



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **American game s.r.o.**, IČO: 25571354
sídlem Komořany 146, 683 01 Komořany
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37908/19/5100-41453-711400,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37908/19/5100-41453-711400, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 61 482 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce Ing. Radka Lančíka, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a první rozhodnutí krajského soudu

1. Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále „*správce daně*“) z 18. 12. 2018, č. j. 183396/18/4300-12711-105935, kterým nebyl žalobci přiznán úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“).
2. Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému sudu v Brně. Namítl, že podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl být úrok za neoprávněné jednání správce daně předepsán na jeho osobní daňový účet ke dni 9. 11. 2016, což se však nestalo. Od tohoto data tak nabíhal další úrok z úroku za neoprávněné jednání, který měl být na daňový účet žalobce předepsán za dobu od 10. 11. 2016 do 14. 2. 2017. Nárok na předepsání úroku z úroku za neoprávněné jednání správce daně a jeho vrácení opíral žalobce o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, *Ježek* (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Žalovaný nevysvětlil, proč nebyl úrok za neoprávněné jednání na osobní účet žalobce předepsán ke dni 9. 11. 2016, ale až ke dni 14. 2. 2017, a ani se nezabýval kompenzací žalobce za toto pozdní připsání.
3. V doplněních k žalobě poukázal žalobce na závěry vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu z 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25, *CA Tech*, z 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*, z 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, *Plzeňská teplárenská*, z 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, *ERAMENT Trading*, a z 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51, *Veletřby Brno*, které podporují jeho požadavek na kompenzaci v podobě úroku z úroku za neoprávněné jednání správce daně.
4. Krajský soud v Brně rozsudkem z 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, žalobu zamítl. Neshledal žádné pochybení žalovaného ani správce daně. Pakliže rozhodnutí žalovaného z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, jímž žalovaný změnil pro nezákonnost dodatečný platební výměr tehdejšího Finančního úřadu ve Vyškově z 22. 6. 2012, č. j. 98063/12/341910706958, nabylo účinnosti dne 26. 10. 2016, měl správce daně k předepsání úroku z neoprávněného jednání na žalobcův osobní daňový účet časový prostor do dne 10. 11. 2016. K tomuto dni podle krajského soudu předmětnou částku na žalobcův osobní daňový účet předepsal. S ohledem na konstatované skutečnosti shledal soud nadbytečnou polemiku mezi žalobcem a žalovaným o problematice anaticismu. Právo na úrok z úroku vzniká jen při rozporu jednání správce daně s pravidlem dle § 254 odst. 3 daňového řádu, dle něhož *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*. Jelikož takový rozpor v jednání správce daně nebyl dle krajského soudu dán, nebylo nutné se této argumentační linii účastníků řízení blíže věnovat. Dle krajského soudu se nerozlišováním mezi otázkou *předepsání* a *vyplacení* částek úroku z neoprávněného jednání správce daně, potažmo nezohledňováním data předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet, žalobce rovněž podílel na existenci a průběhu sporu.

II. Průběh řízení o kasační stížnosti a obsah zrušovacího rozsudku NSS

5. Žalobce napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl, že k předepsání prostředků na jeho osobní daňový účet nedošlo dne 10. 11. 2016, ale stalo se tak až někdy později, respektive zpětně. Žalovaný se vyjádřil k něčemu jinému (k jakému dni byl úrok předepsán na žalobcův osobní daňový účet), než po něm chtěl vědět krajský soud (který den byl úrok předepsán). Z toho pak krajský soud nesprávně usoudil, že úrok

ve výši 1 415 598 Kč předepsal správce daně dne 10. 11. 2016, přestože správce daně (resp. žalovaný) sdělil, že se tak stalo ke dni 10. 11. 2016. Krajský soud tedy na svůj dotaz vznesený k věci v průběhu soudního řízení – kdy správce daně předepsal uvedený úrok – odpověď žalovaného nedostal. Stejně tak krajský soud nesprávně usoudil z rozhodnutí správce daně z 18. 12. 2018, č. j. 183396/18/4300-12711-105935, že úrok předepsal správce daně dne 10. 11. 2016, jelikož i v tomto rozhodnutí se výslovně uvádí, že k tomu došlo nikoliv dne 10. 11. 2016, nýbrž *ke dni* 10. 11. 2016. Sporné tedy je, *kdy* byl úrok ve výši 1 415 598 Kč na žalobcův osobní daňový účet předepsán, a *nikoliv k jakému dni* byl tento úrok předepsán.

6. Žalovaný podle žalobce hrubě zkreslil odpověď správce daně, kterou si na popud krajského soudu od správce daně vyžádal. Krajský soud měl porovnat sdělení žalovaného s touto odpovědí. Žalobce nikdy nerozporoval, že k předepsání úroku došlo ke dni 10. 11. 2016. Krajský soud tedy neměl zkoumat, k jakému dni správce daně úrok předepsal, nýbrž který den správce daně úrok předepsal, protože to je mezi účastníky sporné. Tvrzení krajského soudu, že správce daně předepsal úrok z neoprávněného jednání na žalobcův osobní daňový účet dne 10. 11. 2016, není pravdivé, je vyvráceno protokolem o ústním jednání z 30. 3. 2022, č. j. 62050/22/4300-12711-105935 (dále jen „*protokol z 30. 3. 2022*“), který žalobce doložil v řízení o kasační stížnosti. Je logické, že vznikl-li úrok ve výši 1 415 598 Kč na základě rozhodnutí správce daně z 9. 2. 2017, č. j. 24725/17/4300-12711-105935, tak nemohl být předtím dne 10. 11. 2016 předepsán. Tím spíše, jestliže výpočet tohoto úroku je až do dne 18. 11. 2016, nemohl tento úrok být předepsán už 10. 11. 2016. Navíc ve zmíněném rozhodnutí z 9. 2. 2017 se uvádí, že předmětný úrok byl vykázan ke dni 10. 2. 2017, což potvrzuje jeho předepsání dne 10. 2. 2017. Není podstatné, k jakému dni správce daně úrok z neoprávněného jednání na osobní daňový účet předepsal, poněvadž dle § 254 odst. 3 daňového řádu se úrok na osobní daňový účet předepíše do 15 dnů, čímž se rozumí předepsání úroku na osobní účet v určitý den a zkoumá se, zda se tak stalo do 15 dnů. Pokud správce daně úrok z prodlení na osobní daňový účet předepsal ke dni 10. 11. 2016 avšak učinil tak dne 10. 2. 2017, nebyl úrok na osobní daňový účet předepsán do 15 dnů, jak vyžaduje citované ustanovení, a žalobci tak náleží úrok z úroku. Úrok ve výši 1 415 598 Kč měl být vrácen bez žádosti do dne 10. 11. 2016, a poněvadž k jeho vrácení došlo až 14. 2. 2017, nedošlo k vyplacení tohoto úroku včas.
7. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. Dále uvedl, že až v žalobě uplatnil žalobce poprvé argumenty, že svůj nárok na úrok z úroku odvozuje od data předepsání prvního úroku na jeho osobní daňový účet. Jelikož datum předpisu prvního úroku nebylo v odvolacím řízení předmětem sporu, žalovaný neměl možnost ho zjistit jinak, než následným dotazem u správce daně. Nesouhlasil s tvrzením, že by jakkoli zkreslil odpověď správce daně na dotaz krajského soudu stran toho, kdy byl žalobci předepsán na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 415 598 Kč. Jestliže žalobce ke kasační stížnosti předkládá nějaké listiny, z nichž by mělo vyplývat, že k okamžiku předpisu prvního úroku došlo v jiný den, než vyplývalo z odpovědi správce daně, představuje to pro žalovaného novou skutečnost. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobce, že by dostatečným důvodem pro další úročení prvního úroku bylo bez dalšího jeho pozdní předepsání na osobní daňový účet žalobce.

8. Nejvyšší správní soud považoval kasační stížnost za důvodnou, proto rozsudek krajského soudu z 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, zrušil rozsudkem z 18. 1. 2023, č. j. 4 Afs 112/2022-48 (dále „*zrušující rozsudek*“), a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
9. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud konstatoval, že mezi stranami nebylo sporné, že dne 22. 1. 2017 obdržel správce daně žádost žalobce o vrácení vratitelného přeplatku odpovídajícího úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky 2 912 165 Kč, na který měl žalobce nárok v důsledku změny dodatečného platebního výměru tehdejšího Finančního úřadu ve Vyškově z 22. 6. 2012, č. j. 98063/12/341910706958, pro nezákonnost. O nezákonnosti daného rozhodnutí Finančního úřadu ve Vyškově žalovaný rozhodl rozhodnutím z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305 (dle vyrozumění žalovaného ze 4. 11. 2016, č. j. 49344/16/5100-41456-709120, nabylo rozhodnutí žalovaného z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, právní moci dne 26. 10. 2016). Správce daně přitom na základě žalobcovy žádosti z 22. 1. 2017 nejprve rozhodnutím z 9. 2. 2017, č. j. 24725/17/4300-12711-105935, deklaroval existenci nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 415 598 Kč, načež dne 14. 2. 2017 poukázal vratitelný přeplatek ve stejné výši na žalobcův bankovní účet. Rovněž nebylo sporné, že žalobce měl ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 415 598 Kč.
10. Krajský soud si po žalovaném vyžádal informace, které žalovaný dokládal listinami v podobě odpovědi žalovaného na dotaz krajského soudu ke zjištění data předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně a k němu přiložený výpis obrátových vět osobního daňového účtu žalobce, a to jak ve formě textového souboru vygenerovaného automatizovaným daňovým informačním systémem (ADIS), tak otiskem obrazovky (print screen) z tohoto systému, a dále e-mailové komunikace žalovaného a správce daně stran žádosti žalovaného o doplnění informací (uvedení a doložení, ke kterému datu byl žalobci předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně) a Seznam zúčtovacích symbolů na osobním daňovém účtu. Žalobce pak během jednání ze dne 15. 3. 2022 předložil k důkazu další listiny – vybrané obraty osobních daňových účtů dostupných z daňového portálu, přičemž krajský soud za rozhodné považoval, že v jedné z listin figuruje údaj o předepsání položky „*úrok z vratitelného přeplatku/z neoprávněného jednání správce/z daňového odpočtu*“ ve výši 1 415 598 Kč právě k datu 10. 11. 2016 (bod 32 rozsudku krajského soudu). Žalobce pak ke kasační stížnosti přiložil protokol z 30. 3. 2022 spolu s kopií ze spisu – výpisem ze systému ADIS –, ze kterého má vyplývat předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet žalobce dne 10. 2. 2017.
11. Spornou pak byla otázka, zda byl žalobci výše specifikovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán na osobní daňový účet v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu, tj. ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí žalovaného z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305.
12. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatoval obsah § 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (viz bod 4 shora). Zároveň uvedl, že krajský soud své závěry ohledně včasného předepsání úroku za neoprávněné jednání správce daně na osobní daňový účet žalobce, tj. že k tomuto došlo ke dni 10. 11. 2016, proto byla lhůta dle § 254 odst. 3 DŘ zachována, založil zejména na listinách předložených v průběhu soudního řízení žalovaným. Přitom ale dal Nejvyšší správní soud za pravdu žalobci, že ve spisech založené podklady vzbuzují pochybnosti ohledně skutečného data připsání úroku ve výši 1 415 598 Kč na

osobní daňový účet žalobce, přičemž tyto pochybnosti se krajskému soudu nepodařilo odstranit ani v průběhu jednání ve věci. Listiny předložené žalovaným k žádosti krajského soudu (konkrétně printscreen výpisu ze systému ADIS, jakož i samotný výpis) v kolonce období u předmětného úroku uvádí 0217, zatímco v kolonce datum uvádí 10/11/2016. Nelze si nepovšimnout, že u údajů souvisejících s jinými částkami (tj. nikoli s předmětným úrokem z neoprávněného jednání správce daně) se údaj uvedený v kolonce „období“ číselně shoduje s označením měsíce a roku, avšak v případě předmětného úroku tomu tak není (v kolonce období je „0217“, přičemž v kolonce datum je „10/11/2016“). Žalobce přitom namítal, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dne 10. 11. 2016 na jeho osobní daňový účet předepsán nebyl, ale stalo se tak až zpětně v únoru roku 2017. K těmto tvrzením žalobce v průběhu jednání předložil několikero obrátových výpisů ze svého osobního daňového účtu, na nichž se snažil demonstrovat, že datum skutečného připsání předmětného úroku neodpovídá datu 10. 11. 2016 (kdy k tomuto datu byl záznam na osobním daňovém účtu žalobce, co se týče úroků, v nulové výši). Krajský soud však za rozhodné považoval pouze to, že v písemnosti „vybrané obraty z osobních daňových účtů“ týkající se příslušenství daní, a to od 1. 1. 2014, figuruje údaj o předepsání položky „úrok z vratitelného přeplatku/z neoprávněného jednání správce/z daňového odpočtu“ ve výši 1 415 598 Kč právě k datu 10. 11. 2016, aniž by se blíže vyjádřil k žalobcem namítaným pochybnostem panujícím ohledně skutečného data zápisu do systému, a to včetně zohlednění rozdílu skutečného data předpisu (tj. „kdy byl předmětný úrok zapsán na osobní daňový účet žalobce“) a předpisu úroku k určitému dni (tj. hypoteticky též zpětně).

13. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud pochybil, pokud od výše uvedených rozporů odhlédl. Tyto se mohl pokusit objasnit například dotazem u žalovaného v průběhu jednání ohledně rozdílů v údajích v kolonce „období“ a „datum“ týkající se předmětného úroku vzhledem k ostatním zapisovaným údajům (u kterých se číselné údaje roku a měsíce v kolonkách „období“ a „datum“ na rozdíl od předmětného úroku shodují). Tyto odlišnosti pak vzbuzují pochybnosti, zda byl předmětný úrok předepsán na daňový účet žalobce skutečně již dne 10. 11. 2016 (tj. nikoli ke dni, ale skutečně v tento den, jak vyžaduje díkce § 254 odst. 3 daňového řádu), nebo zda se tak stalo v jiný den, resp. jiném měsíci (o čemž by vypovídal údaj v kolonce období „0217“). Za situace, kdy se předestřené nejasnosti krajský soud nepokusil odstranit, ani jinak uspokojivě vysvětlit v odůvodnění napadeného rozsudku, bylo třeba přisvědčit žalobci, že ohledně skutečného data připsání předmětného úroku na osobní daňový účet žalobce panují pochyby, jež nebyly v průběhu řízení před krajským soudem vyjasněny. Na věci nemůže ničeho změnit ani krajským soudem odkazovaný fakt, že v odůvodnění rozhodnutí z 18. 12. 2018 správce daně konstatoval, že byl předmětný úrok předepsán na účet žalobce k 10. 11. 2016, neboť tento závěr ničeho nehovoří o skutečném dni předepsání úroku na osobní daňový účet žalobce a není ani ve spisu podložen takovým důkazním materiálem, který by postavil skutečnost ohledně data skutečného připsání úroku na osobní účet žalobce najisto. Logická byla dle Nejvyššího správního soudu naopak žalobcova úvaha, že pokud správce daně teprve dne 9. 2. 2017 rozhodl o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 415 598 Kč, přičemž úrok je dle odůvodnění rozhodnutí kalkulován do 18. 11. 2016, stěží mohl být na osobním daňovém účtu předepsán již dne 10. 11. 2016.
14. Nejvyšší správní soud uzavřel, že na základě obsahu spisového materiálu shledal, že ohledně data skutečného předepsání úroku ve výši 1 415 598 Kč na žalobcův osobní daňový účet panovaly takové pochybnosti, které se krajskému soudu nepodařilo v napadeném rozsudku rozptýlit. Pro další řízení tedy Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby podrobil

shora označené důkazy dalšímu hodnocení a zohlednil při tom nastíněné nesrovnalosti, jakož i podrobnou žalobní argumentaci. Zejména bylo třeba opětovně zhodnotit podklady předložené žalovaným a tyto přezkoumat v souvislosti s námitkami žalobce, mj. že ke skutečnému připsání úroku na osobní daňový účet došlo až v únoru 2017 (a nikoli 10. 11. 2016), popř. provést další důkazy.

III. Další podání a vyjádření účastníků řízení

15. Žalobce v návaznosti na zrušující rozsudek žalobu doplnil tak, že zopakoval argumentaci uvedenou v kasační stížnosti. Zároveň doložil protokol z 30. 3. 2022 pořizený v souvislosti s nahlížením do spisu u Specializovaného finančního úřadu (jím se vzhledem ke svým rozhodovacím důvodům v řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud blíže nezabýval). Jeho přílohami, a zároveň písemnostmi, které žalobce dne 30. 3. 2022 převzal, byl „výpis obrátových vět pro daňový subjekt“ a „otisk obrazovky o vložení do daňového systému ADIS“. Žalobce upozornil krajský soud také na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 9. 1. 2023, č. j. 8 Afs 94/2021-87, *Paradise Casino Admiral* (a jemu předcházející rozsudek Krajského soudu v Brně z 18. 2. 2021, č. j. 62 Af 87/2019-35), který se měl zabývat obdobnými otázkami jako v nynějším případě a jímž bylo v daném řízení dáno zapravdu žalobci (žalobce v řízení před krajským soudem ve věci sp. zn. 62 Af 87/2019 zastupoval stejný zástupce jako nynějšího žalobce).
16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě z 6. 2. 2023 uvedl, že žalobu nepovažuje za důvodnou a navrhl proto, aby ji soud zamítl.
17. Žalovaný předně považoval otázku, kdy byl žalobci předepsán na osobní daňový účet úrok, jehož dalšího úročení se domáhá, za nepodstatnou pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že napadeným rozhodnutím rozhodoval o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně vydaného podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Toto ustanovení upravovalo podmínky vzniku úroku z vratitelného přeplatku. Na ten vznikl nárok za předpokladu, že správce daně poukázal vratitelný přeplatek po lhůtě pro jeho vrácení na žádost nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti. Jak přitom uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku z 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, č. 3565/2017 Sb. NSS, právě ve věci úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu byl správce daně povinen vydat rozhodnutí, a to na rozdíl od úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, jehož existence je vyjasněna zrušujícím rozhodnutím nadřízeného orgánu.
18. Předmětem sporu v odvolacím řízení, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, byla pouze včasnost vyplacení žalobci předepsaného úroku. Lhůtu pro jeho vyplacení přitom žalovaný ve shodě se správcem daně odvozoval od žalobcem podané žádosti o vrácení odpovídajícího vratitelného přeplatku. Samotnou výši prvního úroku, dobu úročení a okamžik předepsání úroku žalovaný zvláště nepřezkoumával, neboť vůči nim žalobce neuplatnil v odvolání námitky, přičemž ohledně posouzení věci správcem daně nevyšla najevo žádná nesprávnost či nezákonnost. Žalovaný proto neměl důvody pochybovat o tom, že žalobce své odvolací námitky směřuje proti závěru, že mu nevznikl nárok na úrok z titulu pozdě vráceného přeplatku. Jinými slovy řečeno, žalovaný dospěl k logickému závěru, že předmětem odvolacího řízení je posouzení zákonnosti rozhodnutí vydaného správcem daně podle § 155 odst. 5 daňového řádu, přičemž tento závěr měl oporu v žalobcem podaném odvolání. Přezkum rozhodnutí v odvolacím řízení přitom podle § 114 odst. 2 a 3 daňového

řádu odpovídá právě rozsahu požadovaném v odvolání a nesprávnostem a nezákonnostem, které vyjdou v odvolacím řízení najevo a které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

19. Žalovaný dodal, že to, že žalobce v odvolacím řízení, které vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, nijak nenamítal nesprávnost či nezákonnost spočívající v prodlení správce daně s předepsáním prvního úroku, je třeba považovat za nespornou skutečnost. To ostatně vyplývá i z doplnění žaloby ze 4. 4. 2021. O tom, že žalobci dle jeho názoru náleží úrok z úroku již od data, kdy měl být první úrok předepsán na jeho osobní daňový účet, přičemž k tomu mělo dojít až po marném uplynutí lhůty dle § 254 odst. 3 daňového řádu, se tedy žalovaný poprvé dozvěděl až ze žaloby. Žalobce pak předložil podklady, ze kterých mělo vyplývat, že k předpisu prvního úroku skutečně došlo opožděně (tedy až 10. 2. 2017), poprvé až ke kasační stížnosti. Žalovanému proto není zřejmé, jakým způsobem mohl v jím vedeném řízení zohlednit skutkové a právní argumenty uplatněné žalobcem až v řízení před správními soudy. Žalovanému proto není zřejmé ani to, jak by bylo možné dospět k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí proto, že žalovaný nesprávně posoudil skutkovou otázku, kterou žalobce ve svém odvolání neučinil předmětem přezkumu, a která nebyla nijak relevantní pro aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu, na základě kterého bylo vydáno odvoláním napadené rozhodnutí správce daně.
20. Dle žalovaného je dále podstatné, že Nejvyšší správní soud opakovaně dospěl k závěru, že pozdní předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu může být důvodem pro předepsání dalšího úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a nikoli tedy úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu (zde žalovaný odkázal na bod 24 rozsudku *Paradise Casino Admiral*).
21. K tomu žalovaný dodal, že nebyl povinen z úřední povinnosti zkoumat, zda snad žalobci nevznikl nárok na jiný úrok, než o kterém bylo rozhodnuto odvoláním napadeným rozhodnutím, a to navíc na základě skutkových okolností, které žalobce v řízení před žalovaným netvrdil. S ohledem na shora vymezený předmět odvolacího řízení v daném případě žalovaný nemohl vyloučit ani to, že správce daně vedl se žalobcem paralelně nějaké řízení ve věci včasného předepsání úroku a na to navazujících nároků, a to např. na základě námítky uplatněné dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 odst. 1 daňového řádu. Pokud by tomu tak bylo, žalovaný by se to vůbec nemusel dozvědět, neboť taková skutečnost by z povahy věci nemohla mít vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí vydaného dle § 155 odst. 5 daňového řádu, pro kterou je podstatná otázka včasného vrácení vratitelného přeplatku.
22. S ohledem na výše uvedené má žalovaný i nadále za to, že žalobu je třeba považovat za nedůvodnou. Opačný závěr totiž lze učinit pouze za předpokladu přijetí závěru, že žalovaný mohl a měl jako odvolací orgán při přezkumu rozhodnutí správce daně překročit nejen rámec předmětu řízení, který byl určen zákonnými ustanoveními, na základě kterých správce daně toto rozhodnutí vydal, ale rovněž rámec žalobcem vymezených odvolacích důvodů. Žalovaný by tak byl nucen rozhodovat v jiné věci, než o které rozhodoval správce daně, a to navíc na základě přezkumu zákonnosti postupu (tedy včasného předepsání úroku), jehož nezákonnost žalobce v odvolání nenapadal.
23. Žalovaný uzavřel, že kdyby i přes výše uvedené krajský soud dospěl k závěru, že je třeba rozhodnutí o odvolání na základě podané žaloby zrušit, má za to, že jsou dány důvody zvláštního zřetele hodné, na základě nichž by měl soud dle § 60 odst. 7 zákona č. 150/2002

Sb., soudní řád správní (dále jen „ř. s.“) rozhodnout, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení. Tyto důvody žalovaný spatřuje právě ve skutečnosti, že žalobce učinil předmětem sporu v řízení o žalobě otázky, kterými se žalovaný nemohl zabývat na základě žalobcem uplatněných odvolacích námitek. Otázka včasného předepsání prvního úroku pak nepředstavovala ani nezákonnost, která by mohla či měla vyjít najevo. Rovněž krajský soud ve svém rozsudku z 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, dospěl k závěru, že žalobce se nerozlišováním (či nesprávným výkladem v tomto směru) mezi otázkou *předepsání* a *vyplacení* částek úroku z neoprávněného jednání správce daně, potažmo nezohledňováním data předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet, podílel na existenci a průběhu sporu. Na relevanci tohoto závěru dle žalovaného nic nemění ani další průběh soudního řízení. Žalobce přitom nebyl v postavení osoby, u které by bylo možné předpokládat, že z neznalosti uplatní jiné odvolací námítka, než jaké chtěl. Žalobce je naopak právnickou osobou, která byla po celou dobu řízení před správcem daně, žalovaným a krajským soudem zastoupena totožným daňovým poradcem, tedy profesionálem. Minimálně ve vztahu k otázce nákladů řízení by způsob vedení předmětného sporu tedy měl jít dle žalovaného k tíži žalobce.

24. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného uvedl, že krajský soud je vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ten uložil krajskému soudu, aby vyjasnil, kdy došlo k předepsání úroku ve výši 1 415 598 na žalobcův osobní daňový účet. Včasností vyplacení tohoto úroku se krajský soud nemůže zabývat, neboť tímto směrem se Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku neubíral.
25. Ve věci proběhlo ústní jednání dne 18. 4. 2022. V rámci tohoto ústního jednání žalobce vymezil, že se spor týkal dvou základních otázek. V rámci první šlo o to, zda úrok dle § 254 daňového řádu podléhá za splnění potřebných podmínek dalšímu úročení. Dle žalobce se judikatura v této věci postupně vyvíjela, nicméně nyní dospěla k tomu, ve vztahu k úrokům z úroků z dle § 155 odst. 5 daňového řádu se uplatní obecný zákaz anatocismu, zatímco v případě úroků z úroků dle § 254 daňového řádu je to naopak. V rámci druhé otázky pak šlo o to, zda se spor vedl o včasné vyplacení, nebo předepsání úroku. Tuto problematiku vyřešily body 16 a 17 zrušujícího rozsudku. Pokud jde o skutkové okolnosti případu, zdůraznil žalobce opětovně to, že žalovaný podal soudu zkreslenou odpověď na to, kdy skutečně došlo k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na žalobcův osobní daňový účet. V tomto směru žalovaný dezinterpretoval svou komunikaci se správcem daně, dotaz krajského soudu a předložené materiály, neboť se snažil navodit dojem, že k předepsání dotčené částky na žalobcův osobní účet došlo již *dne* 10. 11. 2016, nikoli *zpětně ke dni* 10. 11. 2016 v únoru roku 2017. Žalobcovým tvrzením nasvědčuje i fakt, že jestliže výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je až do dne 18. 11. 2016, a proto nemohl být tento úrok být předepsán již 10. 11. 2016.
26. Žalovaný při ústním jednání uvedl, že trvá na svých dosavadních závěrech. Jejich správnosti napovídá i aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu z 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 265/2021-63, *G. A. H.* V jeho bodě 40 NSS dovodil, že rozhodnou skutečností je nikoli to, kdy byl úrok (z vratitelného přeplatku) předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu, nýbrž to, kdy byl tento úrok vrácen. Pochybení s včasností předepsání totiž neovlivňuje možnost daňového subjektu disponovat s částkou, která mu náleží. Základem takového předepsání je v tomto smyslu pouze číselná hodnota zápisu do evidence, nikoli majetková hodnota, jíž by měl daňový subjekt možnost disponovat dříve, než ve skutečnosti mohl.

27. Účastníci řízení se také vzájemně vyjádřili k předneseným argumentům. Žalobce zmínil, že bez ohledu na rozsudek *G. A. H* tu je rozsudek *Paradise Casino Admiral*, který se zabýval stejnou situací, jako je hodnocena nyní. V rámci tohoto rozsudku žalovaný se svou argumentací neuspěl. Žalovaný naproti tomu poukázal na skutkové rozdíly oproti případu *Paradise Casino Admiral*, neboť tam se Nejvyšší správní soud zabýval i pozdním vrácením nárokované částky. Zároveň uvedl žalovaný ke zrušujícímu rozsudku, že v něm Nejvyšší správní soud hovořil toliko o tom, že krajský soud nesprávně vyhodnotil skutkový stav, k žádnému konkrétnímu hodnocení jej však nezavázal.
28. Při ústním jednání provedl soud k důkazu opětovně důkazy, jimiž se zabýval i při předchozím ústním jednání dne 15. 3. 2022. Navíc k důkazu provedl i protokol z 30. 3. 2022 a jeho přílohy (výpis obratových vět vztahující se k žalobci a otisk obrazovky o vložení do daňového systému ADIS), jakož i e-mailovou komunikaci mezi správcem daně a žalobcovým zástupcem, který se týkal termínu nahlížení do spisu, z něhož vzešel právě protokol z 30. 3. 2022.
29. V návaznosti na ústní jednání dne 18. 4. 2023 dodává krajský soud, že toho dne jednání odročil za účelem vyhlášení rozsudku na 21. 4. 2023. Již 18. 4. 2023, po proběhlém ústním jednání, zaslal žalobce soudu další podání, v němž se vyjadřoval k argumentaci žalovaného, která zazněla právě při ústním jednání. Vzhledem ke skutečnosti, že ve věci již byly předneseny konečné návrhy a další žalobcova tvrzení se netýkala otázek skutkových, nýbrž toliko právní argumentace, soud k podání z 18. 4. 2023 již nepřihlížel (zároveň měl žalobce již v rámci ústního jednání – a v rámci svého konečného návrhu – možnost na námitky žalovaného reagovat). V tomto směru soud odkazuje na závěry komentářové literatury: *„Je-li fáze závěrečných návrhů ukončena a soud jednání přerušil za účelem porady senátu (či přípravy rozsudku k vyhlášení v případě věcí samosoudcovských) nebo odročil za účelem vyhlášení rozsudku, nemohou se účastníci řízení poté již k věci vyjadřovat, a to i kdyby se dostavili k jednání až v tomto okamžiku (srov. rozsudek NSS 9 Azs 33/2007-78). Výjimkou jsou situace, kdy bylo jednání odročeno za účelem vyhlášení rozhodnutí a v mezidobí došlo ke změně skutkového stavu. V takovém případě je třeba připustit nová skutková tvrzení a zabývat se jimi, pokud je soud povinen vycházet ze skutkového stavu ke dni svého rozhodnutí (tj. ke dni vyhlášení rozhodnutí)“* (Kocourek, T. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 407).

IV. Posouzení věci soudem

30. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání. Zároveň byl krajský soud vázán závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. Krajský soud shledal, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
31. Ústřední otázkou v projednávané věci je to, zda měl žalobce právo na nárokovanou částku úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ačkoli se žalobce na správce daně obrátil žádostí ze dne 21. 10. 2018, v níž se domáhal „dalšího úroku“ v důsledku toho, že mu úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobce nebyl *vyplacen* včas, tak v žalobě povahu svého nároku upřesnil shora popsáním způsobem (v případě požadavku na „*vyplacení*“ se v kontextu věci jednalo o jistou formulační neobratnost). Žalobce tedy v žalobě hovoří o tom, že úrok z neoprávněného jednání správce daně mu nebyl včas *předepsán* na osobní daňový účet. Právě zodpovězení toho, zda správce daně částku úroku

z neoprávněného jednání správce daně předepsal na žalobcův osobní daňový účet včas, je klíčové pro rozhodnutí o důvodnosti žaloby. Zároveň s tím souvisí i problematika anatocismu (úroků z úroků – obecných podmínek jejich přípustnosti a rovněž možnosti a důvodnosti jejich přiznání v konkrétním případě).

32. Ohledně nesporných skutkových okolností odkazuje krajský soud na bod 9 tohoto rozsudku. Ke znění právní úpravy dle § 254 odst. 3 daňového řádu, která je v nynější věci zásadní, odkazuje krajský soud na bod 4. Ta tedy požaduje *předepsání* úroku z neoprávněného jednání správce daně *na osobní daňový účet* daňového subjektu, a to z *moci úřední do 15 dnů ode dne účinnosti* příslušného rozhodnutí.
33. Po opětovném seznámení se s obsahem správního spisu, doplněného o podklady provedené k důkazu při obou ústních jednáních (před a po vydání rozsudku zrušeného Nejvyšším správním soudem), krajský soud konstatuje, že k předepsání částky ve výši 1 415 598 na žalobcův osobní daňový účet nedošlo včas a v souladu se zákonem.
34. Žalobcovy pochybnosti ohledně skutečného data připsání úroku ve výši 1 415 598 Kč na jeho osobní daňový účet byly důvodné. V souladu s výhradami formulovanými k provedeným důkazům a vyhodnoceným podkladům konstatuje krajský soud, že listiny předložené žalovaným k žádosti krajského soudu (printscreen výpisu ze systému ADIS a samotný výpis) v kolonce období u předmětného úroku uvádějí 0217, zatímco v kolonce datum 10/11/2016. To kontrastuje s faktem, že u údajů souvisejících s jinými částkami (tedy nikoli s posuzovaným úrokem z neoprávněného jednání správce daně) se údaj uvedený v kolonce „období“ číselně shoduje s označením měsíce a roku, avšak v případě předmětného úroku tomu tak není (v kolonce období je „0217“, přičemž v kolonce datum je „10/11/2016“). Krajský soud v této souvislosti připomíná, že žalobce přitom namítal, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dne 10. 11. 2016 na jeho osobní daňový účet předepsán nebyl, ale stalo se tak až zpětně v únoru roku 2017. O tom svědčí také obrátové výpisy z jeho osobního daňového účtu, jimiž žalobce zamýšlel prokázat, že datum skutečného připsání předmětného úroku neodpovídá dni 10. 11. 2016 (k tomuto datu byl záznam na žalobcově osobním daňovém účtu, pokud jde o úroky, v nulové výši). V kontextu dalších předložených podkladů přitom nelze považovat za rozhodné (ve prospěch žalovaného) jen to, že v písemnosti „vybrané obraty z osobních daňových účtů“ týkající se příslušenství daní, a to od 1. 1. 2014, figuruje údaj o předepsání položky „úrok z vratitelného přeplatku/z neoprávněného jednání správce/z daňového odpočtu“ ve výši 1 415 598 Kč právě k datu 10. 11. 2016. To totiž nevylučuje žalobcovy pochybnosti stran skutečného data zápisu do systému, a to včetně zohlednění rozdílu skutečného data předpisu (tj. „kdy byl předmětný úrok zapsán na osobní daňový účet žalobce“) a předpisu úroku k určitému dni (tj. hypoteticky též zpětně). Podobně tyto žalobcovy důvodné pochybnosti nemůže vyvrátit ani skutečnost, že v odůvodnění rozhodnutí z 18. 12. 2018 správce daně konstatoval, že byl daný úrok předepsán na žalobcův účet k 10. 11. 2016; to totiž nic nevypovídá o skutečném dni předepsání úroku na žalobcův osobní daňový účet a není ani ve spisu podloženo takovými důkazy, který by postavily skutečnost ohledně data skutečného připsání úroku na osobní účet žalobce najisto. Logická navíc byla žalobcova úvaha, že pokud správce daně teprve dne 9. 2. 2017 rozhodl o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 1 415 598 Kč, přičemž úrok je dle odůvodnění rozhodnutí kalkulován do 18. 11. 2016, stěží mohl být na osobním daňovém účtu předepsán již dne 10. 11. 2016.
35. Za důležitý pro vyjasnění věci považuje krajský soud protokol z 30. 3. 2022, resp. jeho přílohy. Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku hovořil o tom, že bylo třeba se

pokusit vysvětlit rozdíly v údajích v kolonce „období“ a „datum“ týkající se předmětného úroku vzhledem k ostatním zapisovaným údajům, u kterých se číselné údaje roku a měsíce v kolonkách „období“ a „datum“ na rozdíl od předmětného úroku shodují (viz body 13 a 34 tohoto rozsudku). Právě příloha tohoto protokolu – otisk obrazovky o vložení do daňového systému ADIS – ilustruje, že uvedené pochybnosti byly důvodné, neboť jako „datum splatnosti“ je zde uvedeno datum 10. 11. 2016, zatímco datum vložení předpisu je uvedeno jako 10. 2. 2017. Podobné se týká i další přílohy daného protokolu, tedy výpisu obrátových vět. Zde je ve sloupci „období“ uvedeno „02/2017“, a to vedle údajů ve sloupci „datum“ a „předpis“, kde figuruje den „10. 11. 2016“ a částka „-1 415 598.00“. O tom, že k předepsání uvedené částky na žalobcův osobní daňový účet došlo právě až v únoru roku 2017, svědčí také další řádek předmětného výpisu, kde je údaj „02/2017“ ve vztahu ke kolonce „období“ uveden vedle údajů pro sloupec „datum“ a „předpis“, v nichž figurují datum „14. 2. 2017“ a částka „-1 415 598.00“. Sám správce daně k tomu v protokolu z 30. 3. 2022 uvedl, že „v sestavě pro daňový subjekt v sloupci období je uvedeno období, konkrétně 02/2017, které znamená, kdy byl fyzicky vložen předpis do daňového systému ADIS. Zároveň správce daně předal otisk obrazovky, kde je vidět vložení předpisu do daňového systému ADIS. (10/02/2017)“. Toto uvedl správce daně k žádosti žalobce, která zněla: „Prosím o sestavu, kde je vidět přesné datum vložení předpisu do daňového systému ADIS.“

36. Z výše uvedeného tedy má krajský soud za prokázané, že k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně žalobcův osobní daňový účet, nedošlo do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí žalovaného z 25. 10. 2016, č. j. 45575/16/5200-11435-711305, ačkoli tak správce daně měl učinit z moci úřední. Proto ode dne účinnosti tohoto rozhodnutí do dne 14. 2. 2017 náleží žalobci požadovaný „úrok z úroku“, resp. úroku z důvodu prodlení správce daně s předepsáním úroku ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu z neoprávněného jednání správce daně.
37. Pokud jde o polemiku žalovaného v otázce, čeho se žalobce domáhal ve správním řízení a jak v tomto řízení formuloval svůj požadavek, což by mělo mít vliv na závěr o důvodnosti žaloby (viz body 17 až 23 tohoto rozsudku), připomíná krajský soud opětovně to, že v nynějším řízení byl vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Nynější námitky žalovaného tak nemůže považovat pro svůj rozsudek za relevantní. Navíc již z žalobcovy žádosti z 21. 10. 2018 lze vyrozumět, že se žalobce ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu domáhal úroku z částky 1 415 598 za období od 10. 11. 2016 do 14. 2. 2017 a jeho sdělení, že úrok „nebyl vyplacen“ bylo možné v kontextu věci vyložit jako vyjádření skutečnosti, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nebyl na žalobcův osobní daňový účet včas předepsán, protože mu z této částky náleží další úrok.
38. K závěru uvedenému v předchozím bodě krajský soud dodává, že v „prvním“ řízení před krajským soudem, které vyústilo v později zrušený rozsudek z 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, se žalovaný s podrobnou argumentací dovolával tzv. zákazu anatocismu (úroku z úroků). Konkrétně rozsudek Ježek považoval za ojedinělý judikaturní exces. V řízení po vydání zrušovacího rozsudku již tuto svou argumentační linii takto důsledně nesleduje. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný vzal na vědomí, že rozsudek Ježek nebyl oním tvrzeným judikaturním excesem, ale naopak je podporován dalšími rozsudky Nejvyššího správního soudu. Podobně jako již ve svém zrušeném rozsudku krajský soud konstatuje, že rozsudku ve věci *Elektrárny Opatovice* plyne, že pokud správce daně v rozporu se zákonem prodlévá s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, tzn. že tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového

subjektu do 15 dní (§ 254 odst. 3 daňového řádu), zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním – v důsledku toho daňovému subjektu náleží rovněž další úrok dle § 254 odst. 1 téhož zákona, a to z částky původního úroku dle tohoto ustanovení, který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl. Obdobně se vyslovily i rozsudky *Plzeňská teplárenská*, *ERAMENT Trading* či *CA Tech* [zároveň je možno poznamenat, že odlišná je situace v případě úroků z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (*ERAMENT Trading*), resp. pokud jde o *vrácení* (vyplacení) úroku (srov. rozsudek *EKO Logistics*)].

39. Detailně se této problematice věnoval Nejvyšší správní soud také v rozsudku *Paradise Casino Admiral*, na který v nynějším řízení upozorňoval žalobce. V jeho bodech 73 a 74 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*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). 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).*“
40. S ohledem na závěry konstatované v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku považuje krajský soud argumentaci žalovaného týkající se problematiky anatocismu jednak za nedůvodnou, jednak za vypořádanou. Nejvyšší správní soud totiž ve své judikatuře, vzpomenuté shora, obdobné námitky žalovaného již označil za nepřiléhavé.
41. Pro úplnost soud k bodům 38 až 40 tohoto rozsudku dodává, že si je vědom skutečnosti, že se žalovaný vůči důvodnosti žaloby vymezoval poukazem na rozsudek *G. A. H.* Zejména v jeho bodě 40 Nejvyšší správní soud skutečně hovořil o tom, že je „o ‚splatnosti‘ úroku z vratitelného přeplatku možné hovořit teprve po podání žádosti o jeho vrácení“. Samo pozdní předepsání úroku z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet daňového subjektu nepovažoval Nejvyšší správní soud za rozhodující: „*V posuzovaném případě byl vratitelný přeplatek vrácen včas, tj. podle obecných pravidel pro vrácení přeplatku (po podání žádosti o vrácení). Lze tedy konstatovat, že pochybení správce daně nikterak neovlivnilo možnost žalobce disponovat s po právu mu náležející částkou úroku. Z hlediska dopadu do majetkové sféry žalobce je totiž nastalý stav neodlišitelný od situace, kdy by úrok z vratitelného přeplatku byl předepsán na osobní daňový účet v zákonné lhůtě a následně na žádost žalobce včas vrácen. Lze tak přisvědčit stěžovateli, že by požadovaný (druhý) úrok neplnil funkci paušalizované náhrady škody, neboť jeho základem by byla pouze číselná hodnota zápisu do evidence, nikoli majetková hodnota, již měl mít žalobce možnost disponovat dříve, než ve skutečnosti mohl.*“ K tomu je však třeba uvést, že v rozsudku *G. A. H.* se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou úroku z vratitelného přeplatku, nikoli úroku z neoprávněného jednání správce daně. Přitom povaha úroku dle § 155 daňového řádu a dle § 254 daňového řádu je odlišná (srov. body 31 a 32 rozsudku *ERAMENT*

Trading). Zároveň obdobnou situací jako je ta žalobcova se Nejvyšší správní soud v kontextu úroku z neoprávněného jednání správce daně zabýval v rozsudku *Paradise Casino Admiral*, přičemž v jeho bodech 72 až 74 výslovně hovoří o „předepsání“ úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu, a právě s pozdním provedením tohoto úkonu spojuje existenci nároku na další úročení („úrok z úroku“). Ani odkaz na rozsudek *G. A. H.* tedy nepovažuje krajský soud za skutečnost, která by měla vést k zamítnutí žaloby.

V. Závěr a náklady řízení

42. S ohledem na výše uvedené krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně dle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
43. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
44. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo (v řízení před krajským soudem jednak v řízení před vydáním zrušovacího rozsudku, jednak v řízení po vydání tohoto rozsudku) celkem o jedenáct úkonů právní služby [převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé (z 4. 4. 2021, 7. 5. 2021, 29. 6. 2021, 8. 7. 2021, 2. 10. 2021, 18. 1. 2023 a 12. 2. 2023) a dvě účasti na jednání (15. 3. 2022 a 19. 4. 2023)] a jedenáct režijních paušálů, a to ve výši 11 × 3 100 Kč a 11 × 300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 37 400 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 7 854 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Za samostatné úkony právní služby naopak soud neuznal podání z 19. 9. 2021 a 5. 11. 2021, neboť se v podstatě jednalo o opakování argumentace, která ve věci již zazněla; z důvodů uvedených v bodě 29 soud nepřihlížel ani z hlediska nákladů řízení k podání žalobce z 18. 4. 2023.
45. Dále z věci vyplývá, že v řízení před Nejvyšším správním soudem advokát žalobce učinil dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a podání kasační stížnosti), k čemuž se váží dva režijní paušály. Šlo tak o mimosmluvní odměnu ve výši tj. 2 × 3 100 Kč a 2 × 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč. Protože byl advokát žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci také přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč.
46. Celkově tedy žalobci za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem na náhradě nákladů řízení náleží vůči žalovanému částka 61 482 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

47. K bodu 23 tohoto rozsudku, a tedy k možnému rozhodnutí dle § 60 odst. 7 s. ř. s., dodává krajský soud, že z průběhu řízení je zřejmé, že i kdyby žalobce svou žádost s 21. 10. 2018 specifikoval naprosto jasně, stanovisko žalovaného ke klíčové sporné právní otázce – údajného zákazu anatocismu v souvislosti s pozdním předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet – by zůstalo zcela stejné. Nadto (jak již soud shora zmiňoval) se nyní posuzovaná věc po skutkové i právní stránce značně podobá případu, který krajský soud řešil pod sp. zn. 62 Af 87/2019, a o kterém Nejvyšší správní soud následně rozhodl rozsudkem *Paradise Casino Admiral* (k problematice formulace žalobcovy žádosti srov. bod 58 rozsudku *Paradise Casino Admiral*). Ani v těchto věcech zdejší soud a Nejvyšší správní soud neustoupily ohledně nákladů řízení od principu úspěchu ve věci. O podobnosti nyní řešené věci s případem *Paradise Casino Admiral* navíc svědčí i to, že za žalobce v obou těchto řízeních podal žádost o „úrok z úroku“ tentýž zástupce, a to ve stejný den. Nadto krajský soud připomíná bod 37 tohoto rozsudku, dle kterého bylo možné žalobcovu žádost z 21. 10. 2018 vyložit i tak, že se v ní upozorňuje na skutečnost, že úrok ve výši 1 415 598 Kč nebyl za žalobcův osobní daňový účet včas *předepsán*, protože mu v souvislosti s tím náleží další úrok.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 21. dubna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu