



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Kaniové a soudců Petra Pospíšila a Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. Martin Divíšek s. r. o.**, sídlem Zapečská 68, Chlumec nad Cidlinou, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem sídlem Českosobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2024, č. j. 269934/24/2701-52521-605098, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 8. 2024, č. j. 31 Af 6/2024 - 169,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou úročení jistiny, která vznikla v roce 2020 jako opožděně předepsaná částka úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Předmětem sporu se stala otázka, jaký vliv měla na toto úročení novelizace provedená s účinností od 1. 1. 2021 zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

[2] Rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020 Odvolací finanční ředitelství zrušilo pět dodatečných platebních výměrů ze dne 16. 7. 2013, jimiž Specializovaný finanční úřad doměřil žalobci daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období měsíců leden, únor,

březen, květen a červenec 2009, a zastavilo řízení. Na tyto daňové povinnosti žalobce celkem uhradil částku 31 646 729 Kč („jistina I“). Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nabylo právní moci dne 16. 2. 2020. V návaznosti na to Specializovaný finanční úřad rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020 přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 6 310 204 Kč a předsal jej do 2. 3. 2020 na osobní daňový účet žalobce. Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil odvoláním, na jehož základě Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 změnilo výši úroku z neoprávněného jednání správce daně na celkovou částku 24 446 336 Kč („úrok I“). Rozhodnutí odvolacího orgánu nabylo právní moci dne 26. 11. 2020. Dosud nepředsanou částku úroku ve výši 18 136 132 Kč („jistina II“) správce daně předsal na osobní daňový účet žalobce dne 11. 12. 2020.

[3] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj poté dne 21. 11. 2023 vydal dvě vyrozumění o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Prvním z nich (č. j. 1803367/23/2701-52521-605098) informoval žalobce o předpisu úroku vzniklého dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve výši 2 115 220 Kč („úrok II“, „jistina III“). Úrok vznikl za období od 3. 3. 2020 do 11. 12. 2020, v němž byl správce daně v prodlení s předpisem části úroku I v rozsahu tvořícím jistinu II. Správce daně úrok předsal na osobní daňový účet žalobce dne 16. 11. 2023.

[4] Druhým ze zmiňovaných vyrozumění (č. j. 1803376/23/2701-52521-605098) pak žalovaný sdělil žalobci, že dne 16. 11. 2023 předsal na jeho osobní daňový účet ještě další úrok vzniklý dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to ve výši 16 517 Kč („úrok III“). V odůvodnění konstatoval, že byl v prodlení s předpisem úroku II na osobní daňový účet žalobce, protože na základě judikatury NSS vznikl žalobci „nárok na ‚další‘ úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po dni, kdy došlo ke skutečnému předpisu předchozího úroku, tj. od 12. 12. 2020, do dne předsání tohoto ‚dalšího‘ úroku, nejpozději však do 31. 12. 2020“. Základem pro výpočet úroku III tak byla částka úroku II.

[5] V námitce proti tomuto (druhému) vyrozumění žalobce uvedl, že není patrné, proč má být jistina III úročena toliko za časové období od 12. 12. 2020 do 31. 12. 2020. Úročeno mělo být celé období prodlení, tedy až do okamžiku, kdy správce daně skutečně předsal úrok II do daňové evidence žalobce. Tak se stalo dne 21. 11. 2023, kdy žalovaný o úroku II rozhodl. Za období od 12. 12. 2020 do 31. 12. 2020 vznikl úrok z neoprávněného jednání správce daně, za období od 1. 1. 2021 do 21. 11. 2023 úrok hrazený správcem daně.

[6] Žalovaný námitku zamítl rozhodnutím ze dne 5. 3. 2024. V odůvodnění uvedl, že úrok vzniká za každý jednotlivý den po dobu trvání neoprávněného jednání správce daně vždy dle aktuální právní úpravy platné pro každý jednotlivý den. Ke vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně tak mohlo dojít nejpozději dne 31. 12. 2020. Od 1. 1. 2021 došlo zákonem č. 283/2020 Sb. k novelizaci ustanovení daňového řádu týkajících se úroků hrazených správcem daně. Ustanovení § 254 daňového řádu od tohoto data poměrně precizně stanovuje, v jakých případech může dojít ke vzniku nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. V zákonném výčtu však není obsaženo příslušenství hrazené správcem daně. Na tyto úroky tak již od 1. 1. 2021 neexistuje zákonný nárok, jelikož zákonodárce výslovně a jasně neuvedl do textu zákona možnost kompenzace částek nepředsaných úroků hrazených správcem daně.

pokračování

[7] Proti rozhodnutí žalovaného o námitce žalobce brojil žalobou. Tvrdil, že jistina III měla být úročena za časové období od 12. 12. 2020 až do okamžiku, kdy ji žalovaný skutečně předepsal do daňové evidence žalobce. Úročení jistiny III tak nemělo skončit ke dni 31. 12. 2020. Až do 16. 11. 2023 totiž žalovaný držel jistinu III bez právního důvodu. V souladu se zákonem měl žalovaný „jistinu úroku úročit příslušným úrokem vypláceným v prospěch žalobce“, a to úrokem z neoprávněného jednání správce daně za období od 12. 12. 2020 do 31. 12. 2020 a „následně úrokem hrazeným správcem daně (konkrétně úrokem z vratitelného přeplatku)“ za období od 1. 1. 2021 do 16. 11. 2023. Z novelizace daňového řádu není zřejmé, že by mělo úročení jistiny skončit ke dni 31. 12. 2020. Ze systematického výkladu daňového řádu je patrné, že i po novele má docházet k úročení finančních prostředků držených neoprávněně (bez právního titulu) správcem daně – v případě žalobce konkrétně podle § 253a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, prostřednictvím úroku z vratitelného přeplatku. Dle judikatury NSS totiž zadržovaný úrok představuje daň a následně přeplatek na dani. Vykrytý úrok se stává novou jistinou *sui generis*.

[8] Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 8. 2024. V odůvodnění uvedl, že v souladu se závěry judikatury NSS žalobci do 31. 12. 2020 skutečně vznikl nárok na další úrok z neoprávněného jednání správce daně, pokud (předchozí) úrok z neoprávněného jednání nebyl včas předepsán na osobní daňový účet žalobce. Podle rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, ovšem dochází ke vzniku takového úroku po dobu neoprávněného jednání správce daně vždy dle aktuální právní úpravy účinné pro každý jednotlivý den. Po dni 31. 12. 2020 bylo proto nutno úrok posuzovat podle právní úpravy nové. V ustanovení § 254 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, je úrok z neoprávněného jednání správce daně nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Již samotná změna názvu přitom vymezuje pozici tohoto úroku v případě náhrad placených správcem daně. Tento úrok plní reparační funkci a představuje náhradu za pochybení v nalézací fázi daňového řízení při samotném vyměření dně. Od 1. 1. 2021 proto žalobci nemohl vznikat úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť takový nárok již právní řád od uvedeného okamžiku neupravuje a vratitelný přeplatek vzniklý pozdním vrácením úroku se tudíž dále neúročí. Správce daně proto postupoval správně, pokud podle § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu úrok žalobci ode dne 1. 1. 2021 nepřiznal.

II. Kasační stížnost

[9] Žalobce („stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Navrhl, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil. Dále navrhl, aby kasační soud zrušil též rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 5. 3. 2024 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem, že mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně (úrok III) pouze za období od 12. 12. 2020 do 31. 12. 2020 a dále již k žádnému úročení nemá docházet. Poukázal na rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, podle něhož se mimo jiné částka úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet, stává novou jistinou *sui generis*.

[11] Krajský soud nezohlednil, že žalovaný držel finanční prostředky náležející žalobci, který s nimi tudíž nemohl nakládat, a zároveň byl žalovaný s jejich výplatou ve prospěch žalobce v prodlení. Krajský soud se též nezabýval povahou jistiny úroku, zejména tím, zda se jednalo o vratitelný přeplatek, či nikoliv. Proto ani dostatečně nevysvětlil, proč by mělo být přílehavé použít v daném případě výjimku z úročení podle § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021.

[12] Současně krajský soud přehlédl, že ke změně právní úpravy došlo během prodlení žalovaného. Ten by tak za své prodlení nebyl nijak sankcionován, resp. nebyl by povinen hradit žalobci „hodnotu peněz“. Není spravedlivé, aby byl žalovaný v důsledku změny právní úpravy „vyvázán“ z povinnosti hradit žalobci úrok z finančních prostředků, které žalovaný dlouhodobě držel bez právního důvodu. V rámci spravedlivě vyváženého nastavení vztahů mezi daňovými subjekty a orgány finanční správy nelze připustit, aby prodlení s úhradou daně mělo jiné právní následky pro daňové subjekty a jiné pro finanční orgány.

[13] Poukázal-li krajský soud na § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, nevšiml si, že jistinu úroku v daném případě představuje úrok z neoprávněného jednání správce daně, nikoliv úrok hrazený správcem daně. Tuto jistinu nelze bez dalšího považovat za úrok hrazený správcem daně, a to vzhledem ke změně systematiky celé části čtvrté daňového řádu, která po novele účinné od 1. 1. 2021 obsahuje zcela novou hlavu třetí týkající se úroků. Nová právní úprava úroků jen dílčím způsobem navazuje na předchozí právní úpravu a v řadě otázek přináší úpravu zcela novou. Krajský soud přesto jistinu III bez bližšího vyhodnocení a zkoumání rozdílů označil za úrok hrazený správcem daně, přestože se o úrok hrazený správcem daně nejedná. Nezohlednil přitom, že podle judikatury se jedná o jistinu *sui generis* (daň).

[14] V souladu se zákonem by měl tedy žalovaný jistinu III úročit příslušným „úrokem vypláceným v prospěch žalobce“ za celé časové období od 12. 12. 2020 do 16. 11. 2023, a to konkrétně úrokem z neoprávněného jednání správce daně za období od 12. 12. 2020 do 31. 12. 2020 a následně úrokem z vratitelného přeplatku za období od 1. 1. 2021 do 16. 11. 2023. Nové znění § 254 daňového řádu skutečně formálně nestanoví, že by v případě jistiny úroku mělo docházet k jejímu úročení i po 1. 1. 2021. Ze systematického výkladu daňového řádu však plyne, že i po novelizaci daňového řádu má ve smyslu § 253a daňového řádu docházet k úročení finančních prostředků, které správce daně drží neoprávněně (bez právního titulu), jestliže se jedná o vratitelný přeplatek.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.")). Shledal, že kasační stížnost **není důvodná**.

pokračování

[17] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (není-li dále uvedeno jinak, rozumí se níže v textu vždy znění účinné do 31. 12. 2020) *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[18] Dle § 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.*

[19] Výkladem citovaných ustanovení se již Nejvyšší správní soud v minulosti mnohokrát zabýval (viz zejména rozsudky ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, a ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, č. 4202/2021 Sb. NSS, *Elektrárny Opatovice*). Hypotézu § 254 odst. 1 daňového řádu extenzivně vyložil tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká i v situaci, kdy správce daně v rozporu se zákonem prodává s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tím, že správce daně tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů (§ 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 (která se po jejím předepsání stala novou jistinou), který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl.

[20] Z citovaných rozhodnutí vcelku jasně vyplývá, že pokud první úrok z neoprávněného jednání není předepsán ve lhůtě 15 dnů od účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, vzniká prodlení, za které je správce daně odpovědný. V případě takového prodlení náleží daňovému subjektu další úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to z nově vzniklé („vykrytalizované“) jistiny *sui generis* tvořené prvním úrokem, po dobu prodlení. Počátkem tohoto prodlení je první den následující po uplynutí patnáctidenní lhůty pro předpis prvního úroku podle § 254 odst. 3 daňového řádu, koncem poté den, kdy je první úrok skutečně předepsán na osobní daňový účet (tj. kdy má daňový subjekt možnost částkou prvního úroku na osobním daňovém účtu disponovat).

[21] Předmětem sporu v projednávané věci je výše dalšího, v pořadí již třetího úroku z neoprávněného jednání správce daně, který měl vzniknout z důvodu opožděného předepsání druhého úroku. Mezi stranami je sporná doba, po kterou měl být druhý úrok úročen, konkrétně okamžik konce úročení.

[22] Pokud jde o sporný okamžik konce úročení jistiny III, krajský soud ve shodě s žalovaným vycházel z principu, že ke vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně dochází po dobu trvání takového jednání, a to vždy dle aktuální úpravy platné pro každý takový jednotlivý den. Tento princip měl podle žalovaného i krajského soudu formulovat NSS v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS. A jelikož

daňový řád ve znění od 1. 1. 2021 již právo na další úrok z neoprávněného jednání správce daně neupravuje, od tohoto data stěžovateli úrok podle krajského soudu nemohl vzniknout.

[23] K tomu je třeba nejprve uvést, že rozsudek č. j. 1 Afs 15/2009 - 105 se týkal lhůty pro vyměření celního dluhu, respektive promlčení a prekluze práva vyměřit a vybrat clo. NSS v tomto rozsudku dovodil, že otázka vzniku, trvání a zániku celního dluhu je svou povahou hmotněprávní a spravuje se tudíž právními předpisy účinnými ke dni vzniku celního dluhu. Princip, podle něhož ke vzniku úroku dochází *„vždy podle aktuální právní úpravy platné pro každý jednotlivý den“*, NSS v tomto rozsudku neformuloval (k témuž závěru ostatně dospěl již rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, č. 2511/2012 Sb. NSS, *SENZO*). V případě prekluze celního dluhu je dle NSS nepochybně rozhodným právem hmotněprávní úprava účinná v době vzniku celního dluhu. Z toho však bez dalšího nevyplývá, jakou právní úpravou posuzovat vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně a jak vlastně takový úrok vzniká.

[24] Otázkou rozhodné právní úpravy pro posouzení vzniku úroků, které je povinen v souvislosti s vrácením daně hradit správce daně, se zabýval rozšířený senát NSS v citovaném usnesení č. j. 7 Afs 59/2010 - 143. Konstatoval, že *„[p]ro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost. Jinak tomu také je v případě, kdy je dlužníkem celní/daňový dlužník, jinak tam, kde se stal dlužníkem stát v důsledku povinnosti vrátit uhrazené clo či daň. [...] V případě, kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka uhrazena, je u daní rozhodným právem právo účinné v době splatnosti (den následující po původní splatnosti daně) jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá před středníkem [zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – pozn. soudu]); byla-li uhrazena později, pak den následující po dni skutečné úhrady daně (§ 64 odst. 6 věta čtvrtá za středníkem).“*

[25] Lze také souhlasit s konstatováním důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., v části týkající se § 251a daňového řádu, že princip, podle něhož úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou naplněny podmínky jeho vzniku, byl již za účinnosti dřívější úpravy společný všem úrokům upraveným v rámci správy daní. Ačkoli pravidlo odpovídající tomuto principu daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020 obsahoval pouze v § 252 odst. 2 v souvislosti s úroky z prodlení daňového subjektu, z podstaty věci bylo teorií i praxí dovozováno i pro úroky ostatní jako jejich obecná vlastnost (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2024, č. j. 2 Afs 398/2023 - 23).

[26] Na nyní posuzovanou situaci však především dopadá přechodné ustanovení části první čl. II. bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb., podle něhož platí: *Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* V projednávané věci je přitom základem úroku stěžovatele skutečnost nastalá již za účinnosti daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ke dni nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. podmínky pro vznik tohoto úroku trvaly, neboť trvalo prodlení s předepsáním úročené jistiny III.

pokračování

[27] Je proto třeba dále hodnotit, zda se na úrok III od 1. 1. 2021 uplatní pravidla daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb.

[28] Konkrétně použitím daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 na úroky z nesprávně stanovené daně, jejichž základem byla skutečnost vzniklá již za účinnosti dřívější právní úpravy, se NSS zabýval v rozsudku ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19 (z něhož dále vycházely rozsudky ze dne 4. 4. 2024, č. j. 7 Afs 102/2023-30, ze dne 29. 11. 2024, č. j. 5 Afs 246/2023 - 21, ze dne 18. 12. 2024, č. j. 2 Afs 398/2023 - 23, či ze dne 30. 7. 2025, č. j. 7 Afs 206/2024 - 22). NSS s odkazem na rozhodnutí krajského soudu, jež přezkoumával, rozlišil „*dosavadní hmotněprávní vztah mezi stěžovatelkou a žalovaným, který se uplatnil až do účinnosti nové právní úpravy, jež od 1. 1. 2021 výslovně zakotvila pravidlo samostatného vzniku nároku na úrok podle § 254 daňového řádu za každý den, kdy k tomu byly splněny zákonné podmínky. Jinak řečeno, zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil obsah dosavadního hmotněprávního nároku stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, nýbrž pouze úrok, který podle nově stanovených pravidel vznikl po účinnosti nové právní úpravy.*“

[29] NSS v rozsudku č. j. 4 Afs 314/2022-19 dále vyložil, že i v případě nedělitelnosti původního úroku z nesprávně stanovené daně co do hmotněprávních podmínek jeho vzniku představuje posuzovaná úprava přípustný případ nepravé retroaktivity, pokud jde o sazbu úroku z nesprávně stanovené daně. Připomněl podmínky přípustnosti nepravé retroaktivity shrnuté např. v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022 - 29, a dospěl k závěru, že v této věci byly splněny. Zákonodárce prostřednictvím citovaného přechodného ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. výslovně stanovil, že právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti novely daňového řádu (zákona č. 283/2020 Sb.) se spravují původní právní úpravou až do doby účinnosti práva nového, a poté se řídí novou právní úpravou. Uzavřel, že přijetím nové právní úpravy úroku z nesprávně stanovené daně nedošlo k nepřipustnému zásahu do již nabytých práv stěžovatelky.

[30] NSS v nyní projednávané věci nedospěl k potřebě odchýlit se od uvedených závěrů. Obstojí proto konstatování krajského soudu v napadeném rozsudku, že od 1. 1. 2021 se úrok III řídil pravidly daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Podle této úpravy vznikl úrok za každý jednotlivý den, kdy byly splněny podmínky jeho vzniku. Otázka vzniku se v souladu s přechodnými ustanoveními zákona č. 283/2020 Sb. spravovala od 1. 1. 2021 novou úpravou.

[31] V návaznosti na to poté krajský soud dovodil, že daňový řád v tomto znění již nárok na další úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřipouštěl. Tento závěr podle krajského soudu podporuje jednak samo novelizované znění § 254 daňového řádu, jednak se uplatní výluka v § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, kterou aplikoval žalovaný.

[32] Daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 (po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb.) obsahuje v části čtvrté novou hlavu III nazvanou „Úroky“. Úroky se v ní systematicky člení na *úroky brazené daňovým subjektem* (úrok z prodlení, úrok z posečkané částky) a *úroky brazené správcem daně* (úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně, úrok z daňového odpočtu). Podle § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 *úrok z vratitelného přeplatku nevzniká v případě pozdního*

vrácení úroku hrazeného správcem daně. Ustanovení § 254 upravující dle marginální rubriky „Úrok z nesprávně stanovené daně“ stanoví:

- (1) Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je*
 - a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,*
 - b) část daňového odpočtu nárokováného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo*
 - c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.*
- (2) Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po*
 - a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení,*
 - b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo*
 - c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*
- (3) Úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení*
 - a) daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení,*
 - b) daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení,*
 - c) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,*
 - d) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, nebo*
 - e) peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
- (4) Výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.*
- (5) Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení.*

[33] Nejvyšší správní soud se nyní zaměří na klíčovou otázku, zda daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 již skutečně neupravuje, respektive nepřipouští právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v pozdním předepsání úroku z nesprávně stanovené daně. V tomto ohledu je třeba především posoudit, zda takové „úroky z úroků“ připouští novelizované znění § 254 daňového řádu upravující úroky z nesprávně stanovené daně.

[34] Uvedenou otázkou se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi dosud nezabýval. Dotkl se jí pouze okrajově například v rozsudku ze dne 27. 3. 2025, č. j. 3 Afs 172/2024 - 29, kde v kontextu možného přiznání úroku za prodlení s předepsáním úroku uvedl, že „ke vzniku nároku stěžovatelky na takový úrok by však musely být splněny dvě podmínky, konkrétně by žalovaný musel být v prodlení s předepsáním úroků a zároveň by tento úrok muselo být možné podřadit pod některý z úroků hrazených správcem daně ve smyslu § 251c

pokračování

odst. 1 daňového řádu. V nyní projednávané věci však nebyla splněna již první z uvedených podmínek, jelikož žalovaný nebyl v prodlení s předepsáním úroku do evidence daní.“ Nezabýval se proto dále naplněním druhého předpokladu, tedy zda bylo stěžovatelkou požadovaný úrok možné podřadit pod některý z úroků hrazených správcem daně ve smyslu § 251c odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021.

[35] V rozsudku ze dne 13. 11. 2024, č. j. 7 Afs 14/2024 - 43, poté sice NSS přezkoumával rozsudek, v němž Krajský soud v Brně postavil svůj závěr o nemožnosti přiznat úroky z úroků podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 na obdobné úvaze jako krajský soud v projednávané věci – konstatoval, že podle tohoto ustanovení nelze za základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně považovat opožděné vyplacení úroku z prověřování nadměrného odpočtu. S ohledem na dispoziční zásadu se však NSS otázkou přípustnosti „úroků z úroků“ podle nové úpravy v dané věci nezabýval. Pouze nad rámec nosných důvodů k této otázce odkázal na důvodovou zprávu k novele daňového řádu č. 283/2020 Sb., podle níž mimo jiné úrok z nesprávně stanovené daně podle nové koncepce dopadá na *pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení*.

[36] Jak vyplývá z § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ve třech typových případech. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., II. zvláštní část, k bodu 134 (§ 254): *„Stávající úrok z neoprávněného jednání správce daně je nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Tato změna názvu lépe odpovídá roli, kterou tento úrok hraje v systému náhrad hrazených ze strany správce daně. Pakliže úrok z vratitelného přeplatku (nový § 253a) přiznává náhradu za pochybení správce daně v platební rovině daňového řízení (nedodržení lhůty pro vrácení, použití či převedení vratitelného přeplatku), tak úrok z nesprávně stanovené daně (jak napovídá jeho název) dopadá na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení (tedy při vyměření nebo doměření daně). Vzhledem k tomu, že pojem daň je v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu použit v nejširším slova smyslu, vztahuje se tento typ náhrady nejen (i) na stanovení ‚kladné‘ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, rovněž na pochybení při (ii) stanovení daňového odpočtu, který je vratkou z příjmové strany veřejných rozpočtů, ale též na (iii) ‚předběžnou‘ úhradu daně vyčíslené prostřednictvím částky uvedené v rámci zajišťovacího příkazu. Tím se nově navržený koncept odlišuje od stávající právní úpravy, jejíž jazykové vyjádření odpovídá pouze první ze tří výše uvedených množin. [...] S ohledem na lepší přehlednost a jednoznačnost normativního textu se navrhuje v úvodním odstavci vymezit základ, ze kterého se úrok počítá. V případě úroku z nesprávně stanovené daně je dané ustanovení rozděleno do třech písmen pokrývajících tři základní situace, na které úrok dopadá: Ad a) V případě ‚kladné‘ daně, která je nesprávně stanovena, je základem pro výpočet úroku ta část uhrazené daně, o kterou byla původně stanovena daň později snížena. To ovšem platí, pouze pokud jde o daň stanovenou nad rámec toho, co daňový subjekt uvedl ve svém daňovém tvrzení. Ke snížení může dojít jak v důsledku pozdějšího doměření daně, tak v důsledku zrušení či změny rozhodnutí v rámci aplikace mimořádných opravných nebo dozorčích prostředků, anebo jako výsledek soudního přezkumu.“*

[37] Z důvodové zprávy je tudíž patrný záměr zákonodárce omezit paušální kompenzaci stavu, kdy daňový subjekt nemůže disponovat částkou daně, která mu po právu náleží, na pochybení správce daně v nalézacím daňovém řízení. Ze tří typových případů, v nichž vzniká úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, je v projednávané věci teoreticky relevantní ten uvedený v písmeni a) tohoto ustanovení. Jedná se o situaci, kdy byla daň stanovena nad rámec tvrzení daňového

subjektu nebo z moci úřední, daňový subjekt takovou daň uhradil a tato daň byla později snížena. Podle důvodové zprávy jde o případy stanovení „kladné“ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit. Základem úroku je poté částka odpovídající části uhrazené daně, o kterou byla původně stanovená daň později snížena.

[38] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (zejm. výše citované rozsudky č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, a č. j. 10 Afs 382/2020 - 51) vztahující se k § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 vyložil extenzivně mimo jiné pojem „*rozhodnutí o stanovení daně*“. Jak již soud uvedl výše, judikatura NSS k dřívější úpravě úroku z neoprávněného jednání správce daně se ustálila v názoru, že takový úrok (k jehož placení je povinen správce daně) je „daní“ v širším slova smyslu dle legální definice § 2 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Z hlediska naplnění hypotézy § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 bylo poté rozhodující pouze to, zda ke vzniku „daně“ došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Pokud se jednalo o odpovědnost správce daně za pozdní předepsání úroku, nebylo podstatné, že předepsání úroku nepředstavuje formální rozhodnutí o stanovení daně (jehož zrušení, změnu nebo prohlášení nicotnosti hypotéza daného ustanovení výslovně vyžadovala), ale jen „prostý“ úkon.

[39] Tyto závěry však nelze bez dalšího přenést na daňový řád ve znění zákona č. 283/2020 Sb. Úprava účinná do 31. 12. 2020 vázala vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně na změnu, zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Jejím účelem bylo tudíž kompenzovat *neoprávněné* zadržování částky náležející daňovému subjektu v důsledku *protiprávního jednání správce daně*. Dřívější znění § 254 daňového řádu tedy *výslovně* stanovilo nezákonnost či nesprávný úřední postup jako podmínku vzniku úroku. Úprava účinná do 31. 12. 2020 tak operovala *s prvkem odpovědnosti ve smyslu následku za porušení práva*, jehož se dopustil správce daně. Takovým porušením, respektive nesprávným postupem, je dle judikatury NSS citované v předchozím bodu též pozdní předepsání úroku, který jako kompenzace ztráty hodnoty neoprávněně zadržované daně náleží daňovému subjektu.

[40] Naproti tomu pozdější úprava úroku z nesprávně stanovené daně (daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021) uvedený odpovědnostní aspekt *opouští*, pokud jde o skutkovou podstatu upravenou v § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Úrok v tomto případě váže toliko na snížení daně stanovené z moci úřední nebo nad rámec daně tvrzené daňovým subjektem, tj. v nalézacím (vyměřovacím či doměřovacím) řízení. Jak zřetelně vyplývá i z důvodové zprávy, pozdější úprava váže úrok z nesprávně stanovené daně k dani stanovené v nalézacím řízení, ať již zahájeném podáním daňového tvrzení nebo z moci úřední. V případě, že je daň stanovena na základě daňového tvrzení, přitom úrok vzniká pouze v případě stanovení daně (na základě dokazování nebo jiným způsobem) vyšší než tvrzené daňovým subjektem. Podmínkou vzniku úroku je poté pouze pozdější „snížení“ stanovené a daňovým subjektem uhrazené daně, aniž by k takovému snížení nutně muselo dojít na základě nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo nesprávného úředního postupu správce daně.

[41] Na straně jedné tedy pozdější úprava pro vznik úroku výslovně nevyžaduje nezákonnost nebo nesprávný úřední postup jako důvod snížení daňové povinnosti, na straně

pokračování

druhé úrok nechápe jako odpovědnostní následek neoprávněného jednání správce daně. Není poté možné tvrdit, že pod pojem *snížení daně* podle pozdější úpravy lze podřadit i úhrady směřující od správce daně k daňovému subjektu v podobě úroků hrazených správcem daně. Takový úrok je (ve smyslu judikatury interpretující předchozí právní úpravu) novou daní ve smyslu § 2 odst. 1 daňového řádu, přičemž do doby, než „vykrytalizuje“ jako samostatná jistina, tvoří pouze příslušenství daně podle § 2 odst. 5 daňového řádu. Nejedná se tedy o část původně stanovené daně ve smyslu částky, o kterou byla snížena původně stanovená daň, kterou uhradil daňový subjekt, jak od 1. 1. 2021 vyžaduje § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[42] Pokud tedy NSS ve své judikatuře k dřívější úpravě úroků z neoprávněného jednání správce daně dovodil, že jejím účelem bylo paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně v případě, že jeho původní rozhodnutí či úřední postup byly nezákonné, pozdější úprava výslovně jako základ úroku podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu považuje pouze část daně uhrazené daňovým subjektem odpovídající rozdílu mezi původně stanovenou a sníženou daní. Jinými slovy řečeno, účelem již není kompenzovat obecně vzato pochybení v procesním postupu správce daně mj. v podobě prodlení s předepsáním „vratky“. Tato paušální kompenzace ve formě úroku je vyhrazena toliko pro nemožnost daňového subjektu disponovat s částí svých prostředků, které uhradil na daňovou povinnost stanovenou ve vyšší než skutečné výši. Opačný výklad by ostatně ignoroval nejen výslovné znění zákona, ale též záměr zákonodárce zřetelně vyjevený ve výše citované důvodové zprávě.

[43] Právě uvedený závěr podporuje i výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 14/2024 - 43. Ačkoli se v něm NSS, jak již řečeno, nyní spornou otázkou v rámci nosných důvodů rozhodnutí nezabýval, nad rámec těchto důvodů naznačil s odkazem na citovanou důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., že daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 již neumožňuje podle § 254 přiznat úroky z úroků v důsledku pochybení s předepsáním (v daném případě s vyplacením) předchozího úroku.

[44] Uvedený závěr přitom nezpochybňuje ani nedávný nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2024, sp. zn. III. ÚS 3082/23, *QANTO*. Ústavní soud se v dané věci zabýval otázkou, zda lze úroky z úroků podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 přiznat i za období předcházející 1. 1. 2014, kdy nabyl účinnosti zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Nález reagoval především na rozsudek NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021 - 42, *ERAMENT Trading*, podle něhož má přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 oporu v *analogii iuris* s občanským zákoníkem, který v určitých případech prolomil zákaz anatocismu jakožto do té doby obecně uznávaný princip. Ústavní soud však konstatoval, že judikatura NSS původně dovodila právo na úroky z úroků ze samotného § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Současně odmítla, že se jedná o „úroky z úroků“, neboť jakmile částka prvního úroku „vykrytalizuje“, stává se samostatnou novou jistinou. Z citovaného nálezu tudíž vyplývá, že vznik nároku na „úrok z úroku“ se odvíjí od samotného § 254 daňového řádu. Skutečnost, zda soukromoprávní úprava v určitém období připouštěla anatocismus, na tuto otázku nemá přímý vliv.

[45] Ústavní soud se dále v citovaném nálezu rovněž vyjádřil k možnosti kompenzace vzniklé škody jinými prostředky, a sice v režimu náhrady škody podle zákona

č. 82/1998 Sb. S odkazem na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 382/2020 - 51 uvedl, že přijetí této možnosti by popřelo smysl § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jímž je předcházet komplikovaným řízením o náhradě škody tím, že vzniklou škodu pokryje paušalizovaná náhrada v podobě úroku. Pokud totiž správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat daňovému subjektu předepsáním jediného (prvního) úroku. Nejvyšší správní soud, a následně též Ústavní soud, však uvedený závěr vztahovaly k úpravě založené na jiných východiscích, než je tomu v případě § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Jak již bylo řečeno výše, dřívější úprava operovala s odpovědnostním aspektem a kompenzací formou úroku odůvodňovala protiprávním jednáním správce daně. K podpoře tohoto závěru lze přitom argumentovat i občanským zákoníkem, jenž v § 1806 připouští úroky z úroků v případě pohledávek z protiprávního činu. Jestliže však daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 v § 254 prvek protiprávnosti opustil, závěry citované judikatury na tuto úpravu nelze bez dalšího přenášet.

[46] K samotné podstatě tvrzení o nezbytnosti poskytovat „odškodnění“ za nezákonná rozhodnutí či nesprávný úřední postup správce daně pokud možno formou úroku (např. z neoprávněného jednání správce daně) dle daňového řádu, soud dále poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, č. 173/2024 Sb. Ústavní soud se v něm zabýval návrhem Krajského soudu v Plzni na vyslovení neústavnosti § 254 odst. 1 věty druhé daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Věc se sice týkala konkrétně institutu tzv. dělené správy, to ovšem nic nemění na tom, že Ústavní soud v bodě 78 nálezu obecně konstatoval, že „§ 254 daňového řádu má sice hmotněprávní povahu, avšak základní právo zaručené čl. 36 odst. 3 Listiny jím nemůže být nijak dotčeno [srov. nález ze dne 30. 4. 2002 sp. zn. Pl. ÚS 18/01 (N 53/26 SbNU 73; 234/2002 Sb.)], neboť není podstatné, zda náhrada příslušné škody je poskytována podle zákona č. 82/1998 Sb. anebo ve formě úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu. Z hlediska posuzované materie jsou významné, resp. rozhodné právě jeho procesněprávní dopady. K porušení tohoto ustanovení by tak mohlo dojít až sekundárně, tj. pokud by se dotčeným subjektům v rozporu s čl. 36 odst. 1 Listiny nedostalo právní ochrany, tedy pokud by jim bylo upřeno (reálně) domáhat se práva (na náhradu škody způsobenou orgány veřejné moci) u soudu či jiného orgánu, a to ať již pro nedostatky prováděcího zákona (čl. 36 odst. 4 Listiny) či pro způsob, jakým je procesní úprava v praxi aplikována, anebo z důvodu vadného fungování obecných soudů.“ V bodě 80 k tomu dodal, že „neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována ‚automaticky‘, a to ani tam, kde spočívá jen v ‚ceně peněz v čase‘, naopak obecně platí, že takový nárok je třeba nejprve řádně a včas předepsaným způsobem uplatnit a prokázat vznik škody, její výši a příčinnou souvislost s jednáním škůdce; běžná tak není ani tzv. paušalizace náhrady škody. S ohledem na právní úpravu i povahu věci lze za ‚standardní‘ označit postup podle zákona č. 82/1998 Sb., přičemž výjimku z něho může zákonodárce uplatnit tam, kde to považuje za vhodné.“ V bodě 84 pak Ústavní soud uzavřel, že „je věcí zákonodárce, jaký způsob odškodňování fyzických a právnických osob, kterým vznikla škoda v důsledku nezákonných správních rozhodnutí vydaných orgány veřejné správy, zvolí.“

[47] Shora provedený výklad novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. tudíž neznamená, že by žalobce pozbyl nárok na náhradu případné škody, ušlého zisku či jiné újmy způsobených mu nezákonným zadržováním částky úroku II po 31. 12. 2020. Úroky hrazené správcem daně podle daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 totiž představují pouze speciální zjednodušený postup pro (slovy důvodové

pokračování

zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., k § 251d) „*odčinění negativních důsledků jednání správce daně prostřednictvím paušalizovaného nástroje v podobě úroku (v případech kdy četnost a typová jednoduchost daných případů takový postup odůvodňuje)*“ ve výslovně upravených případech. V případě, že se neuplatní úprava speciální, řídí se nároky z odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu státní moci obecnou úpravou zákona č. 82/1998 Sb. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. k tomu v rámci textu k § 251d uvádí, že zákonodárce „*ve všech ostatních (příslušným úrokem nepokrytých) případech ponechal vědomě a úmyslně uvedené odčinění režimu náhrady škody*“. V případě pozdního vrácení úroků vzniklých z jistiny, která sama byla dříve úrokem tak novelou č. 283/2020 Sb. došlo pouze ke změně procesního režimu uplatňování škody způsobené nezákonným „rozhodnutím“.

[48] Lze uzavřít, že s účinností od 1. 1. 2021 již jistina III, jejímž základem byl úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, nepodléhala úročení některým z úroků hrazených správcem daně vyjmenovaných v § 251c odst. 1 daňového řádu ve znění po novelizaci provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Stěžovatelem požadovaný typ úročení totiž neodpovídá hypotézám uvedeným v § 254 či § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Argumentoval-li pak stěžovatel v průběhu řízení před soudem, že řešením by mělo být úročení úrokem z vratitelného přeplatku (§ 253a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021), souhlasí Nejvyšší správní soud s krajským soudem v tom, že takový hypotetický postup vylučuje ustanovení § 253a odst. 3 písm. b) téhož znění daňového řádu, které výslovně zapovídá vznik úroku *v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně*. Poukazoval-li stěžovatel v těchto souvislostech na nevyvážené nastavení mezi daňovými subjekty a správcem daně, konstatuje Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené, že vůči daňovým subjektům nejsou úročeny částky, které jsou příslušenstvím daně [§ 252 odst. 3 písm. c), § 253 odst. 1, 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021], úrok z úroků jim tudíž nevzniká.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není opodstatněná. Proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. podle úspěchu ve věci. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. října 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

