



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Paradise Casino Admiral, a. s.**, sídlem Komořany 146, Komořany, zastoupená Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, čj. 37907/19/5100-41453-711400, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2021, čj. 62 Af 87/2019-35, ve znění opravného usnesení ze dne 12. 3. 2021, čj. 62 Af 87/2019-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši **12 705 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 2. 2017, čj. 31 Af 59/2015-88, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 27893/15/5200-11435-711305, a jemu předcházející dodatečný platební výměr tehdejšího Finančního úřadu ve Vyškově ze dne 15. 11. 2006, čj. 81826/06/341910/6679, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. V důsledku toho vznikl žalobkyni vratitelný přeplatek ve výši 2 225 160 Kč, který jí byl 12. 6. 2017 vrácen na její bankovní účet.

[2] V návaznosti na to dne 7. 8. 2017 Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) v reakci na žádost žalobkyně z 12. 6. 2017 vydal rozhodnutí o přiznání úroku

z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 071 227 Kč, který byl dne 10. 8. 2017 poukázán na její bankovní účet.

[3] Dne 21. 10. 2018 žalobkyně požádala s odkazem na § 155 odst. 2 daňového řádu o přiznání a vrácení úroku z pozdě vráceného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Poukázala na to, že úrok ve výši 2 071 227 Kč jí měl být vrácen do patnácti dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně (zde rozsudku krajského soudu čj. 31 Af 59/2015-88). Tímto patnáctým dnem byl podle žalobkyně den 16. 3. 2017. Protože tak správce daně nepostupoval, náleží jí další úrok, tedy úrok z úroku za období od 16. 3. 2017 do 10. 8. 2017. Tento nárok žalobkyně opřela o závěry plynoucí z rozsudku NSS z 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36.

[4] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) rozhodnutím ze dne 10. 12. 2018, čj. 177875/18/4300-12711-105935, úrok z vratitelného přeplatku s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu nepřiznal. Uvedl, že na základě rozhodnutí ze dne 7. 8. 2017 byl žalobkyni předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 071 227 Kč, a to ke dni 11. 4. 2017, tedy k 15. dni ode dne účinnosti rozsudku Krajského soudu v Brně čj. 31 Af 59/2015-88. Tento rozsudek totiž nabyl právní moci dne 25. 3. 2017. O vrácení této částky si mohla žalobkyně požádat, což učinila dne 12. 6. 2017. Správce daně měl tento vratitelný přeplatek vrátit do 30 dnů ode dne podání žádosti, tedy do 12. 7. 2017. Učinil tak ale až 10. 8. 2017, čímž se dostal do prodlení. Za toto prodlení od 13. 7. do 10. 8. 2017 ovšem žalobkyni žádný úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nepřisluší, neboť není možné úročit částku, která je sama úrokem. Správce daně odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, který dovodil, že princip zákazu anatocismu (úročení úroků) je platný i v daňovém řízení. Podle správce daně rozsudek NSS čj. 2 Afs 148/2017-36, kterého se dovolávala žalobkyně, vybočuje z dosavadní ustálené judikatury.

[5] Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný potvrdil závěr, že rozhodným datem pro aplikaci § 254 odst. 3 daňového řádu byla právní moc rozsudku Krajského soudu v Brně čj. 31 Af 59/2015-88. Uvedené ustanovení však hovoří pouze o povinnosti předepsat úrok na osobní daňový účet daňového subjektu. Tuto povinnost je třeba důsledně odlišovat od povinnosti správce daně vrátit přeplatek vzniklý na základě předepsání úroku. Tuto povinnost má správce daně až poté, co o vrácení přeplatku daňový subjekt požádá. Ačkoli byl v dané věci správce daně v prodlení, protože přeplatek skutečně nevrátil do 30 dnů ode dne podání žádosti, nebylo možné požadavku na přiznání úroku vyhovět, neboť by to bylo v rozporu se zásadou anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení. Žalovaný následně obsáhle vyvrací závěry rozsudku NSS čj. 2 Afs 148/2017-36.

II. Rozsudek krajského soudu

[6] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného. Namítala, že jí správce daně na její daňový účet nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve lhůtě stanovené v § 254 odst. 3 daňového řádu, tj. ke dni 15. 3. 2017, ale učinil tak až 10. 8. 2017. Za toto období proto žalobkyni dle jejího přesvědčení přísluší (další) úrok z výše uvedeného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Svůj nárok odůvodňovala opět závěry rozsudku NSS čj. 2 Afs 148/2017-36.

pokračování

[7] Krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví uvedeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vyložil, že ze samotného textu § 254 daňového řádu i z marginální rubriky je zřejmé, že obsahem tohoto ustanovení je v první řadě úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně. Při nastoupení podmínek stanovených v § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu správce daně z úřední povinnosti předepíše v dané lhůtě úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu. Tento úrok by správce daně měl v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, jímž bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. V posuzované věci se jednalo o rozsudek Krajského soudu v Brně čj. 31 Af 59/2015-88, který nabyl právní moci dne 25. 3. 2017. Právě tohoto dne se rozsudek stal účinným ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu a tímto dnem začíná běžet zákonná patnáctidenní lhůta pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet žalobkyně. V této lhůtě měl správce daně posoudit, zda bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, a zjistit, jaké částky žalobkyně na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním již dříve uhradil. Při splnění podmínek pak měl v téže lhůtě předepsat na žalobkynin osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně, a posléze se měl zabývat tím, zda „v důsledku“ zrušení rozhodnutí o stanovení daně nevznikl vratitelný přeplatek. Pokud pak správce daně dospěl k závěru, že takový vratitelný přeplatek vznikl, měl jej bez žádosti a stále ještě ve lhůtě stanovené § 254 odst. 3 daňového řádu žalobkyni vrátit. Pokud jde o povinnost správce daně předepsat tento úrok bez žádosti daňového subjektu, odkázal na závěry uvedené ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2019, čj. 29 Af 90/2016-50.

[8] V dané věci lhůta podle § 254 odst. 3 daňového řádu uplynula v pondělí 10. 4. 2017, avšak správce daně předepsal úrok z neoprávněného jednání ve výši 2 071 277 Kč na osobní daňový účet žalobkyně až rozhodnutím ze dne 7. 8. 2017 a tento vratitelný přeplatek žalobkyni vrátil až dne 10. 8. 2017. Dostal se tedy v souvislosti se splněním zákonných povinností spočívajících v předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně a vrácení přeplatku žalobkyni do prodlení.

[9] Krajský soud se dále věnoval tomu, zda je žalobkyně oprávněna po správci daně požadovat úroky za toto prodlení. S odkazem na rozsudek NSS čj. 2 Afs 148/2017-36 dospěl k závěru, že se žalobkyně může po správci daně domáhat úroku z takového prodlení, neboť i ve vztahu k částce úroků podle § 254 odst. 1 daňového řádu zákon správci daně ukládá povinnosti ohledně jeho předepsání na osobní daňový účet a vyplacení, jde-li o vratitelný přeplatek.

III. Obsah kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) obsáhlou kasační stížnost. Předmětem sporu je podle něj především to, zda byl správce daně povinen vyplatit žalobkyni vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroků postupem podle § 254 odst. 3 daňového řádu bez žádosti, tedy ve lhůtě 15 dnů ode dne zrušení rozhodnutí o stanovení daně v režimu § 254 odst. 4 daňového řádu. Posouzení této otázky pak je podstatné pro vyřešení navazující sporné právní otázky, a to zda a případně v jakém rozsahu bylo možné účastníku řízení přiznat další úrok z takto již přiznaného a vyplaceného úroku.

[11] Prvním okruhem kasačních námitek tedy stěžovatel vytýká krajskému soudu nesprávný právní názor spočívající v tom, že správce daně byl povinen vrátit žalobkyni vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti. Takovou povinnost totiž zákon nestanoví, což dále předpokládá užití obecných pravidel pro zacházení s vratitelným přeplatkem, která jsou obsažena v § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu.

[12] Toto své přesvědčení stěžovatel dokládá také dalšími argumenty. Pokud má ze strany správce daně dojít k vyplacení nějakých finančních prostředků z moci úřední (bez žádosti), je tato povinnost výslovně uvedena v zákoně (např. se jedná o vracení vyměřeného nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020, vracení přeplatku vzniklého provedením daňové exekuce podle § 185 odst. 2 daňového řádu nebo vracení úroku z daňového odpočtu podle § 254a odst. 4 daňového řádu).

[13] Ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu však v otázce vracení takto předepsaného úroku mlčí, jinými slovy neukládá správci daně postupovat z moci úřední. Podle stěžovatele je tak nutné dovodit, že se postupuje v souladu s obecnou úpravou obsaženou v § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle něž by se přeplatek vzniklý přiznáním úroku z neoprávněného jednání správce daně vrátil na žádost.

[14] Stěžovatel se dále domnívá, že by se na věc měly vztáhnout závěry rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, čj. 9 Afs 286/2017-26, přestože řeší problematiku úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Výslovně pak odkázal na bod 42 citovaného rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud uvádí „*Upravuje-li právo pro určité situace různé procesní postupy, není žádný důvod tyto procesní postupy výkladem negovat či za pomoci analogie vyplňovat neexistující mezery v právu.*“

[15] Na danou otázku nelze podle stěžovatele aplikovat systematický výklad, podle něž § 254 daňového řádu upravuje primárně úrok z neoprávněného jednání správce daně a v odstavci 4 je úmyslně rozšířen tak, aby vedle problematiky vracení vratitelného přeplatku souvisejícího se vznikem úroku pokrýval i otázku vracení samotných dříve uhrazených částek. Z dikce § 254 odst. 4 daňového řádu je totiž zřejmé, že se vztahuje jen na vratitelný přeplatek vzniklý (přímo) v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání. Jedná se tedy o částky, které byly daňovým subjektem uhrazeny na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno na nicotné. A už tímto zrušením, změněním či prohlášením za nicotné se stávají na osobním daňovém účtu přeplatkem, který v případě, že je vratitelný, správce daně vrací dle § 254 odst. 4 daňového řádu bez žádosti.

[16] Výklad zastávaný krajským soudem by navíc v praxi znamenal, že posledním dnem patnáctidenní lhůty pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce by byl rovněž posledním dnem zákonné lhůty pro jeho vrácení. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je totiž správce daně povinen dle § 254 odst. 3 daňového řádu přiznat a předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu. Teprve po provedení tohoto úkonu je zřejmé, zda a v jaké výši vznikl na osobním daňovém účtu daňového subjektu předepsáním úroku přeplatek, načež je teprve možné zkoumat jeho vratitelnost.

pokračování

[17] Vznik přeplatku předpokládaného § 254 odst. 4 daňového řádu tedy bez dalšího nemusí znamenat, že daňovému subjektu vznikl jakýkoli nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Obě zákonná ustanovení se vztahují na odlišné situace, tedy na vznik nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu a zacházení s vratitelným přeplatkem, k němuž tento úrok jako příslušenství přirůstá.

[18] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu spočívajícím v tom, že je v daném případě namíste aplikovat zásadu *in dubio mitius*, podle níž je v případě možného dvojího výkladu třeba postupovat v souladu s výkladem mírnějším pro daňový subjekt. K takovému výkladu je totiž možné přistoupit jen tehdy, stojí-li proti sobě dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy.

[19] Stěžovatel i krajský soud v daném případě vycházeli při výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu z textu zákona a jeho systematického zařazení, oba tedy využili výklad gramatický a systematický. Ovšem pro výklad uplatněný krajským soudem v daném případě nebyl prostor. Jestliže daňový řád obsahuje v § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu obecná pravidla pro vrácení vratitelného přeplatku, přičemž § 254 daňového řádu výslovně vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně neřeší, představuje postup krajského soudu zaplnění neexistující mezery v právu, již nebylo nutné výkladem překonávat.

[20] Z rozsudku krajského soudu dále není ani v obecných rysech zřejmé, proč považoval jím zastávanou výkladovou variantu za pro účastníka řízení příznivější. Nemá totiž vliv na výši úroku, pouze na proces jeho vrácení. Pravidla pro zacházení s vratitelným přeplatkem však daňovému subjektu neumožňují podat jen žádost o jeho vrácení, ale podle § 155 odst. 1 daňového řádu rovněž o jeho použití na úhradu jiného daňového nedoplatku, nebo dokonce nedoplatku jiného daňového subjektu. Nelze proto dospět k jednoznačnému závěru, že vrácení přeplatku z moci úřední musí být výhodnější nebo šetrnější postup vůči daňovému subjektu. Stěžovatel tedy nesouhlasí s tím, že by o výkladu dotčených ustanovení mohly panovat pochybnosti, ani s tím, že by krajský soud řádně identifikoval tzv. mírnější postup, který by bylo nutné v případě existence pochybností zvolit.

[21] Další okruh stěžovatelových námitek se týká nesprávného posouzení přípustnosti dalšího úročení úroků v daňovém právu. Krajský soud podle stěžovatele nerefletoval princip zákazu úročení úroků (anatocismu) v daňovém právu.

[22] Stěžovatel nesouhlasí s úvahou krajského soudu spočívající v tom, že platba úroku podle § 254 daňového řádu představuje povinnost, s níž se může správce daně dostat do prodlení. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu lze sice podřadit pod legislativní zkratku daň ve smyslu § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu, ovšem § 2 odst. 5 daňového řádu vymezuje pojem příslušenství daně, kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. I tuto definici tedy úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu naplňuje. A jestliže je úrok z neoprávněného jednání správce daně zákonem explicitně definován jako příslušenství daně, nelze jej podle názoru stěžovatele za žádných okolností považovat za jistinu (a to ani jistinu *sui generis*). Jistina totiž představuje pouze hlavní dluh, k němuž příslušenství teprve přirůstá. Povaha úroku se nemění. Stále zůstává příslušenstvím daně. Nelze pominout právní důvod vzniku tohoto přeplatku, protože je až (možným) důsledkem předpisu úroku

z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet. Pojem příslušenství daně a přeplatek na dani tak nelze zaměňovat.

[23] Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu vnitřně rozporný. V bodě 30 vyjadřuje krajský soud souhlas s platností principu zákazu úročení úroků pro daňové právo, avšak hned v následující větě považuje za nepřijatelné, aby právní následky spojené s porušením povinnosti při vyplacení přeplatku nastoupily pouze v případě, kdy se tato povinnost týká jistiny. Oba závěry jsou však vzájemně neslučitelné.

[24] Nadto je zákaz úročení úroků považován za obecnou právní zásadu, dlouhodobě na něm staví doktrína i judikatura nejen správních soudů. Nejvyšší správní soud k ní uvedl: *„S odkazem na citovanou judikaturu potvrzující princip jednotnosti právního řádu lze systematickým výkladem dospět k závěru, že princip anatocismu je platný i pro řízení daňové“* (rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45). Přestože se tento závěr týkal úpravy úroku ze zaviněného přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, s ohledem na podobnost s úpravou úroku z neoprávněného jednání správce daně lze podle stěžovatele tyto závěry vztáhnout na posuzovaný případ. Zde Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Přisvědčení názoru zastávaného žalobcem, že úrok z vratitelného přeplatku má být počítán z přeplatku postupně se zvyšujícího o jeho příslušenství, by popřelo platnost principu zákazu dalšího úročení úroků uznávanou již v římském právu pro oblast práva daňového. Takový výklad by však nepřijatelným způsobem a zcela neodůvodněně dal úrokům podle § 64 odst. 6 daňového řádu jiného významu, než jaký je jejich původní smysl, a ve svém důsledku by znamenal porušení jednoty a bezrozpornosti českého právního řádu.“*

[25] Obecná zásada zákazu úročení úroků sice byla v českém právním řádu prolomena účinností § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, zákonodárce však úročení úroků umožnil pouze v oblasti soukromého práva, a to navíc za přesně stanovených podmínek: (1) pokud si to strany výslovně ujednají, nebo (2) jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu. Jak také uvedl Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 17. 10. 2019, čj. 45 Af 9/2017-56, tato nová úprava sama o sobě nemůže představovat důvod pro opuštění zákazu úročení úroků i v jiných právních odvětvích. Daňový řád (či jiný z daňových zákonů) by to také musel výslovně stanovit. Absenci takového ustanovení nelze nahradit dovozovaným úmyslem zákonodárce kompenzovat daňovému subjektu skutečnost, že dočasně nemůže užívat peněžitou částku, která mu oprávněně náleží. Nelze použít ani analogii, neboť ta představuje postup sloužící k zaplnění mezery v právu, tedy k zaplnění nezamýšlené neúplnosti právního řádu. Skutečnost, že se zákonodárce rozhodl bez dalšího nepřipustit úročení úroků, mezerou v právu není, neboť úročení úroku nepředstavuje princip imanentní právnímu řádu jako celku, který by zákonodárce opomněl vzít v potaz.

[26] Zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Praze navíc podrobně rozebral důvody, pro něž je konstrukce „vykrytalizování“ úroků obsažená v rozsudku NSS čj. 2 Afs 148/2017-36, nepřesvědčivá a citovaný právní názor představuje exces z obecně přijímaného zákazu úročení úroků v daňovém právu.

[27] Krajský soud v Brně tyto úvahy obsažené už ve vyjádření k žalobě pominul s tím, že byly vysloveny *obiter dictum*. Stěžovatel je však zmiňoval pro jejich přesvědčivost a

pokračování

očekával, že je krajský soud vezme při svém rozhodování do úvahy a argumentačně se s nimi vypořádá, což dle stěžovatele ubírá na přesvědčivosti napadeného rozsudku, jestliže citované závěry Krajského soudu v Praze nekorigoval ani Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2020, čj. 4 Afs 13/2020-32, jímž zamítl kasační stížnost proti němu směřující.

[28] Dále stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na rozsudky, které výslovně potvrdily obecný zákaz úročení úroků v daňovém řádu a které odmítly konstrukci „vykrytalizování“ úroku přednesenou v rozsudku NSS čj. 2 Afs 148/2017-36: jedná se o rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 15. 4. 2020, čj. 52 Af 4/2019-63, a ze dne 21. 10. 2020, čj. 52 Af 2/2020-57.

[29] Skutečnost, že § 253 odst. 3 daňového řádu představuje jasně projevenou vůli zákonodárce ohledně zákazu úročení úroků v daňovém právu, podle stěžovatele potvrzuje také komentářová literatura, podle níž „úrok z úroku není přípustný, obecně není přípustné úročení příslušenství daně“ (aniž stěžovatel současně uvedl zdroj).

[30] Vůli zákonodárce vyloučit z dalšího úročení částky odpovídající příslušenství pak stěžovatel dále dovozuje z platné a účinné právní úpravy: z § 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, a z § 254 odst. 1, ve znění účinném od 1. 1. 2021.

[31] Následně stěžovatel polemizuje se závěry krajského soudu stran „vykrytalizování úroků“. Proti němu se vymezoval již v napadeném rozhodnutí, jakož i ve vyjádření k žalobě a krajský soud se jeho argumenty nezabýval. Nejvyšší správní soud rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36 dospěl k závěru, že jím posuzovaná věc úročení úroků nepředstavuje. V případě prvního úroku se totiž nejedná o postupně přirůstající příslušenství daně, ale o částku, která – byť původně vznikla jako úrok z jistiny – „vykrytalizovala“, je pevně stanovena a představuje tedy novou jistinu *sui generis*. Tento podle druhého senátu klíčový rozdíl je ovšem vlastností, kterou má (nebo potenciálně může mít) každý úrok, který po té, co je uhrazena jistina, přestane narůstat a stane se pevnou, tj. „vykrytalizovanou“ částkou. Proto je podle stěžovatele toto odlišení ve skutečnosti pouze časové. Pokud by byl přijat názor druhého senátu, bylo by možné úročit každý úrok – poté, co přestane narůstat. Druhý senát věc nedostatečně odlišil od věci rozhodnuté rozsudkem čj. 1 Afs 80/2009-45. V obou případech se vždy jednalo o úročení příslušenství daně, které postupně přirůstalo k jistině. Jediným (a nedostatečným) odlišením, které druhý senát nabídl, představoval okamžik, od něhož může být úrok úročen – což však nic nemění na skutečnosti, že se stále jedná o úročení úroku, a tedy čistý anatocismus. Pro překonání předchozí ustálené judikatury správních soudů týkající se obecného zákazu úročení úroků se měl krajský soud nejprve vypořádat s otázkou, zda v českém právním řádu platí obecný zákaz, popřípadě zda daňový řád nestanoví vlastní výjimku.

IV. Podstatný obsah vyjádření žalobkyně

[32] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti z 25. 4. 2021 shrnula skutkové okolnosti věci. Vyjádřila nesouhlas s tím, že správce daně předepsal úrok z neoprávněného jednání ve výši 2 071 277 Kč na osobní daňový účet ke dni 11. 4. 2017. Pokud by tomu tak bylo, je vyloučeno, aby v rozhodnutí ze 7. 8. 2017 byl úrok ve výši 2 071 277 Kč vypočten až do 12. 6. 2017. Navíc v tomto rozhodnutí se na str. 4. hovoří o tom, že se předepisuje úrok v souvislosti s žádostí žalobkyně ze dne 12. 6. 2017, takže také z tohoto důvodu se tak

nemohlo stát už 11. 4. 2017. A rovněž z rozhodnutí správce daně o přeplatku z 9. 8. 2017, čj. 133799/17/4300-12711-105935, je zřejmé, že úrok byl vykázán 8. 8. 2017. Podle žalobkyně nicméně není podstatné, k jakému dni správce daně úrok z neoprávněného jednání na osobní daňový účet předepsal, poněvadž se tak dle § 254 odst. 3 daňového řádu má stát do 15 dnů, což se nestalo.

[33] Žalobkyně nesouhlasí se stěžovatelovým tvrzením, že správce daně neměl úrok z neoprávněného jednání vrátit bez žádosti, nicméně ani to na věc nemá vliv, neboť 12. 6. 2017 o vrácení úroku ve výši 2 071 277 Kč požádala.

[34] Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením, že by jí z důvodu pozdního předepsání úroku z neoprávněného jednání nepřislušel úrok z úroku. Odkazuje na rozsudek NSS čj. 2 Afs 148/2017-36, a rozsudek ze dne 25. 3. 2021, čj. 7 Afs 354/2019-25.

[35] Úrok z úroku žalobkyně ve výši 2 071 277 Kč požadovala za dobu od 16. 3. do 10. 8. 2017, ale krajský soud tento požadavek považoval za oprávněný jen za dobu od 10. 4. do 7. 8. 2017 (odst. 23 napadeného rozsudku). Lhůta obsažená v § 254 odst. 3 daňového řádu dle krajského soudu uplynula v pondělí 10. 4. 2017, správce daně však předepsal úrok z neoprávněného jednání ve výši 2 071 277 Kč na osobní daňový účet žalobkyně až rozhodnutím ze 7. 8. 2017, navíc v souvislosti se žádostí žalobkyně z 12. 6. 2017 a tento vratitelný přeplatek žalobkyni vrátil až 10. 8. 2017.

[36] Podle žalobkyně ovšem měl v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu správce daně úrok ve výši 2 071 277 Kč předepsat nejpozději dne 10. 4. 2017, místo toho jej předepsal až 7. 8. 2017, a podle § 155 odst. 3 daňového řádu měl správce daně úrok z neoprávněného jednání ve výši 2 071 277 Kč vrátit žalobkyni do 12. 7. 2017, a místo toho tak učinil až 10. 8. 2017, proto podle žalobkyně jí náleží úrok z úroku ve výši 2 071 277 Kč za dobu od 10. 4. do 10. 8. 2017.

[37] Žalobkyně proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl, případně při nesouhlasu s předchozími rozsudky NSS čj. 2 Afs 148/2017-36 a čj. 7 Afs 354/2019-25 věc postoupil rozšířenému senátu.

[38] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze 7. 5. 2021 dále žalobkyně uvedla, že dobu prodlení požaduje kompenzovat dalším úrokem z částky 2 071 277 Kč, přičemž oporu pro tento požadavek spatřuje také v nově vydaném v rozsudku NSS z 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51.

V. Replika stěžovatele

[39] Stěžovatel má za to, že rozsudky NSS čj. 7 Afs 354/2019-25 a čj. 10 Afs 382/2020-51, nejsou pro řešení věci přílehlavé, neboť se vztahují výlučně k aplikaci § 254 daňového řádu upravujícího úrok z neoprávněného jednání správce daně. V případě žalobkyně ve vztahu k druhému úroku ovšem k neoprávněnému jednání správce daně, které by bylo následně

pokračování

sankcionováno stanovením úroku obsaženému v § 254 daňového řádu, nedošlo, a spor se týká vzniku úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[40] Úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu představuje typický úrok z prodlení. Nárok na něj vzniká v případě, kdy dojde k vrácení určité částky po marném uplynutí lhůty, již za tímto účelem stanoví zákon. Smysl a účel úroku z neoprávněného jednání správce daně je ovšem jiný: představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené úhradou daně na základě (nebo v souvislosti) s nezákonným či nicotným rozhodnutím. Tato situace ovšem v případě žalobkyně nenastala.

[41] Jestliže mohou být úroky z úroků požadovány pouze v případech pohledávek z protiprávních činů, míří toto pravidlo na důvod vzniku jistiny – a zjevně tedy nedopadá na situace, kdy byl úrok z jistiny pouze uhrazen po datu splatnosti. V opačném případě by toto pravidlo postrádalo smysl, neboť by bylo nutné bez dalších podmínek úročit jakýkoli úrok. Rozlišení účelu obou institutů, tedy úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je nadto patrné i ze systematiky daňového řádu.

[42] Co se týče otázky, zda je správce daně povinen úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplatit z moci úřední, poukazuje stěžovatel na to, že on i žalobkyně mají nesporně za to, že krajský soud posoudil právní otázku povinnosti vrácení přeplatku vzniklého jako úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu bez žádosti nesprávně. Pakliže žalobkyně před datem 12. 6. 2017 žádost o vrácení nebo převedení přeplatku neuplatnila, neexistoval podle stěžovatele přinejmenším před tímto datem žádný právní důvod jeho úročení. Opačný závěr nelze ospravedlnit nemožností účastníka řízení disponovat s předmětnými peněžními prostředky, neboť možnost takové dispozice byla ohraničena právě § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu, který umožňoval požádat o vrácení přeplatku nebo o jeho převedení na jiný nedoplatek. Úročení přeplatku úrokovou sazbou podle § 155 odst. 5 daňového řádu pouze z důvodu jeho existence tedy nedává smysl ani ve vztahu k možnému účelu zákona.

[43] Odkaz na § 1806 občanského zákoníku jako argument pro další úročení úroku z vratitelného přeplatku není případný, neboť toto pravidlo míří na pohledávky z protiprávních činů. Zjevně tedy nedopadá na situace, kdy byl úrok z jistiny pouze uhrazen po datu splatnosti.

[44] Dále stěžovatel připomíná, že je pro něj důležité stanovisko soudu v otázce, zda měl být úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplacen z moci úřední, nebo na žádost, protože to bude mít další význam především pro určení doby úročení a celkové výše úroku.

VI. Další podání účastníků

[45] Žalobkyně v dalším vyjádření z 25. 6. 2021 odkázala na další rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2021, čj. 10 Afs 405/2020-41, v němž rovněž nachází oporu pro kompenzaci prodlení správce daně dalším úrokem z částky 2 071 277 Kč.

[46] V následujícím vyjádření z 26. 7. 2021 žalobkyně reagovala na repliku stěžovatele. Uvádí, že nesouhlasí se stěžovatelovým stanoviskem spočívajícím v tom, že by se spor

týkal vzniku úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z úroku, jež jí měl být přiznán z důvodu prodlení správce daně s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Podle ní je z žaloby zřejmé, že spor se týká vzniku úroku z důvodu prodlení správce daně s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu, nikoliv s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[47] Stěžovatelova argumentace obsažená v replice se zabývá prodlením správce daně s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, čímž se míjí s podstatou sporu.

[48] Totéž žalobkyně opakuje v podání z 19. 9. 2021, kde navíc odkazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, čj. 9 Afs 52/2021-42, kde NSS uvádí, že „úrok z úroku“ vzniká u úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a naopak u úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu „úrok z úroku“ nevzniká (bod 34 tohoto rozsudku).

[49] V následujícím podání z 2. 10. 2021 pak žalobkyně (znovu) zdůrazňuje, že spor se týká vzniku úroku z důvodu prodlení správce daně s předepsáním úroku ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu z neoprávněného jednání správce daně, a současně odkázala na rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2021, čj. 4 Afs 375/2021-51, který se zabývá vzájemným vztahem § 254 odst. 1 daňového řádu a 155 odst. 5 daňového řádu (bod 24 tohoto rozsudku).

[50] Stěžovatel naopak v podání z 20. 10. 2021 trvá na tom, že spor se týká vzniku úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Trvá také na tom, že případné prodlení je možné spatřovat až od okamžiku, kdy žalobkyně o vyplacení či jiné použití přeplatku odpovídajícímu vzniklému úroku požádala.

[51] Stěžovatel připomíná, že Nejvyšší správní soud ve své aktuální judikatuře považuje úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu za (svého druhu) pohledávku vzniklou z protiprávního jednání, jejíž další úročení § 1806 občanského zákoníku připouští. Zmiňované ustavení však váže možnost dalšího úročení úroku na uplatnění pohledávky u soudu. Má-li se tedy v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně postupovat analogicky (viz rozsudek NSS čj. 9 Afs 52/2021-42), nepřichází jeho další úročení v úvahu předtím, než je tato žádost o vyplacení nebo jiné použití takových úroků u správce daně uplatněna.

[52] Sporné je podle stěžovatele i to, zda prosté prodlení správce daně s vyplacením úroků zakládá důvod jejich dalšího úročení. Přestože se spor týká vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, stěžovatel z procesní opatrnosti připomíná, že ze strany správce daně nedošlo k žádnému popření vzniklého nároku na úrok. Hypotéza § 254 odst. 1 daňového řádu však pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně předpokládá předchozí zrušení, změnu či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Má-li být úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu považován za jistinu *sui generis*, a to pro účely jeho dalšího úročení dle téhož ustanovení, musí být podmínky pro přiznání takového úroku naplněny rovněž ve vztahu k této nové jistině. Tento závěr potvrzuje i NSS v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, body 29 a 36. V tomto případě však přiznání ani vyplacení úroku žalobkyni nebylo poznamenáno

pokračování

nezákonným rozhodnutím správce daně, ani jiným sporem o skutkových či právních otázkách, jejichž nezákonného posouzení se mohl správce daně dopustit. Pochybení správce daně by mohlo spočívat pouze v tom, že k vyplacení úroků přistoupil až poté, co se ocitl v prodlení. To ovšem nenaplnjuje hypotézu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[53] Žalobkyně v podání z 5. 11. 2021 nadále trvá na tom, že spor se týká vzniku „úroku z úroku“ z důvodu prodlení správce daně s předepsáním úroku ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu. Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobkyni vadí, že správce daně úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu nepředepsal na její osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti zrušení rozhodnutí o stanovení daně, jak mu ukládá § 254 odst. 3 daňového řádu.

[54] Stěžovatel by do řízení neměl vtahovat spor ohledně úroku z úroku z důvodu prodlení s vyplacením úroku z neoprávněného jednání správce daně. Uvedený úrok byl zaplacen pozdě, ale žalobkyně se domáhá úroku z úroku z důvodu prodlení s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně. V rozsudku čj. 9 Afs 52/2021-42, totiž Nejvyšší správní soud konstatoval, že na úrok z úroku z pozdního vyplacení nárok není, zatímco na úrok z úroku z důvodu pozdního předepsání nárok existuje.

[55] V dalším podání z 5. 11. 2021 a 4. 4. 2022 pak žalobkyně už jen rekapitulovala průběh správního řízení a některé své argumenty.

VII. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[56] Kasační stížnost není důvodná.

[57] Před vypořádáním kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za potřebné objasnit, co je v dané věci předmětem sporu. Podle stěžovatele je rozhodnou spornou otázkou, zda byl správce daně povinen vyplatit žalobkyni vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroků podle § 254 odst. 3 daňového řádu bez žádosti do 15 dnů ode dne zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Následně je sporné, zda v situaci, kdy to správce daně neučinil, může být z částky těchto úroků přiznán úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně oproti tomu trvá na tom, že spor se týká vzniku úroku z úroku z důvodu prodlení správce daně s předepsáním úroku podle § 254 odst. 3 daňového řádu na osobní daňový účet žalobkyně. Nejde podle ní o spor o vyplacení této částky. Spor se tedy netýká vzniku úroku z úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[58] Pokud jde o předmět sporu, je třeba dát za pravdu žalobkyni, neboť ta jej vymezila již v žádosti z 21. 10. 2018, kde poukázovala na prodlení správce daně s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 071 227 Kč ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu a žádala, aby jí toto pochybení bylo kompenzováno dalším úrokem z toho neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně byla podle obsahu svých podání srozuměna s tím, že o samotné vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně musí požádat, což ostatně učinila žádostí z 12. 6. 2017. Tuto otázku tedy žalobkyně nečinila spornou (srov. dále body [84] až [88] tohoto rozsudku) a Nejvyšší správní soud nemá důvod se k ní v tomto řízení vyjadřovat.

[59] K rozdílu mezi úrokem podle § 254 odst. 1 daňového řádu a úrokem z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to i z pohledu možnosti přiznat úrok

z úroku, lze pak pro úplnost ve stručnosti odkázat na rozsudek NSS čj. 9 As 52/2021-42, body 31 – 34, kterého se přílehavě dovolávala žalobkyně.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[60] Stěžovatel uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Ze systematického pohledu je vhodné zabývat se nejprve kasačním důvodem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Jednalo by se o natolik závažnou vadu, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námítky stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti, musel by jej z tohoto důvodu zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[61] Povinnost svá rozhodnutí řádně odůvodnit (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) představuje součást práva na spravedlivý proces i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy). Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro závěr, že nebylo vydáno v důsledku libovůle (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, nebo ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02).

[62] Ve vztahu k nepřezkoumatelnosti stěžovatel namítal, že rozsudek krajského soudu je mj. v bodě 30 vnitřně rozporný, neboť obsahuje na jednu stranu souhlas se zákazem úročení úroků a na straně druhé umožňuje další úročení úroku z důvodu jeho pozdního vracení. Podle stěžovatele jsou tyto závěry vzájemně neslučitelné. Rozsudek krajského soudu však bezvýhradně přitakání zákazu úročení úroků neobsahuje. Přesná formulace krajského soudu totiž zní: „[s] principem zákazu anatocismu zdejší soud *v zásadě* souhlasí“. Spojení „v zásadě“ ovšem znamená „v podstatě, celkem“. Také základní význam obdobně používaného příslovce „zásadně“ je „podstatně, s možnými výjimkami“ (viz Marešová, Hana. *Zásadně souhlasíte?* Akademie věd ČR, Ústav pro jazyk český. Dostupné z: <http://nase-rec.ujc.cas.cz/archiv.php?art=4880>. Cit. dne 5. 1. 2023). „Až v hovorovém vyjadřování se vyvinul jeho další význam,“ uvádí dále Marešová, „a to *důsledně, bez výjimky*“. Tento význam se pak ovšem přenáší i do oblasti jazyka vlastně spisovného, a tím se význam příslovce *zásadně* do značné míry rozkolísává.“ Odkazuje například na výroky „*Zásadně nekouřím*“ (ve srovnání s prostým „*Nekouřím*“) nebo „*Máš zásadně špatný názor*“ (ve srovnání s „*Máš špatný názor*“), v nichž „*zásadně*“ naopak zesiluje základní tvrzení obsažené ve výpovědi. Právě toto posouvání významu mohlo stěžovatele zmást, nicméně z kontextu bodu 30 rozsudku krajského soudu je zřejmé, že krajský soud chtěl vůči bezvýjimečné aplikaci zákazu úročení úroků vyjádřit jistou rezervovanost. Určitá nepřesnost, která tak mohla vzniknout, však nezakládá vnitřní rozpor v úvahách krajského soudu.

[63] Je totiž významné, že hned v další části věty krajský soud uvádí, že se podle jeho názoru nejedná o „*úročení úroků*“ v pravém slova smyslu, nýbrž o *nastoupení zákonem předjímaného následku (vzniku nároku na ubrazení úroků) v případě nesplnění povinnosti podle daňového řádu správcem daně*.“ A dále pokračuje: „*Bylo by neudržitelné, pokud by se takové následky aktivovaly pouze v případě, že se nesplnění zákonných povinností týká pouze „jistiny“ nebo pouze ve vztahu k „jistině“*, žalovaný nadto pro svá tvrzení nenachází odraz v daňovém řádu.“ Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu

pokračování

neobsahuje vnitřní rozpor, který mu stěžovatel vytýká, a že neshledal žádnou další vadu, která by o jeho nepřezkoumatelnosti svědčila.

Povaha úroku dle § 254 daňového řádu

[64] Základní spornou otázkou dané věci je, zda částku, která vznikla jako úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, pokud ji správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet (§ 254 odst. 3 daňového řádu), je třeba opětovně úročit jako „nově vzniklou jistinu“. Otázkou tedy je, zda lze úročit úroky z neoprávněného jednání správce daně.

[65] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, a to nejen v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, kterým od počátku argumentovala žalobkyně a vůči kterému se naopak vymezuje stěžovatel, ale také v na něj navazujících rozsudcích ze dne 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51, a ze dne 2. 6. 2021, čj. 10 Afs 405/2020-43. Z těchto rozsudků Nejvyšší správní soud vychází i v této věci. Neshledal žádné důvody, pro které by věc měla být předložena rozšířenému senátu.

[66] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo, že *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 ubražena 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[67] Dále podle § 254 odst. 3 daňového řádu *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*

[68] A konečně podle § 254 odst. 4 daňového řádu *vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*

[69] První dílčí otázkou je povaha úroku dle § 254 daňového řádu. Jde o to, zda (a) samotný první úrok dle tohoto ustanovení, k jehož placení byl správce daně povinen, může být považován za „daň“ v širším slova smyslu dle legální definice § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Pokud to „daň v širším slova smyslu“ je, pak vzniká otázka druhá, tj. zda (b) lze mít za to, že je úrok přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně“. Jestliže by odpověď na jakoukoli z těchto otázek byla negativní, nárok na přiznání úroku by nemohl vzniknout, protože by nebyla splněna hypotéza § 254 odst. 1 daňového řádu. Ta totiž podmiňuje vznik nároku na úrok tím, že dojde „[k]e zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně“ (rozsudek NSS čj. 2 Afs 148/2017-36, bod 29).

[70] K otázce (a) Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, bod 30, uvedl, že má za to, že daňový přeplatek ve smyslu legální definice daňového řádu „daní“ je. Takový je smysl § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu, podle něhož *předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“)*. Zákonomárcem zvolená formulace o „snížení příjmu“ sice není příliš elegantní, ale nevzbuzuje pochybnosti o tom, že „daní“ v širším smyslu slova se rozumí nejen platby daňových subjektů státu, ale naopak i platby „opačným“ směrem, tedy od státu daňovým subjektům. K těmto platbám může jistě dojít z různých právních důvodů, předvídaných daňovými předpisy (např. vratka z důvodu nadměrného odpočtu DPH). Není důvodu, proč by mezi tyto tituly neměla patřit i platba úroků daňovému subjektu (zde žalobkyni) z důvodu zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně podle § 254 daňového řádu. Nutno doplnit, že § 2 odst. 4 daňového řádu za daň považuje také příslušenství daně, kterým odst. 5 téhož ustanovení rozumí mj. úroky. Úroky přitom sledují osud daně (rozsudek NSS čj. 10 Afs 382/2020-51, bod 21).

[71] Ohledně otázky (b), tedy zda je úrok přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně“, vysvětlil Nejvyšší správní soud také v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, že nemůže záležet na tom, že úrok dle § 254 daňového řádu není vždy předepsán rozhodnutím o stanovení daně, jehož vadnost předpokládá text § 254. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45, dospěl k závěru, že *„pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho [původní] rozhodnutí bylo nezákonné“*. Daňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem (v podrobnostech rozsudek čj. 2 Afs 148/2017-36, body 31 až 38). Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 odst. 1, je tedy rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ne to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně této nezákonnosti dopustil (rozsudek ze dne 26. 9. 2018, čj. 8 Afs 85/2018-40, *PEPSICO CZ*, bod 19). Podle rozsudku NSS čj. 10 Afs 382/2020-53, bodu 22, *„nesprávné zadržování částky prvního úroku, která stěžovatelce náležela, a to po dobu více než tři let, 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.“*

[72] Stěžovatel v kasační stížnosti (viz shrnutí v bodě [22] tohoto rozsudku) dále namítá, že povaha úroku se nemůže změnit, tedy že se úrok nemůže přeměnit v jistinu, a to ani jistinu *sui generis*. V tom se však mýlí. Tím, že správce daně předepsal první úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu tento úrok oddělil od původní jistiny (původního daňového přeplatku). Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36 „vykrytá částka, již byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou *sui generis*, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku); rozsudek NSS čj. 10 Afs 405/2020-41, bod 17. Prodlévání s předepsáním částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání a případného vyplacení tohoto úroku na účet daňového subjektu. Teprve tímto postupem se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání.

pokračování

[73] Stěžovatel se v této souvislosti vymezoval proti závěrům krajského soudu ohledně tohoto „vykrytalizování úroků“ (viz shrnutí v bodě [31] tohoto rozsudku). Není ovšem pravdou, že k tomuto „vykrytalizování“ dojde u každého úroku poté, co je uhrazena jistina. Zde se totiž jedná o dvojí nezákonnost. Částka, na niž vzniklo žalobkyni právo (tj. první úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu), jí měla být předepsána ve lhůtě dle § 254 odst. 3 daňového řádu a vrácena dle § 254 odst. 4 daňového řádu. Pokud správce daně částku prvního úroku podle § 254 odst. 1 řádně a včas nepředepsal, zatížil nezákonný postup další nezákonností, z níž vzniká další úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který se počítá z prodlení s předepsáním (a případným vyplacením) prvního úroku podle tohoto ustanovení (rozsudek NSS čj. 10 Afs 405/2020-43, bod 19).

[74] Pokud tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely témuž daňovému subjektu (jednak původní jistina, jedna prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 daňového řádu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud stěžovateli připomíná, že žalobkyně v situaci předpokládané § 254 daňového řádu nemusela podávat žádnou žádost, jelikož správce daně měl první úrok ze svého neoprávněného postupu při vyměření daně z příjmu žalobkyni předepsat na její osobní daňový účet z úřední povinnosti, řádně a včas (§ 254 odst. 1 a 3 daňového řádu, rozsudek NSS čj. 10 Afs 382/2020-51, bod 28). Již jen proto není na místě argument stěžovatele, že nezbytným předpokladem pro možnost úročení úroku je při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku žádost o předepsání částky.

[75] Další kasační námitky stěžovatele se týkaly samotné zásady zákazu úročení úroků, jež podle něj představuje obecnou právní zásadu a dlouhodobě na něm staví doktrína i judikatura (nejen) správních soudů.

[76] Zákaz úročení úroků (zákaz anatocismu), představuje starý právní princip, který však může zákon či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít. Dřívější praxe správních soudů se možnosti úročení úroků opravdu zcela bránila, a to ze dvou důvodů. První vycházel z tradic římského práva, které „braní“ úroků z úroků odmítalo, přičemž římskoprávní regulace následně ovlivnila argumentaci při výkladu civilního práva, které po dlouhou dobu vycházelo ze zákazu úročení úroků v soukromoprávních závazkových vztazích. Tuto interpretaci dále přejal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-50, který uvedl, že „*vycházejí z principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, lze úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 daňového řádu – tehdejšího zákona o správě daní a poplatků, pozn. NSS) přirovnat k úroku z prodlení z oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 občanského zákoníku), kdy v případě prodlení dlužníka s peněžitým plněním vzniká věřiteli ze zákona nárok na úrok z prodlení dlužné částky (jistiny)*“. Nejvyšší správní soud tedy konstatoval platnost principu zákazu anatocismu (platného tehdy v oblasti práva soukromého) i pro daňové řízení, a to v souvislosti s § 64 odst. 6 tehdejšího zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pro nějž dovodil, že „*[m]ěli tedy daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 daňového řádu*“ (pozn. NSS: zákona o správě daní a poplatků), „*vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jež k němu postupně přirůstá*“. Stěžovatel však nemá pravdu, tvrdí-li, že s ohledem na podobnost s úpravou úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu lze tyto závěry vztáhnout na nyní posuzovaný případ, a to hned z několika důvodů.

[77] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36, nyní projednávané věci jsou skutkově podstatně odlišné od tehdy projednávané věci. Ve věci projednávané pod sp. zn. 1 Afs 80/2009 se totiž žalobce domáhal toho, aby mu bylo přiznáno „postupně přirůstající příslušenství daně“. Spor byl o výklad pojmu daňový přeplatek uvedený v § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy „[z]da je jím rozdíl toho, co bylo daňovým subjektem zapláceno, a splatnou daní včetně jejího příslušenství, či zda se rozumí daňovým přeplatkem rozdíl mezi daní zaplacenou daňovým dlužníkem, a to včetně příslušenství daně (kterým je i úrok ve smyslu ustanovení § 64 odst. 6, věta první daňového řádu [míněno zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, pozn. NSS]) a splatnou daní, též včetně případného příslušenství daně“. Oproti tomu v nyní projednávaných věcech nejde o pravý úrok z úroku, neboť částka prvotního úroku vykryštovala a je ohraničena pevnou částkou (bod [73] tohoto rozsudku).

[78] Nadto rozsudek čj. 1 Afs 80/2009-45 vyšel z obecného právního principu zakazujícího úročení úroků za situace, kdy úročení úroků paušálně zapovídalo i tehdejší soukromé právo (rozsudek NS ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, č. 5/2006 Sb. NS). V roce 2014 však nabyt účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který do té doby obecně přijímaný zákaz anatocismu významně modifikoval. Dle § 1806 občanského zákoníku je nově možné sjednat úročení úroků. Nadto, což je pro nynější věc podstatnější, § 1806 rovněž stanovil úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu. K tomu je zde ještě § 1932 odst. 2 občanského zákoníku, který komentář označuje za „v podstatě zákonný anatocismus“. Ustanovení § 1932 odst. 1 občanského zákoníku přináší podpůrné pravidlo pro určení pořadí peněžitého plnění ve vztahu jistina vs. příslušenství, pokud dlužník žádnou volbu neučiní a nic nestanoví ani smlouva. Druhý odstavec § 1932 občanského zákoníku pak dlužníkovi zabráňuje se provedenou volbou příliš zvýhodnit. Odkloní-li se od základního pořadí určeného prvním odstavcem tak, že zvolí plnění nejprve na jistinu (která jinak obsazuje až poslední místo v pořadí, což pro dlužníka není právě výhodné, pokud se chce dluhu co nejdříve „zbavit“), nastupuje vůči němu určitý druh „sankce“ svého druhu – od okamžiku provedení volby se totiž úročí náklady i úroky, které do té doby dospěly. Nadále se tedy výpočtová základna pro další úročení zvyšuje, dospělé náklady i úroky (z prodlení i smluvní) přirůstají k jistině [Hulmák, Milan a kol. *Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část* (§ 1721–2054) 1. vydání, 2014, s. 944: J. Šilhán]. Dlužník se tak částečnou platbou nevyhne úročení – ať už jistiny, nebo samotného úroku.

[79] Nosný argument rozsudku čj. 1 Afs 80/2009-50, potřeba zachování jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, se tak od roku 2014 doslova „rozplynul“ (rozsudek NSS čj. 10 Afs 382/2020-51, bod 20). Proto také nebylo třeba postoupit tuto otázku rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[80] V návaznosti na to tak mohl Nejvyšší správní soud v již opakovaně zmiňovaném rozsudku čj. 2 Afs 148/2017-36 konstatovat, že na projednávaný (obdobný) případ „nelze mechanicky aplikovat judikaturu a doktrínu, která se týká otázky braní úroků z úroků“ (bod 42) a že se vzhledem k tomu, že „první úrok“ vykryštoval v jistinu *sui generis*, ani nejedná o čistý anatocismus, aby následně v rozsudku 10 Afs 382/2020-51 Nejvyšší správní soud uvedl, že princip zákazu anatocismu může „litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít“ (bod 14).

pokračování

[81] Obdobný vývoj zaznamenala také odborná literatura. Není už totiž pravda, že by se shodovala na zákaz anatocismu, jak tvrdí stěžovatel (bod [29] tohoto rozsudku). Starší literatura o připuštění úroku z úroků z neoprávněného jednání správce daně nepočítala, ale v novějších odborných článcích naopak nalezneme zdůvodnění, proč je naprostý zákaz anatocismu neudržitelný (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2021, čj. 10 Afs 382/2020-51, bod 23; Lichnovský, Ondřej; Ondrýšek, Roman a kolektiv. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 581–582; Rozehnal, Tomáš. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 444; či Tesař, Radan. *Úroky z úroků v daňovém procesu aneb Anatocismus opravdu zapovězen?* Bulletin Komory daňových poradců, 2016, č. 3, s. 63–65; na rozsudek 2 Afs 148/2017 kriticky reaguje zejména dvojice autorů pracujících u žalovaného: viz Rozehnal, Tomáš; Feldek, Michael. *Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně*. DAUC – expertní příspěvky. Wolters Kluwer, 2019, s. 1–9).

[82] Pokud se jedná o další rozsudky, které mají podle stěžovatele potvrzovat obecný zákaz anatocismu v daňovém právu a odmítat konstrukci „vykrytalizování“ úroku v rozsudku NSS 2 Afs 148/2017-36 coby exces (jde o rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 15. 4. 2020, čj. 52 Af 4/2019-63 a ze dne 21. 10. 2020, čj. 52 Af 2/2020-57), oba byly napadeny kasační stížností. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích čj. 52 Af 2/2020-57 byl zrušen opakovaně zmiňovaným rozsudkem čj. 10 Afs 382/2020-51. Druhý jmenovaný rozsudek je také napaden kasační stížností, která je u Nejvyššího správního soudu projednávána pod sp. zn. 4 Afs 174/2020. Co se týče poukazu na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2019, čj. 45 Af 9/2017-56, byly jeho kritické závěry vyvráceny následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu (bod [65] tohoto rozsudku).

[83] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelovy námitky týkající se zásady zákazu anatocismu nejsou důvodné. Závěr krajského soudu a z toho plynoucí závazný právní názor je třeba korigovat pouze v tom, že krajský soud neměl správce daně odkazovat na § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť v dané věci vzniká nový úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, přičemž právě přiznání tohoto úroku se žalobkyně domáhala (obdobně korigoval NSS závěr téhož krajského soudu v rozsudku ze dne 29. 9. 2021, čj. 4 Afs 375/2020-51, bodu 24).

Další kasační námitky

[84] Stěžovatel dále poukazuje na nesprávnost závěru krajského soudu, podle něhož byl správce daně povinen vyplatit žalobkyni přeplatek vzniklý přiznáním a předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně z moci úřední. Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v daném případě je na místě aplikovat zásadu *in dubio mitius*, tedy přijmout výklad, že i vratitelný přeplatek vzniklý na podkladě úroku z neoprávněného jednání správce daně se daňovému subjektu vrací bez žádosti. Stěžovatel tvrdí, že výkladová varianta, kterou zvolil krajský soud, nemá žádný vliv na samotnou výši úroku, pouze na proces jeho vracení.

[85] Tyto námitky se týkají § 254 odst. 4 daňového řádu, jehož výkladem se krajský soud skutečně zabýval. Učinil tak ovšem nad rámec žalobních bodů. Patrně v důsledku toho, že vycházel z jiného rozsudku Krajského soudu v Brně, a to z rozsudku ze dne 19.

12. 2019, čj. 29 Af 90/2016-50, který v podstatné části citoval (kasační stížnost stěžovatele podaná proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem NSS čj. 4 Afs 375/2020-51). Žalobkyně ovšem § 254 odst. 4 daňového řádu a s ním souvisejícími otázkami v žalobě vůbec neargumentovala. Její žalobní argumentace směřovala výhradně proti závěru stěžovatele o nemožnosti přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně v situaci, kdy z úrok z neoprávněného jednání správce daně byl na osobní daňový účet žalobkyně předepsán po lhůtě plynoucí z § 254 odst. 3 daňového řádu. To ostatně byl stěžejní důvod, na kterém bylo postaveno napadené rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel sice uznal dílčí prodlení na straně správce daně, byť v jiném rozsahu a z jiných důvodů, než tvrdila žalobkyně, avšak uzavřel, že nebylo možné požadavku na přiznání úroku vyhovět, neboť by to bylo v rozporu se zásadou anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení.

[86] Jedním z klíčových principů, na kterých je soudní přezkum rozhodnutí založen, je přezkum jen v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů. Soud se může zabývat jen takovými žalobními body (důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí), které žalobce v žalobě uplatnil. I kdyby snad soud viděl v rozhodnutí vady, které však žalobce neuplatnil, nemůže je sám o své vůli identifikovat a rozhodnutí zrušit. Tím by překročil závazný požadavek § 75 odst. 2 s. ř. s. (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 1104 s., ISBN 978-80-7598-479-1, s. 604). Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z premisy, že správní soudnictví je ovládáno přísnou dispoziční zásadou, jež je upravená v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Je tedy vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu a případně která pochybení označí za podstatná. Uvedení žalobních bodů je tak jednoznačným ustavením rámce požadovaného soudního přezkumu (usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS, bod 9, a na něj navazující judikatura NSS; obdobně též usnesení rozšířeného senátu NSS z 18. 2. 2020, čj. 10 As 156/2018-110, č. 4007/2020 Sb. NSS, bod 39). Je třeba také připomenout, že pokud zákon požaduje, aby žaloba splňovala určité náležitosti, nečiní tak proto, aby krajské soudy formalisticky trvaly na naplnění litery zákona, ale proto, aby žaloba mohla být podkladem pro poskytování spravedlivé ochrany veřejným subjektivním právům v rámci soudního řízení (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Požadavek uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby žalobní body je jednou z podmínek realizace ústavního práva zakotveného v čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, které mají zajistit, aby se navrhovatelé na soud obraceli kvalifikovaně, aby byla uplatněna zásada koncentrace a efektivity řízení a byla tím usnadněna realizace práva na to, aby věc byla projednána a rozhodnuta v přiměřené lhůtě a bez zbytečných průtahů (nález Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 2526/16).

[87] Krajský soud, který se zabýval i otázkami, jichž se netýkaly žalobní body a které nebyly pro posouzení řádně a včas uplatněných žalobních bodů potřebné, proto pochybil a dopustil se vady řízení. Tato vada však neměla vliv na zákonnost jeho rozsudku, neboť se krajský soud zabýval také otázkami souvisejícími s povinností správce daně předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet žalobkyně ve lhůtě plynoucí z § 254 odst. 3 daňového řádu, konstatoval porušení těchto povinností správce daně a uzavřel, že za této situace bylo na místě přiznat žalobkyni další úrok. Tento závěr krajského soudu přitom ob stojí, jak bylo vyloženo výše.

pokračování

[88] Polemizuje-li tedy stěžovatel v kasační stížnosti se závěry krajského soudu týkajícími se otázek § 254 odst. 4 daňového řádu, pohybuje se tato námitka mimo rámec předmětu soudního přezkumu vymezeného včas a řádně uplatněnými žalobními body. Vzhledem k tomu není vůbec namístě se těmito námitkami v kasačním řízení jakkoliv dále zabývat, byť se k této otázce krajský soud v rozporu se zásadami uvedenými výše vyjádřil (srov. rozsudky NSS ze 14. 3. 2019, čj. 7 Azs 471/2018-39, bod 26, a z 9. 11. 2022, čj. 8 As 270/2020-69, bod 22).

VIII. Závěr a náklady řízení

[89] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele, jehož závěr o nemožnosti přiznat v dané věci úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu, že by to bylo v rozporu se zásadou anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení, nebyl správný (usnesení rozšířeného senátu NSS ze 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, body 66 – 77, č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto zamítl jako nedůvodnou kasační stížnost, ve které stěžovatel zastával nesprávný názor (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Stěžovatel bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu ohledně porušení § 254 odst. 3 daňového řádu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) s korekcí vyplývající z tohoto rozsudku týkající se nesprávného odkazu na § 155 odst. 5 daňového řádu (viz pod [83] tohoto rozsudku).

[90] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, jež má jako úspěšný účastník právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[91] Náklady řízení o kasační stížnosti spočívají odměně daňového poradce, která zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby ve výši 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti z 25. 4. 2021 a vyjádření k replice [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. K replice se žalobkyně vyjádřila ve dvou podáních z 25. 6. 2021 a 19. 9. 2021; ta ale kasační soud považuje z obsahového hlediska za jeden účelně vynaložený úkon, neboť žalobkyni nic nebránilo snést veškerou argumentaci k replice stěžovatele najednou. Dále kasační soud přiznal odměnu za dva úkony právní služby ve výši 1 550 Kč spočívající v sepsání stručného vyjádření obsahujícího odkaz na aktuální judikaturu k problematice úroku z úroku 7. 5. 2021 (navazující podání z 25. 6. 2021 poukazující na další judikaturu k tomuto tématu již soud nepovažoval za účelně vynaložený úkon) a sepsání stručného vyjádření obsahujícího odkaz na aktuální judikaturu k vztahu mezi § 254 odst. 1 a § 155 odst. 5 daňového řádu z 2. 10. 2021 [§ 11 odst. 2 a 3 advokátního tarifu]. Součástí odměny je i paušální částka ve výši 300 Kč za každý úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 1 200 Kč. Odměna daňového poradce za řízení o kasační stížnosti činí 10 500 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 2 205 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti činí celkem 12 705 Kč. Kasační soud v této souvislosti nepřehlédl, že žalobkyně zaslala ještě i další podání z 5. 11. 2021 a 4. 4. 2022. S ohledem na jejich obsah je však nepovažuje za účelně učiněný úkon.

[92] Celkem tedy má žalobkyně právo na náhradu nákladů ve výši 12 705 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. ledna 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu