



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s. r. o.**, sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2025, č. j. 2515/25/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2025, č. j. 41 Af 2/2025-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem tohoto sporu je posouzení nároku žalobkyně na tzv. „úrok z úroku“ vzniklý v souvislosti s opožděným vrácením vratitelného přeplatku na nadměrném odpočtu daně z přidané hodnoty, který žalobkyně za měsíc říjen roku 2012 uplatnila ve výši 4 929 023 Kč. První část nadměrného odpočtu ve výši 1 883 664 Kč byla žalobkyni vyplacena dne 24. 1. 2014, zbývající část ve výši 3 045 385 Kč pak teprve dne 30. 5. 2018. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019 byl žalobkyni dále přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 25 378 Kč, a to z části nadměrného odpočtu ve výši 1 883 664 Kč za období od 1. 1. 2013 do 4. 2. 2013 (žalovaným označen jako „úrok B“) a dále úrok ve výši

2 320 817 Kč z části nadměrného odpočtu ve výši 3 045 385 Kč za období od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018 (žalovaným označen jako „úrok C“).

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 5. 2019, č. j. 2814164/19/2111-50523-202376 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), správce daně zamítavě rozhodl o žádosti žalobkyně ze dne 9. 4. 2019 o přiznání úroku z částky úroků B a C za období ode dne 30. 5. 2018 do 8. 4. 2019, s jejichž předepsáním byl žalovaný v prodlení. Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil tak, že přiznal úrok ve výši 307 075 Kč. Žalovaný takto přiznal žalobkyni další úrok z dříve přiznaných úroků z vratitelného přeplatku (úroků B a C), odmítl se však zabývat nárokem vztahujícím se k úroku, který označil pod písmenem A, o němž již bylo pravomocně rozhodnuto a rozhodnutí o něm pak samostatně soudně přezkoumáno.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou a namítala především nesprávný způsob výpočtu úroku z úroku. Tvrdila, že úrok vzniká za každý jednotlivý den a každý takto vzniklý denní úrok představuje samostatnou základnu pro další úročení. Podle jejího názoru proto žalovaný pochybil, když vycházel z paušálně vyčíslených bloků úroků A, B a C namísto průběžného denního úročení. Současně namítala, že žalovaný měl přiznat i úrok z úroku A, neboť dřívější judikatura, o kterou se opíral, byla následně překonána novějšími rozhodnutími Nejvyššího správního soudu.

[4] Shora označeným rozsudkem krajský soud žalobu zamítl. K námitce směřující proti žalovaným uplatněnému způsobu úročení uvedl, že ačkoli úrok skutečně vzniká za každý den, dalšímu úročení nepodléhá průběžně narůstající úrok, ale teprve jeho konečná, časově uzavřená a pevně vyčíslená částka („vykrytalizovaný“ úrok). Judikatura připouští další úročení pouze takto vykrytalizovaného úroku, který se stává novou jistinou *sui generis*. Nejde tedy o skutečný úrok z úroku. Žalobkyni prosazované průběžné úročení by podle krajského soudu představovalo nepřipustný anatocismus, který daňové právo ani judikatura nepřipouští.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný nárok na úrok z úroku A v napadeném rozhodnutí vůbec neposuzoval, neboť jej nepovažoval za předmět tohoto řízení. Otázka úročení úroku A byla již dříve pravomocně řešena v samostatném řízení. Žalobní argumentace proto mířila proti závěrům, na nichž napadené rozhodnutí nebylo založeno. Krajský soud uzavřel, že žalovaný postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i s metodikou správce daně, když za základ pro další úročení považoval pouze již „vykrytalizované“ úroky B a C. Žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhla, aby kasační soud rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k novému projednání.

[7] Stěžovatelka zopakovala svou žalobní argumentaci proti žalovaným použité kategorizaci základů A, B, a C pro výpočet úroků, která je podle ní vadná, neboť úroky nejsou vypočteny za každý den jejich vzniku, nýbrž sečteny do bloků. Daňový řád přitom

pokračování

nepřipouští jiný vznik úroku než za každý jeden den. Argumentace, kterou na podporu tohoto způsobu výpočtu zvolil krajský soud, je podle stěžovatelky nesprávná. Judikatura ani zákon totiž nevytvořily žádná pravidla pro to, jak se stanoví výše tzv. vykrytalizovaného přeplatku, která podléhá úročení. Jelikož nakládání s majetkem daňového subjektu musí mít zákonná pravidla, pak jediným použitelným kritériem je vznik přeplatku v případě, kdy je tvořen úrokem za každý den jeho vzniku. Nic jiného zákon neumožňuje. Stejně tak je potřeba vypočítat i případný úrok z tohoto přeplatku na úroku, protože jde o tentýž princip. Vytvoření celých bloků úroků má podle stěžovatelky jediný účel, a to uměle snížit odškodnění, což podrobil kritice i Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 2293/23 ze dne 20. 2. 2025.

[8] Postup krajského soudu i žalovaného v podstatě znamená, že stěžovatelka bude odkázána na odškodnění podle zákona č. 82/1998 Sb. V této souvislosti namítla, že v jejím případě jde o odškodnění v oblasti DPH, a proto musí mít přednost odškodňovací mechanismus podle daňového řádu, a to v jeho nejširším možném rozsahu. Nesprávný je pak podle stěžovatelky i závěr krajského soudu, že průběžné úročení judikatura konstantně zapovídá s důrazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, jehož výchozím předpokladem je aplikace zákazu úroků z úroků podle občanského zákoníku z roku 1964. Ta je dnes ovšem vyloučena právě ustanovením § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který úroky z úroků výslovně připouští. Otázka úpravy vykrytalizovaného přeplatku je úmyslnou mezerou v právu. V této souvislosti poukázala na judikaturu Ústavního soudu, podle níž mohou soudy právo vykládat a dotvářet, nikoli je měnit.

[9] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry, které krajský soud učinil v napadeném rozsudku. Navázal na svou argumentaci z předešlého řízení a zdůraznil, že základní principy vzniku přeplatku na dani a nároku na úrok byly daňovým řádem nastaveny zcela jinak, než jak dovozuje stěžovatelka. Žalovaný přitom vychází ze závazného právního názoru, který krajský soud vyslovil již v rozsudku č. j. 37 Af 7/2023-70, a sice, že jistinu původně vzniklou jako úrok podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu je možné dále úročit, vzdor jinak obecně platnému zákazu anatocismu. Tzv. vykrytalizovaný úrok se podle žalovaného stává novou jistinou *sui generis*.

[10] Žalovaný má za to, že pojem vykrytalizovaného úroku byl judikaturou dostatečně vysvětlen, přeplatek a jeho vznik je pak definován přímo v ustanovení § 154 a následujících daňového řádu. Z nich plyne, že přeplatek na úroku nemůže vzniknout dříve, než je částka úroku předeepsána na osobní daňový účet. K tomu však nemůže dojít dříve, než nastane správci daně povinnost provést jeho předpis. Stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2024, č. j. 10 Afs 289/2022-56, je podle žalovaného nepřipadný, neboť z něj plyne pouze závěr, že právní úprava úroku má hmotněprávní základ. To však není předmětem sporu v projednávané věci. Rozdělení úroků do jednotlivých oddílů (A, B, C) pak měl žalovaný za zcela transparentní a správné. Námitku, podle níž zde dochází k nepřipustnému soudcovskému dotváření práva, žalovaný odmítl jako příliš obecnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté rozsudek krajského soudu přezkoumal podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu napadeném kasační stížností.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Podstatu sporu v předmětné věci představuje otázka, podle jakých pravidel se úročí úrok z úroku vzniklého z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu), který byl daňovému subjektu vrácen až po uplynutí zákonem stanovené lhůty.

[14] Kasační soud předesílá, že existenci práva na úrok z úroku z peněžitých částek, které správce daně z nejrůznějších důvodů nezákonně zadržuje, se jeho judikatura mnohokrát zabývala. Původní striktní odpírání tohoto práva formulované například v rozsudku č. j. 1 As 80/2009-45, s odkazem na obecný zákaz anatocismu, však byl postupně do značné míry překonán, a to již proto, že tyto starší závěry zdejší soud aplikoval za účinnosti předchozí úpravy daňového řízení zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a ještě před rekodifikací soukromého práva zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

[15] Otázce, zda úrok vzniká rovněž z úroku z vratitelného přeplatku, se Nejvyšší správní soud věnoval v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 (věc QUANTO). Právě z něj krajský soud přílehlavě vyšel i v projednávané věci. V rozsudku kasační soud dospěl k závěru, že i daňový přeplatek vzniklý v odkazovaném případě nedůvodným zaplacením daňového penále je daní ve smyslu legální definice obsažené v ustanovení § 2 odst. 1 *in fine*. Vzhledem k tomu je i prodlení s vrácením tohoto plnění spojeno s právem na úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu, jakkoli se zde *stricto sensu* o nesprávně stanovenou daň nejedná.

[16] Kasační soud zde však především dovodil existenci práva na *druhý úrok z prvního úroku*, tj. úrok z peněžitě částky, kterou byl správce daně povinen předepsat daňovému subjektu již jako úrok z daňového přeplatku. Pakliže správce daně o přiznání *prvního úroku* rozhodne, stane se tento úrok novou jistinou, která je stanovena pevnou částkou, tedy částkou, jež posléze může být základnou pro přiznání *druhého úroku*. Právě z tohoto důvodu zde Nejvyšší správní soud takto vzniklý *druhý úrok* posoudil jako úrok „vykrystalizovaný“ či úrok *sui generis*. Otázka, nakolik je přiznáním tohoto specifického druhu úroku porušen obecný římskoprávní princip zákazu anatocismu, tak ustoupila do pozadí, neboť ten předpokládá, že se *první úrok* úročí průběžně cestou tzv. složeného úročení.

[17] Nelze přitom přehlédnout, že shora uvedený závěr prošel posléze i testem ústavnosti. V nálezu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III ÚS 3082/23, Ústavní soud uvedl, že „*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, jednoznačně konstatoval, že nárok na úrok z nepřipsaného úroku se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Odmítl nadto, že by šlo materiálně o úrok z úroku, neboť částka prvotního úroku 'vykrystalizovala', je ohraničena a dána částkou pevnou (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období [...]) a lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis, která nadále nesleduje osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Proto tehdy Nejvyšší správní soud nevázal a ani nemusel*

pokračování

vázat své závěry na účinnost nové právní úpravy soukromého práva, neboť se dle jeho názoru o anatocismus vůbec nejednalo, případně byl jeho zákaz prolomen právě ustanovením § 254 daňového řádu. [...] Ústavní soud pro úplnost dodává, že nepovažuje rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017-36 za odklon od ustálené judikatury (zejména od rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009), neboť se s předchozí judikaturou dostatečně vypořádal, a to jednak poukazem na skutkovou odlišnost věci, jednak na existenci nové právní úpravy daňového řádu. Právě to označil za důvody, proč na ní nelze dále setrvávat.“ Nutno dodat, že tato judikatura se vztahovala i na nároky vzniklé z prodlení nastalého již před účinností nového občanského zákoníku.

[18] Nejvyšší správní soud na tyto závěry navázal také v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, v němž připustil, že nesprávné zadržování částky *prvního úroku*, která náležela stěžovateli, je ekvivalentem situace, v níž by stěžovatelka ve skutečnosti ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným, tedy situace, na kterou pamatuje ustanovení § 254 daňového řádu. Judikaturu ve věci *QUANTO* a na ni navazující judikáty pak krajský soud v napadeném rozsudku vztáhl i na nynější situaci, v níž stěžovatelce vzniklo právo na úrok za opožděné předepsání vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu DPH ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Není pochyb o tom, že ani v těchto případech vzniku samotného nároku na *druhý úrok* nic nebrání, neboť jde o analogickou situaci. Proti tomu ostatně stěžovatelka nikterak nevystoupila.

[19] Nelze proto než odmítnout námitku stěžovatelky, podle níž judikatura nevytvořila pravidla pro stanovení vykrytalizovaného úroku, který podléhá dalšímu úročení. Kasační soud se přitom neztotožnil ani s její tezí, že tato pravidla nemají zákonný základ. Argumentace, kterou zvolil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *QUANTO*, dovozuje vznik nároku na „úrok z úroku“ ze zákonem upraveného pravidla pro vznik práva na samotný *první úrok* ve smyslu § 254 daňového řádu. Tento právní předpis ovšemže výslovně neupravuje podmínky vzniku nároku na *druhý úrok*. Kdyby tomu tak bylo, shora odkazovaná judikatura, jež pro tento případ zákon extenzivně vyložila, by pravděpodobně nebyla vznikla. Stěžovatelka nadto nemá pravdu, tvrdí-li, že krajský soud nemožnost průběžného úročení prvního úroku opřel o historický rozsudek ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45 (*Opatství Staré Brno*). Z odstavce 25 napadeného rozsudku jednoznačně plyne, že nepřípustnost průběžného úročení spočívá nejpozději od vydání rozhodnutí Ústavního soudu ve věci *QUANTO* ve zvláštní povaze tzv. vykrytalizovaného úroku, který není skutečným úrokem z úroku.

[20] Stěžovatelce lze přisvědčit jen potud, že krajský soud měl zákaz anatocismu v daňovém právu ve smyslu rozsudku *Opatství Staré Brno* v obecné rovině za nadále platný. Novější judikatura přitom tomuto závěru právě s ohledem na změnu soukromoprávní úpravy nesvědčí zcela jednoznačně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51). Pro projednávanou věc je to však bez významu, neboť se zde o běžný případ anatocismu nejedná. Nelze nadto přehlížet, že přístup platného občanského práva k této otázce slouží dlouhodobě spíše jen jako jistý podpůrný argument. Zákaz anatocismu ostatně neplatil ani ve starším občanském a obchodním právu zcela bezvýjimečně (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002).

[21] Namítala-li pak stěžovatelka, že aplikací závěrů z rozsudku ve věci *QUANTO*, dochází k nepřipustnému soudcovskému dotváření práva, má jistě pravdu, že základní úlohou soudů není právo tvořit, nýbrž je toliko interpretovat. Tam, kde právní úprava pro řešení určité skutkové podstaty chybí, má však soud jistý prostor k dotváření práva, dodrží-li obecně uznávaná výkladová pravidla. Právě takové podmínky pro soudcovské dotváření práva formuloval Ústavní soud ve stěžovatelkou uváděném nálezu ze dne 11. 9. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 23/24. Pravomoc soudu zaplnit mezeru v právu pak Ústavní soud zapověděl jen pro případ, že jde o tzv. vědomou mezeru v zákoně, tj. oblast, kterou zákonodárce ponechal neupravenou zcela záměrně.

[22] Stěžovatelka je přitom přesvědčena, že judikaturou vytvořená pravidla pro vznik práva na tzv. vykrytalizovaný úrok zaplňují vědomou a zákonodárcem chtěnou mezeru v právu. Pro tento závěr však nepředložila prakticky žádnou argumentaci, vyjma jen velmi obecného tvrzení, že judikatura o tvorbě *prvního úroku* jakožto jistiny daňového přeplatku *sui generis* vznikla před osmi lety a zákonodárce stále nepřijal právní úpravu, která by ji nahradila. Ani kasační soud ovšem v tomto ohledu neshledal žádné indicie, které by svědčily závěru o vědomé mezeře v právu. V této souvislosti je třeba připomenout, že soudem přehlížená mezera v právu by mohla ve svém důsledku vést až k odmítnutí spravedlnosti. V neposlední řadě kasační soud opět připomíná, že postup dotváření práva byl daném případě aprobován nálezem Ústavního soudu ve věci *QUANTO*.

[23] Způsob výpočtu celkové částky úroku z úroku, tak jak byl žalovaným kategorizován do oddílů A, B a C pro *první úrok* a A^1 , B^1 , C^1 pro *druhý úrok*, pak sám o sobě představuje jen postup k přehlednému odlišení jednotlivých období, za něž se úrok přiznává, a částí úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, k nimž se celková přiznaná výše obou úroků vztahuje. Ani kasační soud ve shodě s názorem krajského soudu v tomto postupu neshledal rozpor se zákonem.

[24] Stěžovatelce lze dále přisvědčit, že úrok přiznaný podle ustanovení § 254 (resp. zde podle § 155 odst. 5) daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu škody z ušlého zisku z neprávem zadržované peněžité částky. Úrok zde má tedy i reparační funkci, aniž by tím bylo dotčeno právo poškozeného domoci se náhrady škody způsobené výkonem veřejné moci v té výši, v níž nebyl nárok na náhradu přiznáním úroku uspokojen. Tento institut tedy náhradu škody zjednodušuje, nemůže však plně suplovat režim uplatňování odpovědnosti státu za škodu podle zákona č. 82/1998 Sb. (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 2. 2020, sp. zn. 30 Cdo 1132/2018). Není zřejmé, v čem má podle stěžovatelky způsob přiznání úroku v projednávané věci porušovat efektivitu a rovnocennost jakožto principy evropského práva. Stěžovatelka nikterak neargumentuje, proč je podle ní náhrada formou vykrytalizovaného úroku nepřiměřená (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48). Ani tuto námitku proto nemohl kasační soud posoudit jako důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. rozsudkem zamítl.

pokračování

[26] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 9. července 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu