ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **B. P.,** zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 8. 2025, č. j. 3 Af 10/2023-101,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) rozhodnutím ze dne 11. 3. 2016, č. j. 256388/16/2001-51523-109852 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), zamítl žádost žalobkyně ze dne 20. 11. 2015 o přiznání úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „*zákon o správě daní*“), neboť žalobkyni již byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád*“).

[2] Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 6. 6. 2023, č. j. 17904/23/5100-41453-712932, změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobkyni přiznal 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 o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (uvedené znění je podstatné pouze pro určení úrokové sazby – pozn. NSS), a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to v celkové

výši 333 Kč. Důvodem změny prvostupňového rozhodnutí bylo, že žalobkyni sice již byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, ovšem nikoliv z celé částky přeplatku, který měl správce daně v době podání žádosti o jeho vrácení evidovat. Žalovaný tedy žalobkyni přiznal úrok ze zbývající části přeplatku.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který rozsudkem ze dne 19. 11. 2024, č. j. 3 Af 10/2023-69, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „*první rozsudek MS*“). Městský soud tehdy shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, jelikož z jeho odůvodnění nebylo zřejmé, o jakém typu úroku žalovaný rozhodoval, a toto odůvodnění bylo v rozporu s výrokem rozhodnutí. Žalovaný podal proti prvnímu rozsudku MS kasační stížnost. Nejvyšší správní soud jej poté rozsudkem ze dne 22. 5. 2025, č. j. 3 Afs 260/2024–26 (dále jen „*první rozsudek NSS*“), zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Důvodem zrušení prvního rozsudku MS bylo, že formulační nedostatky či vnitřní rozpornost v rozhodnutí žalovaného bylo možné odstranit výkladem.

[4] Městský soud následně rozsudkem ze dne 7. 8. 2025, č. j. 3 Af 10/2023-101, žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[5] Městský soud na úvod shrnul skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Uvedl, že dne 24. 3. 2005 Finanční úřad pro Prahu 1 (tehdejší správce daně) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2001 až 3. čtvrtletí 2003 v celkové výši 279 306 Kč. Následně ve dnech 24. 2. 2011 a 24. 3. 2011 Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu vydalo v reakci na rozsudek městského soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 6 Ca 127/2006-128, celkem 11 rozhodnutí, kterými část dodatečných platebních výměrů zrušilo a část změnilo. Žalobkyně dne 25. 5. 2010 požádala o vrácení přeplatku na DPH, který v důsledku těchto rozhodnutí vznikl. Dne 26. 7. 2011 Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni vyrozuměl o převedení přeplatku na DPH na úhradu nedoplatků daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daně z příjmů fyzických osob podávajících přiznání a silniční daně. Dále Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni dne 9. 8. 2011 vyrozuměl o přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu v celkové výši 41 186,28 Kč.

[6] Žalobkyně doručila dne 20. 11. 2015 správci daně žádost o přiznání úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní ve spojení s § 264 odst. 10 daňového řádu, protože Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni „*nezákonně nevrátil*“ přeplatek, o který žádala dne 25. 5. 2010. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žádost žalobkyně zamítl, přičemž ji v odůvodnění označoval jako „*žádost o přiznání úroků podle ust. § 254 daňového řádu*“. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 2. 2019, č. j. 7282/19/5100-41453-712277, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí, jelikož dospěl k závěru, že lhůta pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně již uplynula. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu k městskému soudu, který rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, č. j. 9 Af 15/2019–34, toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem bylo, že správce daně i žalovaný rozhodovali o úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ačkoliv žalobkyně požadovala úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku č. j. 9 Af 15/2019 – 34 Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 135/2022 – 28, ve kterém pouze korigoval závěry městského soudu tak, že správce daně se v prvostupňovém rozhodnutí jen chybně

vyjádřil, nicméně je zřejmé, že „*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*“, a byl to teprve žalovaný, kdo rozhodoval o zcela jiném předmětu řízení, neboť se vůbec nezabýval nárokem žalobkyně na úrok z vratitelného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Žalovaný následně v novém (nyní přezkoumávaném) rozhodnutí změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobkyni přiznal úrok podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní (správně § 64 odst. 6 zákona o správě daní – pozn. NSS) a úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu (viz odstavec [2] tohoto rozsudku).

[7] Městský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že žalobkyni nebyl přiznán úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. S odkazem na závazný právní názor vyslovený v prvním rozsudku NSS uvedl, že i přes formulační pochybení žalovaného je z jeho rozhodnutí zřejmé, že rozhodoval o úroku z pozdě vráceného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní, tedy o předmětu řízení vymezeném v žádosti ze dne 20. 11. 2015, jak mu uložily správní soudy (v rozsudcích č. j. 9 Af 15/2019–34 a č. j. 7 Afs 135/2022–28 – pozn. NSS). Skutečnost, že žalovaný s ohledem na změnu právní úpravy žalobkyni přiznal od 1. 1. 2011 úrok podle § 254 daňového řádu nebyla dle městského soudu se závazným právním názorem správních soudů v rozporu.

[8] Dále městský soud uvedl, že předmětem řízení v projednávané věci byla pouze rozhodnutí daňových orgánu o žádosti žalobkyně ze dne 20. 11. 2015, a proto se nemohl zabývat námitkami směřujícími proti vyrozuměním ze dne 9. 8. 2011 týkajícím se přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Městský soud se tedy zabýval toliko otázkou, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobkyni přiznal úrok z pozdě vráceného přeplatku pouze z té částky, z níž jí nebyl v roce 2011 poskytnut úrok z neoprávněného jednání správce daně. V této souvislosti však žalobkyně namítala pouze to, že vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 jsou svou povahou rozhodnutími, a musela být proto žalobkyni řádně doručena, což se nestalo.

[9] Z doručenek založených ve správním spisu městský soud ověřil, že žalobkyně si všech 16 vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 vyzvedla osobně dne 15. 8. 2011, a tato vyrozumění se tak prokazatelně dostala do její sféry. Městský soud současně přisvědčil žalovanému, že vyrozumění o přiznání úroku podle § 254 daňového řádu představují pouze faktický úkon správce daně, a případná pochybení při jejich doručování proto nemohou mít vliv na přiznání úroku.

[10] Důvodnou pak městský soud neshledal ani žalobní námitku, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, jestliže v odvolacím řízení provedl dokazování vyrozuměními ze dne 9. 8. 2011, aniž by žalobkyni seznámil se zjištěnými skutečnostmi. Podle městského soudu z uvedených vyrozumění vycházel již správce daně. Žalovaný pak v odvolacím řízení neprováděl žádné nové důkazy, ale vycházel pouze z obsahu správního spisu. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí označil vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 za písemnosti, které nemají povahu rozhodnutí, pouze tím reagoval na odvolací námitky žalobkyně a neprováděl dokazování. Závěr žalovaného o povaze vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 navíc dle městského soudu nebyl v rozporu s prvostupňovým rozhodnutím správce daně, který se sice k povaze těchto vyrozumění podrobně nevyjadřoval, ale označoval je jako „*Přiznání nároku na úrok*“, nikoliv jako rozhodnutí. Podle městského soudu tedy žalovaný nemusel postupovat podle

§ 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož neprovedl v odvolacím řízení žádné nové důkazy ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru od správce daně.

[11] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[12] Stěžovatelka tvrdí, že byla v daňovém řízení zastoupena společností AUDAKA. Správce daně měl proto vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 doručit jejímu zástupci. Městský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud k jejímu zastoupení v daňovém řízení nepřihlédl a dospěl k závěru, že jí byla vyrozumění řádně doručena.

[13] Dále stěžovatelka namítá, že vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 jsou ve spojení s navazujícím rozhodnutím o námitce podle § 159 daňového řádu rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., jelikož závazně určují, kolik úroku daňový orgán předepisuje na osobní daňový účet jednotlivce a také proč. Bylo proto povinností daňových orgánů vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 stěžovatelce řádně doručit.

[14] Pro posouzení stěžovatelčina nároku na úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní přitom dle jejího názoru není podstatné, kdy jí správce daně úrok podle § 254 daňového řádu (kterého se týkala vyrozumění ze dne 9. 8. 2011) předepsal na osobní daňový účet, ale to, kdy jí vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 doručil.

[15] „*Mimo stižné námitky*“ stěžovatelka uvádí, že jí s ohledem na § 264 odst. 10 daňového řádu nemohl žalovaný přiznat úrok podle § 254 daňového řádu, jelikož lhůta pro vrácení jejího přeplatku začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a při jeho vrácení se tedy mělo postupovat podle tohoto zákona.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Ke skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila „*mimo stižné námitky*“, uvádí, že se nejedná o řádně uplatněnou kasační argumentaci, přičemž stěžovatelka tato tvrzení ani neuplatnila v žalobě. V závěru žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[17] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval přípustností kasační stížnosti s ohledem na to, že se jedná již o druhou kasační stížnost v téže věci. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. opakovaná kasační stížnost není přípustná, s výjimkou případů, v nichž stěžovatel namítá, že se krajský (resp. městský) soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009–165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), nicméně dospěl k závěru, že s ohledem

na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., kterým je zabránit, aby se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval otázkami, ke kterým již v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci vyjádřil svůj závazný právní názor, nebude nepřípustná ani kasační stížnost proti druhému či dalšímu rozhodnutí krajského soudu, pokud Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nebo jiné procesní pochybení. V takovém případě se totiž nemohl vyjádřit k meritu věci a nepřezkoumal rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. Stejně tak je přípustná i opakovaná kasační stížnost napadající argumenty uvedené v rozhodnutí krajského soudu, které v předchozím řízení před kasačním soudem nebyly napadeny a napadeny ani *de facto* být nemohly (například protože první kasační stížnost podala jiná strana sporu, a neuplatní se tak § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.).

[19] Stěžovatelka nynější kasační stížností napadá závěry městského soudu, které v předchozím řízení před kasačním soudem nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jelikož kasační stížnost podal žalovaný. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost stěžovatelky přípustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předně poukazuje na to, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (resp. městského) soudu (§ 102 s. ř. s.), a proto důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003–73). Městský soud v napadeném rozsudku podrobně a přesvědčivě vysvětlil důvody svého rozhodnutí včetně odkazů na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Argumentace stěžovatelky shrnutá v odst. [11] až [14] shora pak obsahuje jen velmi stručně formulované výtky vůči závěrům městského soudu, které fakticky nereagují na jeho argumentaci a téměř hraničí s prostým nesouhlasem. Nejvyšší správní soud proto jen ve stručnosti uvádí, že této argumentaci nepřisvědčuje a ztotožňuje se s právním hodnocením městského soudu z důvodů uvedených dále.

[22] K povaze úkonů správce daně podle § 254 daňového řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013–54, kde uvedl, že „*právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil žádost daňového subjektu například sdělením* […]. *Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání (viz § 254 odst. 5 daňového řádu in fine).*“

[23] Na výše zmíněný rozsudek pak navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014–48, na který v napadeném rozsudku odkázal i městský soud. V tomto rozsudku kasační soud uvedl, že „[z] *textu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu i z jeho srovnání s dřívější právní úpravou plyne, že* ***o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se nevydává rozhodnutí****. Daňový řád pro postup správce daně nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Zároveň daňový řád předpokládá prostředek, jímž se může*

daňový subjekt domoci ‚zprocesnění' postupu správce daně. Tímto prostředkem jsou námitky podle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu, na základě nichž je již správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti kterému lze brojit odvoláním a následně i žalobou ve správním soudnictví." Dále Nejvyšší správní soud dodal, že „*§ 254 odst. 1 daňového řádu nezakotvuje postup, jehož výsledkem by mělo být uložení povinnosti nebo přiznání práva anebo prohlášení práva či povinnosti stanovené zákonem. Nedochází tak k naplnění dispozice ust. § 101 daňového řádu, podle něhož správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím. Proto* ***nelze o případném písemném výstupu, informujícím o postupu správce daně podle ust. § 254 daňového řádu, hovořit jako o rozhodnutí dle ust. § 101 daňového řádu****. Postup podle ust. § 254 daňového řádu je postupem toliko faktickým*" (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014–43, č. 3290/2015 Sb. NSS).

[24] Z citované judikatury tedy vyplývá, že vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 nelze považovat za rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu, jak správně uvedl městský soud, a to ani ve spojení s navazujícím rozhodnutím o námitce podle § 159 (resp. § 254 odst. 5) daňového řádu. Samotné předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, stejně jako informování o tomto postupu, je pouze faktickým úkonem. Za rozhodnutí lze považovat teprve rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Podání námitky či případné rozhodnutí o ní však z pouhého vyrozumění o předepsání úroku „zpětně" rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu nečiní.

[25] Otázka, zda lze vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., jak tvrdí stěžovatelka, není pro nynější věc podstatná. Význam by mohla být pouze pro posouzení, zda stěžovatelka mohla samotná vyrozumění napadnout žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., což však stěžovatelka v nynější věci neučinila. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou dále nezabýval.

[26] Jelikož vyrozumění ze dne 9. 8. 2011 nejsou rozhodnutími ve smyslu § 101 daňového řádu, nemohlo mít ani případné pochybení při jejich doručování vliv na předepsání úroku podle § 254 daňového řádu. Není tedy pravdou, že pro posouzení nároku stěžovatelky na úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní je podstatné řádné doručení vyrozumění ze dne 9. 8. 2011. Podstatné je naopak to, že správce daně již před rozhodnutím o stěžovatelčině žádosti ze dne 20. 11. 2015 předepsal na její osobní daňový účet úrok podle § 254 daňového řádu, a to na základě totožných skutkových okolností, ze kterých vyvozovala svůj nárok na úrok podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Skutečnost, že k faktickému předepsání úroku podle § 254 daňového řádu došlo, přitom stěžovatelka v kasační stížnosti (ani v žalobě) nerozporuje.

[27] Tvrzením, které stěžovatelka uvedla „*mimo stižné námitky*", se Nejvyšší správní soud nezabýval, jelikož jej stěžovatelka výslovně uplatnila pouze „nad rámec" kasačních námitek. Navíc, jak správně uvedl žalovaný, stěžovatelka toto tvrzení neuplatnila v řízení před městským soudem. I pokud by tedy Nejvyšší správní soud uvedené tvrzení považoval za kasační námitku, jednalo by se podle § 104 odst. 4 s. ř. s. o námitku nepřípustnou.

[28] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. února 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu