



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Hortim – SK s.r.o.**
sídlem Röntgenova 10, 851 01 Bratislava, Slovenská republika
zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2023 č. j. 3881822/23/3201-52521-805018, ve věci rozhodnutí o námitce

takto:

- I. Rozhodnutí **Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj** ze dne 9. 10. 2023 č. j. 3881822/23/3201-52521-805018 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., sídlem Chodská 9, 120 00 Praha 2.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2023 č. j. 3881822/23/3201-52521-805018, který bylo zamítnuta námitka žalobce proti nepřiznání úroku z úroků z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020“) a proti nepřiznání úroku z úroků z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a z úroků z nesprávně stanovené daně dle § 254 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád v účinném znění“), a to z důvodu pozdní úhrady těchto úroků.
2. Žalobce v žalobě vymezil tyto žalobní body:

1) *K úroku z úroků ze zadržovaného odpočtu:* Napadené rozhodnutí je v této části nezákonné, neboť výklad správce daně vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ve věci ERAMENT Trading (rozsudek ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42– *pozn. soudu*). Na počátku sporu mezi správcem daně a žalobcem stály nezákonné úkony správce daně, kterými neuznal části nadměrných odpočtů žalobce za zdaňovací období leden 2014 a únor 2014. Nezákonnost tohoto postupu konstatoval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 9. 3. 2023 sp. zn. 3 Af 1/2019 a následně i Odvolací finanční ředitelství v opakovaném rozhodnutí ze dne 3. 7. 2023 č. j. 21790/23/5300-21442-809464. Správce daně předepsal dne 27. 7. 2023 na osobní daňový účet žalobce úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vzniklý podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to za obě zdaňovací období. Úroky byly na účet žalobce připsány až dne 10. 10. 2023. Žalobce má za to, že správce daně neuhradil úroky ze zadržovaného odpočtu ve lhůtě stanovené daňovým řádem. Správce daně bez dalšího, aniž by se zabýval otázkou, zda byly úroky ze zadržovaného odpočtu vráceny žalobci ve lhůtě, konstatoval, že v dané věci je nutno aplikovat závěry plynoucí z výše odkazovaného rozsudku NSS. Žalobce má naopak za to, že za situace, kdy úrok ze zadržovaného odpočtu nebyl uhrazen ve lhůtě stanovené daňovým řádem, dopustil se správce daně „druhé“ nezákonnosti, která nemůže být kompenzována „prvním“ úrokem z prodlení. Ten kompenzuje toliko to, že správce daně nezákonně zadržoval žalobci části odpočtu po určitou dobu a žalobce s těmito částkami nemohl nakládat. Druhá nezákonnost vznikla pozdním vrácením „prvního“ úroku. Pozdní vrácení „prvního“ úroku tak musí být žalobci kompenzováno separátně úrokem z původního úroku. Pokud zákonodárce přiznává daňovému subjektu z určitých důvodů kompenzaci za nemožnost po určitou dobu disponovat s prostředky, pak tytéž důvody nutně platí také ve vztahu k přiznanému úroku. Závěr správce daně, že žalobci nenáleží žádné úroky z úroků vzniklých v souvislosti se zadržováním nadměrného odpočtu, je nezákonný.

2) *K úroku z úroků z neoprávněného jednání správce daně, resp. z úroků z nesprávně stanovené daně:* Správce daně také pochybil při úhradě úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 spolu s úrokem z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu v účinném znění za obě zdaňovací období. O předpisu zmíněných úroků včetně důvodů jejich vzniku byl žalobce zpraven vyrozuměními ze dne 28. 7. 2023, avšak částky byly na účet žalobce připsány až dne 10. 10. 2023. Úroky z neoprávněného jednání správce daně a z nesprávně stanovené daně po jejich přepsání do evidence daní na osobní daňový účet žalobce dne 27. 7. 2023 bylo nutno považovat za vratitelný přeplatek dle § 154 daňového řádu. Tento vratitelný přeplatek vznikl

v souvislosti se stanovením nadměrného odpočtu. Žalobce s odkazem na § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu má za to, že úroky, o nichž byl žalobce zpraven dne 28. 7. 2023, představovaly příslušenství daně (tj. daňového odpočtu) a jako takové sledují osud daně. Pro jejich úhradu (jakožto vratitelného přeplatku) je tak nutno aplikovat pravidla týkající se vratitelného přeplatku, jenž vznikl v důsledku stanovení daňového odpočtu. Správce daně tak byl povinen v souladu s § 155b odst. 3 písm. a) daňového řádu i bez žádosti vrátit tento vratitelný přeplatek do 15 dnů ode dne oznámení jeho vzniku, tj. do 15 dnů od vydání uvedených vyzoomění. Správce daně však tímto způsobem nepostupoval, když k připsání úroků na účet žalobce došlo až dne 10. 10. 2023. Proto byl povinen k námitce žalobce přiznat úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně a z nesprávně stanovené daně. Závěr správce daně, že žalobci nenáleží žádné úroky z úroků vzniklých z neoprávněného jednání správce daně a z nesprávně stanovené daně, je nezákonný.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobce vytyká správci daně prodlevu při vrácení přeplatků a úroků v totožný den, tj. v den, kdy teprve požádal žalovaného o vrácení všech vratitelných přeplatků. Správce daně v napadeném rozhodnutí odůvodnil závěr, že veškeré tyto přeplatky byly žalobci vráceny v zákonné lhůtě. Správce daně respektoval ust. § 155b odst. 1 daňového řádu v účinném znění s tím, že vratitelný přeplatek na příslušenství daně za předmětná zdaňovací období vrátí na žádost daňového subjektu do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Tuto žádost však správce daně obdržel právě v den, kdy již žalobce namítal nezákonnost postupu, který byl podáním žádosti teprve založen. Ve vztahu k úrokům z prověřování nadměrného odpočtu na DPH se uplatní obecný zákaz anatocismu ve světle závěrů rozsudku NSS ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42.
4. Pokud jde o úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně a z nesprávně stanovené daně, má žalovaný za to, že argumentaci žalobce vznesené teprve v žalobě lze přisvědčit, a to s ohledem na závěry rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2023 č. j. 3 Afs 244/2022-29, který uzavírá, že vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně musí správce daně vrátit podle ust. § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 z moci úřední, a to ve lhůtě 15 dnů od okamžiku vzniku takového vratitelného přeplatku, tj. od okamžiku předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu.
5. Žalovaný zdůraznil, že odkazovaný rozsudek byl vydán až 7 dní poté, co žalobce namítal nezákonnost postupu správce daně námitkou ze dne 18. 9. 2023 a v době, kdy správce daně o předmětné námitce rozhodoval, nebylo možno bez dalšího považovat předmětný rozsudek za judikát zásadně měnící dosavadní správní praxi. Závěrem žalovaný zdůraznil paušální konstatování žalobcem podané námítky neobsahující ani hrubé opodstatnění důvodu ústíciho v její podání.
6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů-dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žalobě je nutno vyhovět. Rozhodoval přitom v souladu s § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání.

7. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce podal daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014 a únor 2014, v nichž vykázal nadměrné odpočty. Správci daně vznikly o uplatněných odpočtech pochybnosti, takže vydal výzvy k jejich odstranění. Následně dne 28. 8. 2014 zahájil daňovou kontrolu za obě zdaňovací období a na základě svých zjištění vydal dne 12. 9. 2016 platební výměry, jimiž snížil žalobcem tvrzené nadměrné odpočty za obě zdaňovací období. Následné odvolání žalobce bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) ze dne 24. 10. 2018 zamítnuto a napadené platební výměry potvrzeny. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 3. 2023 sp. zn. 3 Af 1/2019. OFŘ na základě uvedeného vydalo dne 3. 7. 2023 rozhodnutí, jímž změnilo napadené platební výměry tak, že žalobci přiznalo zbývající části nadměrných odpočtů za obě zdaňovací období. Následně správce daně v souladu s § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 vydal dne 28. 7. 2023 vyrozumění o úroku ze zadržného nadměrného odpočtu za obě zdaňovací období. Téhož dne správce daně vyrozuměl žalobce o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, vzniklého dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úroku z nesprávně stanovené daně dle ust. § 254 daňového řádu v účinném znění za obě zdaňovací období. Uvedené úroky byly žalobci v plné výši vyplaceny dne 9. 10. 2023 na základě jeho žádosti ze dne 18. 9. 2023, která byly vyhodnocena dle obsahu jako námitka a již se žalobce domáhal přiznání úroků z výše uvedených úroků, přičemž argumentoval tím, že správce daně při vrácení přeplatků a úroků postupoval nezákonně, když tyto vrátil po lhůtě stanovené daňovým řádem. Žalovaný napadeným rozhodnutím námitku zamítl.
8. Krajský soud shodně s účastníky uvádí, že judikatura ohledně tzv. úroku z úroků prošla vývojem. NSS v rozsudku ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36 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*. Na tento rozsudek navázaly další, týkající se problematiky § 254 daňového řádu.
9. Pokud jde o § 155 odst. 5 daňového řádu, NSS vyslovil v rozsudku ze dne 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42, 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 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v platném znění, neuplatní, jelikož rozhodující je důvod vzniku jistiny (tj. důvodem vzniku prvotního úroku je protiprávní čin správce daně).
10. Závěry tohoto rozsudku však odmítl Ústavní soud v nálezu ze dne 28. 5. 2024 sp. zn. III. ÚS 3082/23, což se následně promítlo do judikatury NSS, který v rozsudku ze dne 25. 7. 2024 č. j. 3 Afs 194/2022-60 potvrdil linii rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 („krystalizace“), a to bez ohledu na důvod vzniku prvotního úroku.
11. Krajský soud v podrobnostech poukazuje na přehledné shrnutí, učiněné Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 19. 9. 2024 č. j. 37 Af 7/2023-70 (dostupný na www.nssoud.cz) a

dodává, že nemá důvod odchytil se ani od závěrů, které vyslovil zmíněný soud: *Též první úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 může být dále úročen, protože ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, „vykrytalizoval“ a lze jej chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis, bez ohledu na „původ“ prvotního úroku. Není totiž přesvědčivý důvod, aby se závěry tohoto rozsudku a následně i nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, QUANTO, které byly vysloveny v kontextu úročení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 citovaného zákona, neměly uplatnit též ve vztahu k prvotnímu úroku podle § 155 odst. 5 téhož zákona. Pokud správce daně v rozporu se zákonem včas nepoukáže úrok, ať již podle § 155 odst. 5, § 254 odst. 1 či § 254a odst. 1 uvedeného zákona, na nějž má daňový subjekt právo, vzniká nezákonné prodlení, a to bez ohledu na to, jakou povahu měl původně zadržovaný úrok. 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.*

12. Krajský soud shrnuje, že uvedené závěry odkazované judikatury lze tedy v nyní posuzované věci vztáhnout na oba body žaloby, tj. jak na úrok z úroků ze zadržovaného odpočtu, tak na úrok z úroků z neoprávněného jednání správce daně, resp. z úroků z nesprávně stanovené daně.
13. Krajskému soudu proto nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Je pravdou, že ke změně judikatury došlo až po vydání rozhodnutí žalovaného, to však nemůže mít na věc vliv (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2024 č. j. 1 Afs 190/2023-43). Soud se blíže nezabýval tvrzením žalovaného o obecné formulaci žalobcem vznesené námitky v daňovém řízení, když dospěl k závěru, že její stručnost nepředstavovala vadu bránící jejímu vypořádání, o čemž svědčí samotný fakt, že žalovaný její obsah vypořádal napadeným rozhodnutím, které však bylo postaveno na nyní již překonané judikatuře.
14. Krajský soud tedy v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
15. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má procesně úspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení představují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměnu ze zastoupení advokátkou podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění do 31. 12. 2024, ve výši 3 100 Kč za 2 úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepis žaloby), 2x režijní paušál po 300 Kč a dále DPH z těchto částek (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) s výjimkou zaplaceného soudního poplatku. Celkové náklady žalobce ve věci jsou vyčísleny částkou 11 228 Kč.
16. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). V souladu s ust. § 149 odst. 1 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokátky, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá tento vykonatelný rozsudek, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 30. dubna 2025

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu