str. 8 pod bodem [30] napadeného rozhodnutí uvádí: „*Odvolací orgán však zjistil, že odvolatelce nebyl přiznán úrok z celé částky, na který měla nárok. Podstatné totiž je, že ke dni podání žádosti odvolatelky o vrácení vratitelného přeplatku ze dne 25. 5. 2010 správce daně měl evidovat na osobním daňovém účtu odvolatelky přeplatek ve výši 140.988 Kč. To alespoň vyplývá z rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 9. 11. 2015, č. j. 36978/15/5300-224444-704601, na který se odkazuje odvolatel. Správce daně proto měl podle § 64 odst. 4 ZSDP odvolatelce na základě její žádosti ze dne 25. 5. 2010 ve lhůtě 30 dnů od obdržení této žádosti přeplatek buď vrátit, anebo jej použít na úhradu jiných jejích nedoplatků. Poslední den této lhůty přitom připadl na 24. 6. 2010. Jak přitom vyplývá z bodu [5] tohoto rozhodnutí, správce daně použil část tohoto přeplatku na úhradu jiných nedoplatků (resp. daňových povinností) odvolatelky s datem úhrady po 24. 6. 2010, tedy po marném uplynutí lhůty dle § 64 odst. 4 ZSDP. Z částky takto pozdě použitých přeplatků přitom odvolatelce dosud nebyl přiznán úrok, a to přestože na ně dopadá ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP“ (zvýraznění doplnil soud, pozn. soudu). Následně žalovaný hovoří o úroku ze zaviněného přeplatku, když pod bodem [32] uvádí: „*Výpočet úroku ze správcem daně zaviněného přeplatku byl v daném případě proveden následujícím způsobem“* (zvýraznění doplnil soud, pozn. soudu). Dále uvedený výpočet úroku žalovaným však odpovídá úroku z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Žalovaný na str. 8-9 pod body [33] až [35] uvedl: „*Úročenou částkou je v daném případě přeplatek, který měl správce daně podle § 64 odst. 4 ZSDP odvolatelce na základě její žádosti ze dne 25. 5. 2010 ve lhůtě 30 dnů od obdržení této žádosti buď vrátit, anebo jej použít na úhradu jiných jejích nedoplatků, a to v rozsahu, za který odvolatelce dosud nebyl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Úročenou částku proto představují přeplatky, které byly použity na úhradu nedoplatků (resp. splatných daní) odvolatelky až po marném uplynutí zákonné třicetidenní lhůty, jejíž počátek určila žádost odvolatelky o vrácení přeplatku ze dne 25. 5. 2010, tedy po 24. 6. 2010 [...] Výše úrokové sazby vychází s ohledem na datum vzniku vratitelného přeplatku z § 64 odst. 6 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, který odvolací orgán aplikoval na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu. V tomto ohledu je podstatné, že se úrok týká daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001 až 3. čtvrtletí roku 2003. Jelikož zákon č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kterým došlo s účinností od 1. 1. 2007 ke změně výše úrokových sazeb, obsahuje ve svém čl. VI bod 5 přechodné ustanovení, podle kterého se pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona, nebyl odvolací orgán oprávněn následnou změnu úrokových sazeb zohlednit. Odvolatelce proto náleží dle § 64 odst. 6 ZSDP úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné (vždy v) první den (příslušného) kalendářního čtvrtletí v případě, že nebyl vratitelný přeplatek vrácen v zákonem stanovené lhůtě.“* Následně však žalovaný v témže bodu [35] dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy opět jiný typ úroku. Konkrétně žalovaný uvedl: „*Jelikož k použití části přeplatku na úhradu nedoplatků (resp. splatné daně) odvolatelky došlo až za účinnosti daňového řádu, tedy po 31. 12. 2010, náleží odvolatelce od 1. 1. 2011 (včetně) do dne jejich použití úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), přičemž výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou**

*zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí“ (zvýraznění doplnil soud, pozn. soudu).*

36. Ze shora zrekapitulovaného obsahu citace napadeného rozhodnutí je evidentní, že jeho odůvodnění není srozumitelné. Není jednoznačně zřejmé, o jakém typu úroku žalovaný vlastně rozhodoval, zda o úroku z pozdě vráceného přeplatku či o úroku z neoprávněného jednání správce daně (dříve úroku ze zaviněného přeplatku). Takové odůvodnění není v souladu s výrokem napadeného rozhodnutí. Z výroku napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný rozhodl o úroku ze zaviněného přeplatku podle zákona o správě daní a o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu (jako jeden typ úroku). Takový výrok však jednak nemá oporu v učiněném odůvodnění, z něho není patrné, zda žalovaný rozhodoval o úroku z pozdě vráceného přeplatku či o úroku z neoprávněného jednání správce daně (úroku ze zaviněného přeplatku), a jednak je v rozporu se závazným právním názorem správních soudů, které zavázaly žalovaného, aby rozhodl o předmětu řízení, jímž byl úrok z pozdě vráceného přeplatku, a nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně (úrok ze zaviněného přeplatku).
37. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); či pro rozpor výroku s odůvodněním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78). Městský soud v Praze shledal napadené rozhodnutí nesrozumitelné, neboť výrok napadeného rozhodnutí je v rozporu s jeho odůvodněním, výrokem žalovaný rozhodl o jiném úroku, než jaký (převážně) popisuje v odůvodnění, přičemž i samotné odůvodnění je nesrozumitelné a vnitřně rozporné, když žalovaný nekonzistentně uvádí úvahy o více (odlišných) typech úroků.
38. S ohledem na shora uvedené nemohl soud rozhodnout o dalších žalobních námitkách, neboť jak uvedl již Nejvyšší správní soud, dokud žalovaný přezkoumatelným způsobem nerozhodne v řízení o jeho skutečném předmětu, nemá soud co přezkoumávat.
39. Bude proto na žalovaném, aby v dalším řízení rozhodl o žádosti žalobkyně ze dne 20. 11. 2015 srozumitelným rozhodnutím, tedy aby výrok rozhodnutí korespondoval s jeho odůvodněním a z odůvodnění plynuly jednoznačné důvody učiněného výroku. Zároveň musí žalovaný respektovat závazný právní názor, kterým jej zavázal již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 28. 4. 2022 č. j. 9 Af 15/2019-34, a to rozhodnout o předmětu řízení, jak byl vymezen žalobkyní v žádosti ze dne 20. 11. 2015, tedy o úroku z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu, nikoliv o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. V dalším řízení se žalovaný též bude zabývat námitkami žalobkyně, včetně již vznesených v žalobě.
40. Pro úplnost soud dodává, že závazný právní názor správních soudů, aby žalovaný rozhodl o předmětu řízení, jímž byl úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu, a nikoli úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nelze interpretovat tak, jak se nyní v podané žalobě snaží činit žalobkyně, a sice že žalobkyně vůbec nesměla být odškodněna úrokem podle

§ 254 daňového řádu, jak bylo sděleno vyrozuměními ze dne 9. 8. 2011, ale pouze úrokem podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Takový závěr z předmětných rozsudků neplyne. Správní soudy pouze uložily žalovanému, aby rozhodl o předmětu řízení vymezeném žádostí ze dne 20. 11. 2015, jímž byl nárok na úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, nikoli úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nikterak přitom nepřezkoumávaly samotný nárok a už vůbec nekonstatovaly, že by žalobkyni nemohl být přiznán úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jak správce daně učinil v roce 2011, a o čemž vyrozuměl žalobkyni dne 9. 8. 2011, když tato vyrozumění nebyla předmětem dotčeného řízení před správními soudy, tím byla pouze rozhodnutí správních orgánů (rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019 a prvostupňové rozhodnutí), jimiž bylo rozhodnuto o žádosti ze dne 20. 11. 2015.

41. Na základě shora uvedeného soud napadené rozhodnutí byl nucen bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vyloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
42. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí přísluší právo na náhradu nákladů v řízení. Náhrada nákladů se sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a odměny zástupce žalobkyně, jenž je ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Pro stanovení výše odměny se obdobně užije vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále též „*advokátní tarif*“). Náhradu odměny soud přiznal za dva úkony (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) zástupce žalobkyně [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu] po 3 100 Kč za úkon [§ 7 bod 5 ve vazbě na § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], tj. celkem 6 200 Kč, a dále režijní paušál ve výši 2 x 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 600 Kč. Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, a proto se odměna za zastoupení se zvyšuje o 21 %, tedy o 1 428 Kč. Žalobkyni tak bude na náhradě nákladů zaplacená žalovaným celková částka 11 228 Kč, a to k rukám jejího zástupce.

### 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 19. listopadu 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.  
předsedkyně senátu