



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **MAFRA, a. s.**, se sídlem Karla Engliše 519/11, Praha 5, zastoupené Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 190/17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27561/5100-41458-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Af 29/2017 - 52,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Af 29/2017 - 52, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27561/5100-41458-711539, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 28 570 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala řádná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007, 2008 a 2009, v nichž neuplatnila slevu na dani z titulu investičních pobídek podle § 35b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném zdaňovacím období. Správce daně na základě podaných

daňových přiznání konkludentně vyměřil daň platebními výměry. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v nichž slevu dodatečně uplatnila; žalovaný odvolání zamítl.

[2] Tato rozhodnutí správce daně i žalovaného byla poté zrušena správními soudy. Žalovaný následně o odvoláních opět rozhodl a žalobkyni nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek uznal, v důsledku čehož dané platební výměry změnil. Žalobkyni tak vznikl přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 155 051 014 Kč.

[3] Žalobkyně v návaznosti na změnu platebních výměrů požádala o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně žalobkyni sdělil, že její žádosti nevyhoví. Proti zamítavému stanovisku k žádosti se žalobkyně bránila námitkou; rozhodnutí o námitce napadla odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl.

[4] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl. Podle městského soudu nebyla ve věci splněna podmínka pro užití § 254 odst. 1 daňového řádu v podobě neoprávněně stanovené výše daně. Žalobkyně uhradila daň ve výši, v jaké ji sama vědomě vyčíslila v daňovém přiznání. Ze strany správce daně nedošlo k nesprávnému stanovení daně. Zvolená procesní taktika je plně na odpovědnosti žalobkyně, nelze ji proto přičítat k tíži správci daně a požadovat zaplacení úroku.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se městský soud nevypořádal s její argumentací rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS, na který upozornila v doplnění žaloby.

[6] Stěžovatelka připomněla podmínky, za nichž daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zatímco ohledně splnění první podmínky (existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu) panuje shoda, stěžovatelka nesouhlasí s posouzením druhé podmínky (k úhradě daně musí dojít na základě rozhodnutí ve smyslu první podmínky nebo v souvislosti s ním). Podle městského soudu k uhrazení daně stěžovatelkou došlo ze zákona, neboť ji uhradila ve výši, v jaké ji sama vyčíslila v daňovém přiznání. Stěžovatelka zdůraznila, že proti konkludentnímu vyměření daně bylo podle předchozí právní úpravy, která je pro věc relevantní, možné podat odvolání. V odvolání proto mohla uplatnit skutečnosti, jimiž jsou údaje obsažené v daňovém přiznání zpochybněny, včetně údajů o uplatnění slevy na dani.

[7] Stěžovatelka dále dodala, že neucíní-li správce daně všechny potřebné kroky ke správnému a úplnému zjištění skutkového stavu, resp. vyjdou-li najevo pozdě v důsledku nedostatečného či neodborného postupu správního orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl. Právě okolnosti a postup správce daně při stanovení daně a jejím vyměření jsou významné pro

pokračování

posouzení „míry zavinění“ správce daně za vznik přeplatku. Přestože byla primárně stěžovatelčina daňová povinnost stanovena konkludentním vyměřením podaného daňového přiznání, svým aktivním konáním se v rámci odvolacího řízení domáhala uplatnění slevy na dani. Správce daně, resp. žalovaný však takto uplatněnou daňovou výhodu nijak nezohlednili a setrvali na svém původním stanovisku. Z tohoto důvodu je to právě správce daně, kdo podle stěžovatelky nese odpovědnost za nesprávně stanovenou daň. Ačkoliv soud dovodil, že rozhodnutí o stanovení daně jsou nezákonná, učinil překvapivý závěr, že tato nezákonnost nezakládá stěžovatelce nárok na úrok podle § 254 daňového řádu. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tvrzením městského soudu, že pokud by jí vznikla v příčinné souvislosti s vydáním nezákonných platebních výměrů škoda, je třeba se domáhat její náhrady postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Tento závěr podle stěžovatelky odporuje smyslu § 254 daňového řádu, jehož hlavním účelem je předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt výše tohoto úroku. Analogicky odkázala také na pravidla z oblasti hmotněprávního nároku na úrok z nadměrného odpočtu, jak je upraven v § 254a daňového řádu.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, na nějž stěžovatelka po uplynutí lhůty k podání žaloby odkázala, není na nyní řešený případ přílehavý. Stěžovatelka si byla od počátku vědoma toho, že v podaných řádných daňových přiznáních záměrně neuplatňuje slevu, a tudíž záměrně po dobu tří zdaňovacích období po sobě tvrdí daň v nesprávné výši. Naopak ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2017 si správce daně musel být již při vyměřovacím, resp. doměřovacím řízení z úřední činnosti vědom skutečnosti, že právní úprava dotčeného ustanovení pravděpodobně není v souladu s komunitárním právem. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku výslovně uvedl, že za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno vinit v případě, kdy daňový subjekt neuplatní veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky a učiní tak až následně, například v dodatečném daňovém přiznání. V případě stěžovatelky byla daň konkludentně vyměřena postupem podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, při němž správce daně nezkontroluje a neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně samotné, ani jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění, přímo ze zákona.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stěžovatelka si v době podání daňových přiznání nebyla jista, zda může uplatnit nárok na slevu na dani z titulu investičních pobídek. Podala proto daňová přiznání, aniž by nárok uplatnila. Správce daně na základě daňových přiznání konkludentně stanovil daň, přičemž proti těmto platebním výměrům stěžovatelka podala odvolání, v nichž dodatečně

vznesla nárok na slevu na dani. Žalovaný tomuto nároku vyhověl až v důsledku následného soudního přezkumu. V návaznosti na změnu platebních výměrů a vznik přeplatku na dani se stěžovatelka nyní domáhá přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Předmětem sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro vznik tohoto úroku.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Je pravda, že se městský soud nevypořádal s odkazem stěžovatelky na rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, na nějž poukázala v doplnění žaloby ze dne 10. 11. 2017. Nejvyšší správní soud podotýká, že se nejednalo o opožděně uplatněnou žalobní námitku, neboť rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který stěžovatelka v doplnění žaloby poukazovala, byl vydán až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Městský soud nicméně vedle této námítky postavil vlastní ucelenou argumentaci, kterou založil na odlišném rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 1 Afs 31/2018 - 26). Napadený rozsudek je přezkoumatelný a Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti.

[13] Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, *„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 výši 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.“*

[14] Účel úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu spočívá v poskytnutí zadostiučinění osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely.

[15] Městský soud založil své hodnocení na závěrech rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS. Podle něj spojuje § 254 odst. 1 daňového řádu vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou podmínek. První z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, případně z obou důvodů současně. Druhou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě daně. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení nejsou způsobilé svou povahou naplnit podmínku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popřípadě rozhodnutí vydaného z důvodu nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Uhradí-li daňový subjekt daň ve výši, v jaké ji vyčíslil ve svém daňovém přiznání, nečiní tak na základě konkludentního rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, nýbrž ze zákona. V takovém případě není naplněna druhá z podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Tyto závěry Nejvyšší správní soud učinil v situaci, kdy daňový subjekt uvedl v rámci daňové kontroly nová

pokračování

skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání. Za daných podmínek proto skutečně nebylo možné následnou změnu či zrušení rozhodnutí klást k tíži správce daně.

[16] Konkludentní vyměření daně (postupem podle § 140 daňového řádu, který je obdobou § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) ovšem obecně nevylučuje následnou možnost použití § 254 odst. 1 daňového řádu, vznikne-li v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně přeplatek (rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovodil, že „za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky, a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.“

[17] Přestože je správce daně obecně povinen dbát, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji, nelze odhlédnout od zvláštní povahy odvolacího řízení vůči konkludentnímu (fiktivnímu) rozhodnutí podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a souvisejícího procesního postavení správce daně a odvolatele v tomto řízení. Odvoláním proti konkludentnímu rozhodnutí totiž není napadeno reálné rozhodnutí správce daně, které by se zakládalo na skutkovém stavu věci zjišťovaném správcem daně; rozhodnutí vychází z údajů poskytnutých správcem daně daňovým subjektem v daňovém přiznání. Výsledek konkludentního vyměření tak nezávisí na skutkových a právních úvahách správce daně (rozsudek č. j. 7 Afs 94/2014 - 53). Nejvyšší správní soud tento závěr následně odlišil od situací nesprávného právního posouzení skutečností, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně a které daňový subjekt uvedl v daňovém tvrzení. V rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 soud konstatoval, že „za výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši je odpovědný správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vyměření daně správcem daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis.“

[18] Nejvyšší správní soud se zabýval podobnou situací také v rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40. V této věci daňový subjekt uhradil daň a poté podal dodatečná daňová přiznání, v nichž vypočetl daň ve výši 0 Kč. Na základě daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost. Odvolání daňového subjektu byla zamítnuta, ale po provedeném soudním přezkumu správce daně dodatečné platební výměry změnil, stanovil daň ve výši 0 Kč a vrátil daňovému subjektu přeplatek. Ke změně původně nezákonných dodatečných platebních výměrů ve prospěch daňového subjektu tedy došlo až rozhodnutími o odvoláních po zásahu správních soudů. Jelikož nová rozhodnutí o odvoláních změnila původní dodatečné platební výměry, byla podle Nejvyššího správního soudu splněna první podmínka aplikace § 254 daňového řádu.

[19] Závěry rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014 - 53 je proto zapotřebí odlišit od situace, v níž daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení (v případě stěžovatelky odvolání),

kteřé správce daně neakceptuje, a následně je názor prvostupňového správce daně revidován v odvolacím či soudním řízení. V takovém případě již existuje zásah „přezkumné autority“, jehož důsledkem je prohlášení rozhodnutí za nesprávné. Přestože na základě tohoto nesprávného rozhodnutí nebyla přímo placena daň, projeví se jeho důsledky v majetkové sféře daňového subjektu, neboť přeplatek mu nebyl včas vrácen (Rožehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, komentář k § 254). Tato situace nastala v případě stěžovatelky, neboť žalovaný nesprávně zamítl její odvolání proti původním platebním výměrům, v nichž dodatečně uplatnila nárok na slevu na dani (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 59/2013 - 55, č. 3092/2014 Sb. NSS, kterým soud ve věci téže stěžovatelky zrušil rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období roku 2007, a navazující rozsudky městského soudu týkající se zbývajících dvou zdaňovacích období). Pokud by žalovaný změnil či zrušil platební výměry z důvodu, že stěžovatelka dodatečně uplatnila výhody, které v původním daňovém přiznání neuvedla, nastala by situace podobná té, která byla řešena ve věci sp. zn. 7 Afs 94/2014. Stěžovatelka by se v takovém případě skutečně nemohla domáhat úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť vznik přeplatku by nebylo možné spravedlivě klást k tíži správce daně.

[20] Žalovaný však odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům nevyhověl a nárok na slevu na dani jí nepřiznal, přičemž toto posouzení poté soudy shledaly být v rozporu se zákonem. Přestože stěžovatelka v té době již uhradila (vyšší) daň na základě původních daňových přiznání, nelze odhlížet od nezákonných rozhodnutí o odvolání. Při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případně též podmínek pro užití § 254 daňového řádu totiž nelze vycházet pouze z faktu, že daň byla stanovena výlučně (konkludentně) platebním výměrem, a nikoli již dodatečným rozhodnutím. Rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří jeden celek. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nerozlišuje mezi způsobem nebo procesním prostředkem, kterým ke změně výše daně dojde. Z hlediska tohoto ustanovení proto nezáleží ani na tom, který orgán poslední změnu daně provede a v kterém řízení se tak stane. Nálezací řízení je formálně ukončeno právní mocí rozhodnutí o stanovení daně; materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu tedy nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36).

[21] V nyní posuzované věci byla rozhodnutí změněna v důsledku odlišného právního posouzení – konkrétně se jednalo o hodnocení otázky, v jakém období lze uplatnit slevu na dani. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem, že daň byla stanovena výlučně na základě řádných daňových přiznání, a proto není splněna druhá podmínka pro vznik úroku. Při posuzování této podmínky je třeba zohlednit také rozhodnutí o odvoláních, která žalovaný vydal v důsledku zásahu správních soudů. Vyměřovací a doměřovací (odvolací) řízení tvoří materiálně jeden celek, v jehož rámci stěžovatelka uhradila daň vyšší, než jaká byla její zákonná povinnost. Pokud by totiž správce daně vyměřil daň k odvolání stěžovatelky ve správné výši, měla by stěžovatelka finanční obnos ve výši přeplatku k dispozici. Jelikož se tak nestalo, náleží jí satisfakce v podobě úroku. Skutečnost, že stěžovatelka neuhradila daň přímo na základě rozhodnutí o odvoláních, ale v souvislosti s

pokračování

nimi, pro splnění druhé podmínky pro užití § 254 daňového řádu postačuje (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 85/2018 - 40).

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že již v řízení před městským soudem existovaly důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, přikročil Nejvyšší správní soud bez dalšího i k jeho zrušení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a § 78 odst. 3 a 4 s. ř. s. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[23] Při určení okamžiku, od něhož úrok stěžovatelce náleží, je vhodné, aby žalovaný vzal v úvahu, že zčásti podobnými otázkami se již judikatura Nejvyššího správního soudu zabývala v jiných, přesto však pro nynější věc významných souvislostech. Bylo tomu tam například v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, známého jako Kordárna (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47). Blíže pak lze odkázat na body 41 a 42 uvedeného rozsudku, v němž soud dospěl k závěru, že rozhodným okamžikem pro změnu režimu úročení z úroku z (legálně) zadržovaného nadměrného odpočtu na úrok z neoprávněného jednání správce daně je doručení platebního výměru, který byl následně pro nezákonnost zrušen či změněn. Z rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 3/2017 - 39, pak vyplývá závěr, který lze zobecnit tak, že pokud došlo na žádost daňového subjektu k prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené správcem daně (§ 89 odst. 3 a 4 daňového řádu), je třeba posunout den vzniku nároku daňového subjektu na úrok z nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty po uplynutí tříměsíční lhůty podle judikatury Nejvyššího správního soudu (ve věci Kordárna a následující) o dobu, o kterou byla lhůta k odstranění pochybností fakticky prodloužena. Konečně i ze stranami zmíněného a shora již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 lze dovodit, že přeplatkem, za který by náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně, by byl přeplatek až poté, co daňový subjekt správci daně sdělil rozhodné skutečnosti, uplatnil své ze zákona plynoucí nároky a učinil relevantní tvrzení tak, aby na základě toho mohl správce daně správně stanovit daňovou povinnost. S ohledem na to, že právní otázka určení okamžiku, od něhož je třeba stěžovatelce přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, ještě nebyla (a s ohledem na dosavadní právní názory správců daně a městského soudu ani nemohla být) řešena, Nejvyšší správní soud ponechává žalovanému prostor k tomu, aby ji vyřešil v první řadě on sám, samozřejmě i se zohledněním dalších právních argumentů, které k ní budou v řízení před žalovaným případně uplatněny stěžovatelkou. Shora uvedený poukaz na dosavadní judikaturu, jež může být vodítkem pro řešení, je třeba chápat pouze jako požadavek její přezkoumatelné reflexe, ne však jako pokyn k zaujetí konkrétního právního názoru.

[24] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským (městským) soudem. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. jí tedy přísluší právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[25] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě zastoupena na základě plné moci společností Rödl & Partner Tax, k. s., která v řízení učinila tři úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a sepsání doplnění žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tyto tři úkony právní služby náleží náhrada nákladů řízení ve výši 9300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částka ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem tomu, že dotčená společnost je plátcem daně z přidané hodnoty, zvýšil soud náhradu nákladů řízení o žalobě o tuto daň ve výši 2142 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o žalobě včetně soudního poplatku ve výši 3000 Kč činí 15 342 Kč.

[26] V řízení o kasační stížnosti stěžovatelku zastupuje na základě plné moci advokát Mgr. Jakub Šotník, který v řízení učinil dva úkony právní služby v podobě převzetí a přípravy zastoupení a sepsání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], za které mu náleží náhrada nákladů řízení ve výši 6200 Kč a paušální částka ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Také tento advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se náhrada nákladů řízení zvyšuje o částku 1428 Kč odpovídající této dani. Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti včetně soudního poplatku ve výši 5000 Kč činí 13 228 Kč. Žalovaný je povinen stěžovatelce uhradit náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. září 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda
senátu