

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého, soudce Davida Hipšra a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **ARMEX GLOBAL, a.s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 6. 2025, č. j. 8 Af 49/2019-117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 023 339 Kč. Finanční úřad v Děčíně (tehdejší místně příslušný správce daně) dne 18. 7. 2012 vydal platební výměr za uvedené zdaňovací období, č. j. 154134/12/178913506811, kterým žalobkyni vyměřil daňovou povinnost ve výši 9 375 Kč. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2013, č. j. 15667/13/5000-14301-708995, platební výměr změnil na částku nadměrného odpočtu vykázanou žalobkyní v daňovém přiznání, protože žalobkyně podle žalovaného prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně. Nadměrný odpočet byl žalobkyni vrácen dne 26. 6. 2013.

[2] Následně žalobkyně podala k žalovanému podnět na nečinnost Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně) a domáhala se přiznání úroku z nesprávně stanovené daně. Žalovaný shledal podnět nedůvodným a odložil jej. Městský soud v Praze

pak v návaznosti na žalobu žalobkyně rozsudkem ze dne 13. 9. 2016, č. j. 6 A 221/2013-53, uložil správci daně povinnost zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (od 1. 1. 2021 toto ustanovení upravuje „úrok z nesprávně stanovené daně"), a to za období od 1. 4. 2012 do 25. 6. 2013. Proti tomuto rozsudku podal správce daně kasační stížnost, nicméně vedle toho dne 14. 10. 2016 vydal rozhodnutí č. j. 7438434/16/2001-52525-108460, kterým žalobkyni přiznal tento úrok ve výši 360 781 Kč.

[3] Žalobkyně poté podala žádost o přiznání úroku z pozdě předepsaného úroku za období od 1. 7. 2013 (kdy jí měl být nárok ze zákona předepsán na osobní daňový účet) do 14. 10. 2016 (kdy jí byl předepsán). Správce daně však rozhodnutím ze dne 15. 11. 2016, č. j. 8178411/16/2001-52525-108460, žalobkyni „úrok z vratitelného přeplatku" nepřiznal. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala a žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 6. 2017, č. j. 25993/17/5100-41458-710158, výrok rozhodnutí správce daně změnil, ovšem jen tak, že se žalobkyni nepřiznává „úrok z neoprávněného jednání správce daně". Správce daně totiž podle něj vyhodnotil žádost nesprávně. Žalobkyni nárok na úrok nevznikl, jelikož částka 360 781 Kč (původní úrok z neoprávněného jednání správce daně) nejsou vlastní prostředky žalobkyně, se kterými by jí žalovaný neumožnil disponovat. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 26. 6. 2018, č. j. 11 Af 30/2017-31. Městský soud zde mimo jiné dospěl k tomu, že uvedená částka je novou jistinou daňového přeplatku *sui generis* a že i za tu žalobkyni náleží úrok.

[4] V mezidobí (ještě před rozhodnutím žalovaného o naposledy zmíněném odvolání žalobkyně) však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, zrušil původní rozsudek městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53 (kterým městský soud uložil správci daně povinnost zaevidovat na daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně za období ode dne 1. 4. 2012 do dne 25. 6. 2013). Podle Nejvyššího správního soudu bylo možné přikázat zaevidovat úrok pouze za období po vydání platebního výměru, kterým správce daně neuznal odpočet, nikoliv za období, které vydání tohoto platebního výměru předcházelo. Dále upozornil na to, že může nastat situace, v níž daňový subjekt v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat neunese v prvním stupni důkazní břemeno, a proto správce daně v souladu se zákonem vydá rozhodnutí v jeho neprospěch. Následně v odvolacím řízení daňový subjekt břemeno již unese, a proto opět v souladu se zákonem odvolací orgán rozhodnutí správce daně zruší či změní, a to ve prospěch daňového subjektu. K tomu ovšem nedochází proto, že by předchozí rozhodnutí správce daně bylo vydáno v rozporu se zákonem. Po vrácení věci městský soud rozsudkem ze dne 19. 9. 2017, č. j. 6 A 221/2013 - 100, žalobu zamítl. Dospěl k tomu, že úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni nenáleží, a tudíž nepředepsání tohoto úroku není nezákonným zásahem. Žalobkyně důkazní břemeno unesla až v odvolacím řízení. Nejednalo se tak o neoprávněné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku pak Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1 Afs 391/2017-24.

[5] V rámci řízení o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně č. j. 8178411/16/2001-52525-108460 (tj. o úroku za období od 1. 7. 2013 do 14. 10. 2016), které žalovaný vedl na základě zrušení původního rozhodnutí rozsudkem

č. j. 11 Af 30/2017-31, dospěl žalovaný k závěru, že je pokračování v tomto řízení bezpředmětné. Zamítavým rozsudkem městského soudu (č. j. 6 A 221/2013-100) totiž zanikl právní titul, na základě kterého správce daně přiznal žalobkyni jistinu, ze které požaduje úrok, resp. rozhodnutí o úroku právní mocí uvedeného rozsudku pozbylo účinnosti. Žalovaný proto rozhodnutím ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40477/19/5100-41456-702154, řízení zastavil podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[6] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Af 49/2019-29, zamítl. Městský soud se zabýval otázkou, zda byl žalovaný povinen meritorně rozhodnout o žádosti o přiznání úroku z částky přiznané rozhodnutím o úroku (kvůli závaznému právnímu názoru rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31), nebo zda je řízení bezpředmětné a tato povinnost dána není (kvůli zamítnutí žaloby o povinnosti správce daně zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání). Dospěl především k závěru, že předmět řízení vydáním zamítavého rozsudku městského soudu (č. j. 6 A 221/2013-100) odpadl a napadené rozhodnutí je proto správné. Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 24. 1. 2024, č. j. 8 Afs 113/2022-34, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V návaznosti na uplatněné kasační námitky došel k závěru, že rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož městský soud nevypořádal dva okruhy žalobní argumentace. První se týkal posouzení účinnosti rozhodnutí správce daně o přiznání úroku, druhý pak úročeného období.

[7] Městský soud poté žalobu rozsudkem ze dne 27. 3. 2024, č. j. 8 Af 49/2019-65, znovu zamítl. Považoval za nesprávnou námitku, podle níž v předchozím zrušujícím rozsudku žalovanému uložil povinnost úrok žalobkyni přiznat a žalovaný se proti němu mohl bránit kasační stížností. Žalovaný totiž proti rozsudku kasační stížnost podal. Neztotožnil se ani s námitkou, podle níž správce daně mohl dát v případě rozhodnutí o přiznání úroku podnět k jeho přezkoumání podle § 121 a násl. daňového řádu. K přiznání úroku za období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013 uvedl, že i pro toto období platí, že správce daně nejednal v rozporu se zákonem. Žalobkyni nevznikl nárok na úrok za žádné období. Rozhodnutí správce daně o přiznání úroku se stalo neúčinným dle § 124a daňového řádu, a to v důsledku právní moci rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100. Správce daně pak řízení zastaví, jestliže se řízení stalo bezpředmětným. I proti tomuto rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 26. 3. 2025, č. j. 8 Afs 143/2024-30, rozsudek městského soudu opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatelka namítala, že i kdyby bylo rozhodnutí správce daně o přiznání (prvního) úroku neúčinné v důsledku rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013-100, je zde pozdější rozsudek (č. j. 11 Af 30/2017-31), který připustil její nárok na druhý úrok. Nejvyšší správní soud pak dospěl k závěru, že napadený rozsudek neobsahoval argumentaci, která by se s touto námitkou vypořádala, a to ani výslovně, ani implicitně. Z žádné části napadeného rozsudku nevyplývalo, jak se městský soud postavil k otázce významu rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31 (a jeho závaznosti), ač žaloba i kasační stížnost se od něj odvíjely.

[8] Městský soud poté žalobu v záhlaví označeným rozsudkem opět zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyni nikdy nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, jelikož správce daně se ve vztahu k ní neoprávněného jednání nedopustil. Správce daně tedy nebyl v prodlení. Jelikož neměla nárok na úrok, pak jí

nevznikl ani nárok na úrok z tohoto úroku, a to za žádné období. Ustanovení §124a daňového řádu je nutno aplikovat i na situaci, kdy dojde ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, který rozhodoval o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nevydání rozhodnutí. Není pak směrodatné, že úrok byl přiznán za delší období, než o kterém rozhodoval městský soud. Dále městský soud uvedl, že z jeho rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31 neplyne nárok žalobkyně. Otázku, zda vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání, totiž řešil ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, které přezkoumával. Rozhodnutí o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně tehdy bylo stále účinné a až vydáním rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 se stalo (ze zákona) neúčinným. Nárok žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně jako takový pak byl posouzen Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016-33. Z rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31 sice plyne, že úrok z úroku je možný, avšak pouze za situace, že se jedná o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Nárok na tento úrok z neoprávněného jednání správce daně jako takový však žalobkyni nevznikl. Městský soud zvažoval, zda by namísto zastavení řízení jako bezpředmětného dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu nebylo vhodnější meritorní rozhodnutí o žádosti. Ani výsledek meritorního rozhodnutí by však nemohl vést k přiznání úroku z úroku a žalobkyně navíc takovou případnou vadu nenamítala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti naposledy zmíněnému rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) opět kasační stížnost. Navrhla jednak jeho zrušení a jednak i to, aby Nejvyšší správní soud v případě vyhovění kasační stížnosti zároveň rozhodl, že věc nově vyřídí jiné soudní oddělení městského soudu.

[10] **Stěžovatelka** předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku. Městský soud odkázal na argumentaci v dřívějších zrušených rozsudcích, ale není jasné, v jakém rozsahu. Dané rozsudky si přitom podle Nejvyššího správního soudu odporují. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost pak způsobuje také to, že městský soud v bodě 97 rozsudku použil formulaci *„na základě uvedeného rozsudku Městského soudu“*, aniž by bylo zřejmé, o jaký konkrétní rozsudek jde.

[11] Další část kasační argumentace se týká relevance rozhodnutí o původním úroku. Stěžovatelka sice nárok na úrok neměla, ale přesto jí jej správce daně pravomocně přiznal, a proto jí náleží úrok z takto opožděně přiznaného úroku. Rozsudek městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53 a rozhodnutí o úroku nejsou v příčinné souvislosti. Daný rozsudek totiž neuložil správci daně vydat žádné rozhodnutí, ale jen zaevidovat úrok na osobní daňový účet stěžovatelky. Správce daně o své vůli zprocesnil zásah, jehož nezákonnost svým rozsudkem určil městský soud. Po zrušení zásahového rozsudku měl iniciovat přezkumné řízení a případně odklidit rozhodnutí o úroku. To však neučinil. Presumpci správnosti rozhodnutí o úroku pak posiluje i rozsudek č. j. 11 Af 30/2017-31. Pokud s ním žalovaný nesouhlasí, měl proti němu podat kasační stížnost. Městský soud pak též chybně rozšířil § 124a daňového řádu i na zásahové žaloby. Toto ustanovení je konstruováno pro žaloby proti rozhodnutí (i podle důvodové zprávy). S odkazem na judikaturu Ústavního soudu stěžovatelka zdůraznila, že soudy mohou právo vykládat a dotvářet, nikoliv měnit.

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 nemá způsobilost přivodit neúčinnost rozhodnutí o úroku.

[12] Dále stěžovatelka uvádí, že rozsudek č. j. 6 A 221/2013-53 se zabýval úrokem pouze do 25. 6. 2013, zatímco správce daně rozhodl o přiznání úroku do 19. 8. 2013. Zrušující rozsudek NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 tedy nemá dopad na úrok, který byl přiznaný za období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013. Tím, že o úroku za dané období dosud nerozhodl ani žalovaný, je popřena subsidiární povaha správního soudnictví, neboť městský soud je první, kdo o tomto úroku rozhodl.

[13] Stěžovatelka se dále věnuje závaznosti rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31. Městský soud podle ní pominul, že tento rozsudek se netýkal jen porušení procesních práv stěžovatelky. Naopak, v bodě 39 výslovně zavázal žalovaného právním názorem, ze kterého plyne, že nárok na úrok z úroku stěžovatelce vznikl. Z daného rozsudku tedy podle stěžovatelky plyne vznik nároku na úrok z úroku, je pro žalovaného ve správním řízení po zrušujícím rozsudku incidenčně závazný a městský soud tento názor nemůže nyní přehodnocovat. Názor vyslovený v bodě 129 napadeného rozsudku je v rozporu s principem kontradiktornosti řízení, protože popírá závaznost dříve vysloveného právního názoru, aniž by se s ním vypořádal. Žalovaný o rozsudku NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 věděl, ale přesto se proti rozsudku městského soudu č. j. 11 Af 30/2017-31 nebránil kasační stížností. V bodě 142 napadeného rozsudku městský soud nezákonně odmítá respektovat, že se účastník právního vztahu může úspěšně domáhat svých práv jen tehdy, pokud tak učiní v určené lhůtě. Takový přístup je navíc v rozporu s rovností účastníků řízení, protože žalovaný má pak více způsobů, jak zvrátit nepříznivé rozhodnutí. Dále stěžovatelka rozporuje, že by v odvolacím řízení v nynější věci došlo k zásadní změně právního stavu, a uvádí, že tento závěr (uvedený v bodě 140 napadeného rozsudku) je nepřezkoumatelný. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 265/2016 - 33 se totiž netýkal odvolacího řízení.

[14] Podle stěžovatelky pak byly dány podmínky pro nařízení přezkumného řízení o rozhodnutí správce daně ze dne 14. 10. 2016, č. j. 7438434/16/2001-52525-108460. Není pravda, že by přezkumu bránil § 121 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí o úroku totiž nikdy nebylo napadeno odvoláním ani žalobou. Toto rozhodnutí správce daně vydal nadbytečně ze své vůle. Žádným rozhodnutím mu městský soud takovou povinnost neuložil a neplyne z žádného právního předpisu. Nezákonnost rozhodnutí byla nepřímo shledána rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33, a proto bylo povinností daňových orgánů jej odpravit. Pokud tak neučinily, jde to k jejich tíži.

[15] Stěžovatelka též měla mít možnost se vyjádřit se před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Ačkoliv jde rozhodnutí o zastavení řízení, stále jde o rozhodnutí ve věci samé. Závěr městského soudu (v bodě 138 rozsudku) je tak v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu.

[16] Nesouhlasí ani s tím, že by nenamítala vadu chybějícího meritorního rozhodnutí (viz bod 151 napadeného rozsudku). V bodě 9 žaloby výslovně namítala, že se městský soud v rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 nijak nevyjádřil k přiznání úroku za období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013, a proto je v této části rozhodnutí správce daně ze dne 14. 10. 2016, č. j. 7438434/16/ 2001-52525-108460 nadále účinné. Netýkal se jej žádný z pozdějších rozsudků správních soudů a daňové orgány nevyužily možnosti jej odpravit. Tímto

obdobím se tak poprvé zaobíral městský soud v napadeném rozhodnutí, ačkoliv o něm měly meritorně rozhodnout daňové orgány.

[17] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Městský soud sice v bodě 46 napadeného rozsudku odkázal na argumentaci obsaženou ve zrušených rozsudcích, ale tento odkaz nebyl součástí právního posouzení. Rozsudek, na který městský soud odkázal v bodě 97, pak sice neidentifikoval číslem jednacím, ale z kontextu věci je zřejmé, o který rozsudek se jedná. Námitka nepřezkoumatelnosti závěru v bodě 140 je pak spíše prostým nesouhlasem s tvrzením soudu. Žalovaný se ztotožňuje s názorem městského soudu, že pokud stěžovatelce nevznikl nárok na samotný úrok z neoprávněného jednání, nemohl jí vzniknout ani nárok na úrok z tohoto úroku. Rozhodnutí o prvním úroku pozbylo účinnosti v důsledku rozsudku NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33, který zrušil rozhodnutí městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53, na jehož základě bylo rozhodnutí o výši úroku vydáno. Nebylo tedy nutné využít dozorčí prostředek. Ustanovení § 124a daňového řádu je nutné aplikovat i na tuto situaci. Žalovaný také nesouhlasí s tím, že by byl vázaný rozsudkem č. j. 11 Af 30/2017-31. Došlo totiž k zásadní změně skutkového stavu. Městský soud navíc o rozsudku NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 při rozhodování o druhém úroku nevěděl. V odvolacím řízení týkajícím se druhého úroku odpadl předmět řízení, a bylo tedy namístě řízení zastavit pro bezpředmětnost.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, jelikož se ve věci přezkumu téhož správního rozhodnutí jedná v pořadí již o třetí kasační stížnost.

[19] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je mimo jiné *kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem*. Smyslem citovaného ustanovení je zamezit tomu, aby se Nejvyšší správní soud musel zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a krajský soud se jím řídil (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). K výkladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS. Podle něj *„ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. […] Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.“*

[20] Jak již bylo výše uvedeno, Nejvyšší správní soud předchozí rozsudek městského soudu v této věci zrušil pro nepřezkoumatelnost. Nyní podaná kasační stížnost je proto přípustná, neboť by jinak nebyl umožněn věcný přezkum závěrů městského soudu (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 As 288/2019 - 103, bod 17).

III.1 Námitky nepřezkoumatelnosti

[21] Nejvyšší správní soud se s ohledem na logiku kasačního přezkumu zabýval v prvé řadě námitkami podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. směřujícími k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ty mají před posouzením věcné argumentace přednost. Nepřezkoumatelností napadeného rozsudku je Nejvyšší správní soud ostatně povinen zabývat se také z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[22] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (viz rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost pak přichází v úvahu mimo jiné tehdy, jestliže odůvodnění rozhodnutí je vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu a tuto nesrozumitelnost nelze odstranit výkladem, přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a podobně (viz rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, či ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[23] V rámci námitek souvisejících s (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku stěžovatelka předně poukazuje na to, že městský soud odkázal na argumentaci v dřívějších zrušených rozsudcích, aniž by specifikoval rozsah. Tato námitka je však nedůvodná. Je pravda, že městský soud odkázal na odůvodnění svých dvou předešlých rozsudků (učinil tak v bodě 46 napadeného rozsudku, nikoliv 45, jak uvádí stěžovatelka). Nejednalo se však o část rozsudku, která by obsahovala nosné rozhodovací důvody. Městský soud se totiž posouzení věci a žalobních námitek věnoval v bodech 97 až 151 rozsudku. Byť by jistě bylo žádoucí, aby městský soud specifikoval, z jakého důvodu na uvedené rozsudky odkazuje a proč takovou poznámku v odůvodnění činí (vysvětlil, zda na ně odkazuje proto, aby nemusel reprodukovat, jaké konkrétní závěry v nich zaujmul, nebo proto, aby vypořádal nějaké konkrétní námitky, kterým se v nynějším rozsudku nevěnoval). Nejvyššímu správnímu soudu je nicméně ze zmiňovaných bodů 97 až 151 napadeného rozsudku zřejmé, jakými úvahami se soud řídil a jak se vypořádal s podstatou argumentů stěžovatelky. Navzdory zmíněnému odkazu na odůvodnění zrušených rozsudků pak neshledal ani vnitřní rozpornost napadeného rozsudku. Nutno dodat, že na argumentaci, která je uvedená v bodech 97 až 151 napadeného rozsudku, stěžovatelka konkrétně reaguje. Ani z kasační stížnosti tak není patrné, že by stěžovatelce nebylo zřejmé, jak se městský soud vypořádal s podstatou jejích argumentů.

[24] Ani to, že městský soud v bodě 97 rozsudku použil formulaci *„na základě uvedeného rozsudku Městského soudu“*, neshledal Nejvyšší správní soud jako důvod nepřezkoumatelnosti. Z kontextu věci a odůvodnění napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že tím městský soud míní rozsudek č. j. 6 A 221/2013-53. Nepřezkoumatelnost nezpůsobuje ani úvaha uvedená v bodě 140 napadeného rozsudku. Byť stěžovatelka tvrdí, že zmíněný bod způsobuje nepřezkoumatelnost, ve skutečnosti pouze formuluje svůj nesouhlas s ním (nesouhlasí s tím, že v odvolacím řízení došlo ke změně právního stavu). Nesouhlas s odůvodněním a závěry

napadeného rozsudku však jeho nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (viz rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, a ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163). Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Nedůvodná je z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku i námitka, podle které městský soud pominul, že rozsudek č. j. 11 Af 30/2017-31 se netýkal jen porušení procesních práv stěžovatelky. V bodech 139 a 140 napadeného rozsudku totiž městský soud vysvětluje, že z daného rozsudku neplyne přímý nárok na přiznání úroku, jelikož došlo k zásadní změně právního stavu v důsledku pozdějšího názoru Nejvyššího správního soudu.

[25] Nepřezkoumatelnost pak v projednávané věci nezpůsobuje ani to, že se městský soud nezabýval otázkou, zda by namísto zastavení řízení nebylo vhodnější žádost meritorně posoudit a zamítnout. Městský soud uvedl, že stěžovatelka tuto vadu nenamítala a zrušení napadeného rozhodnutí navíc stejně nemůže vést k přiznání úroku z úroku (viz bod 151 napadeného rozsudku). Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že tuto vadu namítala, a to v bodě 9 žaloby. V něm je uvedeno, že se městský soud v rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 nevyjádřil k přiznání úroku za období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013, a proto je v této části rozhodnutí správce daně stále účinné, a měly o něm meritorně rozhodnout daňové orgány. Podle Nejvyššího správního soudu však tato žalobní námitka míjí s otázkou, kterou v bodě 151 napadeného rozsudku předestřel městský soud. Stěžovatelka konzistentně tvrdí, že zrušení rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53 Nejvyšším správním soudem a nový rozsudek č. j. 6 A 221/2013-100 nemají vliv na (primární) úrok za období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013. Městský soud s tím pak nesouhlasí a dochází k závěru, že v důsledku právní moci rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 pozbylo původní rozhodnutí právních účinků i ve vztahu k období od 26. 6. 2013 do 19. 8. 2013 (viz body 125 a 146 napadeného rozsudku). Spor o význam rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 nelze ztotožnit s případnou námitkou, že by namísto rozhodnutí o zastavení řízení mělo být vydáno (zamítavé) meritorní rozhodnutí o úroku z úroku.

III.2 Právní účinky rozhodnutí o původním úroku

[26] Stěžovatelka tvrdí, že rozsudek městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53 neuložil správci daně vydat žádné rozhodnutí, ale jen zaevidovat úrok na její osobní daňový účet. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 tedy podle ní nemá způsobilost přivodit neúčinnost rozhodnutí o úroku. Městský soud podle ní chybně rozšířil § 124a daňového řádu i na zásahové žaloby. Tato argumentace je však nedůvodná.

[27] Z § 124a daňového řádu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (tedy účinném do 30. 6. 2025) vyplývá, že pokud v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví dojde *ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu*. Toto pravidlo má za účel řešit střet staršího právního názoru krajského soudu a novějšího právního názoru Nejvyššího správního soudu.

Cílem je tak částečná restituce do stavu před okamžikem, kdy se nesprávný právní názor krajského soudu projevil tím, že podle něho správce daně postupoval vydáním rozhodnutí založeného na tomto právním názoru (rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, bod 37).

[28] Ze samotného textu § 124a daňového řádu, který hovoří o „novém“ rozhodnutí, by bylo možno dovozovat, že se dané ustanovení týká pouze rozhodování krajského soudu na základě žaloby proti („starému“) rozhodnutí. Takový výklad by se však podle Nejvyššího správního soudu míjel s účelem daného ustanovení. Důvodová zpráva hovoří o případech, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí správce daně na základě podané žaloby ve správním soudnictví. Věc je pak ve smyslu § 78 s. ř. s. vrácena k dalšímu řízení, ve kterém je správce daně vázán právním názorem soudu. I kdyby pak podal kasační stížnost, má povinnost konat, a tedy vydat nové rozhodnutí. Podle důvodové zprávy je cílem zákona v takových případech eliminovat spornou otázku, *„jakou validitu toto rozhodnutí má a jakým způsobem je nutné jej zlikvidovat“*.

[29] Podle Nejvyššího správního soudu je pak tento cíl relevantní nejen v případě, kdy existuje „staré“ rozhodnutí (vůči kterému by směřovala žaloba), ale i v případě, kdy kromě rozhodnutí vydaného na základě rozsudku krajského soudu jiné neexistuje. To může platit právě i v případě, kdy správce daně vydal rozhodnutí na základě (překonaného) právního názoru vysloveného v rozsudku, kterým krajský soud rozhodl o zásahové žalobě. Vlivem daného ustanovení pak odpadne nutnost se vypořádat s rozhodnutím, které bylo vydáno na základě zrušeného rozsudku krajského soudu (byť jím bylo rozhodováno o zásahové žalobě). Důvodová zpráva sice poukazuje na typické situace, ve kterých se dané ustanovení bude používat, ale to neznamená, že by nemohlo být využito i pro situace jiné. Je třeba se ptát po objektivním účelu zákona, který ne nutně bývá vyjádřený jeho navrhovatelem v důvodové zprávě (aktuálně viz např. usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 5. 2025, sp. zn. I. ÚS 557/25, bod 16). Nutno také (i s ohledem na argumentaci stěžovatelky) dodat, že důvodová zpráva se nestaví výslovně proti využití tohoto ustanovení pro jiné žalobní typy. Totéž se pak týká komentářové literatury, která sice popisuje dřívější problémy s „obživlými“ starými rozhodnutími (které byly v kolizi s novými), ale dané ustanovení neomezuje výslovně pouze na rozhodování krajských soudů o žalobách proti rozhodnutí (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 124a [Neúčinnost rozhodnutí po soudním přezkumu]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 596-599.; MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. § 124a. In: MATYÁŠOVÁ, Lenka a GROSSOVÁ, Marie Emilie. Daňový řád. Komentář. Praha: Nakladatelství Leges, 2015.; ROZEHNAL, Tomáš. § 124a [Neúčinnost rozhodnutí, kterým byl navrhovatel v původním řízení uspokojen]. In: ROZEHNAL, Tomáš. Daňový řád: Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2024).

[30] Nelze také přehlédnout, že § 124a daňového řádu je zařazen do obecné části zákona, zatímco zvláštní část upravující jednotlivá řízení při správě daní začíná až následně. Toto zařazení tedy nasvědčuje tomu, že se dané pravidlo nevztahuje pouze k některému typu řízení či kategorii rozhodnutí správce daně, nýbrž může být obecněji aplikovatelné v širším okruhu situací, které mohou při správě daní nastat. Ani z hlediska systematiky zákona tedy není důvod vykládat toto ustanovení úžeji tak, že by dopadalo pouze na případy rozhodování krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí. Nejvyšší správní soud navíc

neshledal rozumný důvod k takovému rozlišení. Účel, kvůli kterému má rozhodnutí správce daně pozbýt účinnosti, se totiž nemění podle toho, na základě jakého žalobního typu k jeho vydání došlo. Ve všech případech totiž odpadne otázka, *„jakou validitu toto rozhodnutí má a jakým způsobem je nutné jej zlikvidovat“* (slovy shora již citované důvodové zprávy).

[31] Ustanovení § 124a daňového řádu proto dopadá i na situaci nastalou v nynější věci, kdy se nesprávný právní názor krajského soudu projeví tím, že podle něj správce daně postupuje a vydá rozhodnutí. Právě touto optikou je nutno vykládat pojmy *„na jehož základě“* a *„nové rozhodnutí“*. Není tak rozhodné, o jaký žalobní typ se jednalo ani jak konkrétně zněl výrok zrušeného rozsudku krajského (městského) soudu; klíčové je, že rozsudek obsahoval (nesprávný) právní názor, který vzal správce daně v potaz při svém rozhodování. Městský soud tak zmíněné ustanovení vyložil správně a jeho výklad není změnou práva (jak tvrdí stěžovatelka), nýbrž přípustným výsledkem interpretace daného ustanovení.

[32] V projednávané věci městský soud rozsudkem č. j. 6 A 221/2013-53 (na základě zásahové žaloby) uložil správci daně povinnost zaevidovat na osobní daňový účet stěžovatelky úrok z neoprávněného jednání správce daně. V důsledku toho pak správce daně vydal rozhodnutí č. j. 7438434/16/2001-52525-108460, kterým přiznal úrok ve výši 360 781 Kč. Učinil tak v návaznosti na právní názor městského soudu. V samotném výroku daného rozhodnutí je uvedeno, že správce daně přiznává úrok *„na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 09. 2016 č.j. 6 A 221/2013“*. V odůvodnění je pak uvedeno, že „[s]*právce daně na základě tohoto rozsudku rozhodl o zaevidování úroku z neoprávněného jednání správce daně*“. Specifikoval, že tento úrok byl přiznán z částky nadměrného odpočtu (2 023 339 Kč) za období od 1. 4. 2012 do 25. 6. 2013 ve výši 359 381 Kč a z částky uhrazené daňové povinnosti (9 375 Kč) za období od 2. 8. 2012 do 19. 8. 2013 ve výši 1 400 Kč.

[33] Rozsudek městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53 byl zrušen rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33. V něm Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že může nastat situace, v níž daňový subjekt v důsledku nesplnění povinnosti tvrdit a dokázat neunese v prvním stupni své důkazní břemeno, a proto správce daně v souladu se zákonem vydá rozhodnutí v jeho neprospěch. V dalším řízení se měl městský soud zabývat tím, z jakého důvodu byl platební výměr změněn, respektive zda se tak stalo z důvodu jeho nezákonnosti. Podle názoru městského soudu vysloveného v rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 pak ke změně prvostupňového rozhodnutí nedošlo proto, že by bylo vydáno v rozporu se zákonem, nýbrž proto, že stěžovatelka unesla důkazní břemeno až v odvolacím řízení. Nejednalo se tedy o neoprávněné jednání správce daně, za které by stěžovatelce náležel úrok. Původní názor městského soudu vyslovený v rozsudku č. j. 6 A 221/2013-53 tak byl přímo zpochybněn Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016-33, jehož názorem byl městský soud vázaný při vydání rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 (kterým byla žaloba zamítnuta). Jelikož pak rozhodnutí správce daně č. j. 7438434/16/2001-52525-108460 bylo vydáno na základě původního (nesprávného) názoru městského soudu, vztahuje se zde na něj § 124a daňového řádu a nabytím právní moci rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013-100 pozbylo veškerých právních účinků. Není tedy nutno iniciovat přezkumné řízení a případně „odklidit“ rozhodnutí o úroku, jak tvrdí stěžovatelka. K pozbytí účinků daného rozhodnutí došlo již ze zákona. Důvodná pak v této souvislosti není ani argumentace zásadou presumpce správnosti správních aktů. Tato zásada nebyla

porušena, jelikož k zániku právních účinků rozhodnutí správce daně došlo zákonem předvídanou formou.

III.3 Období přesahující rozsudek o původním úroku

[34] Stěžovatelka také tvrdí, že se městský soud ve zrušeném rozsudku č. j. 6 A 221/2013-53 zabýval úrokem pouze do 25. 6. 2013, zatímco správce daně v následném rozhodnutí č. j. 7438434/16/2001-52525-108460 pokryl dobu až do 19. 8. 2013. I pokud by tedy rozhodnutí správce daně pozbylo účinků v důsledku rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100, účinky ve vztahu k období do 19. 8. 2013 stále trvají. Ani tato argumentace však není důvodná.

[35] Je pravda, že městský soud ve výroku rozsudku č. j. 6 A 221/2013-53 výslovně uvedl období od 1. 4. 2012 do 25. 6. 2013. Šlo však o situaci, kdy správce daně vyměřil daňovou povinnost ve výši 9 375 Kč, kterou pak žalovaný v rámci odvolacího řízení změnil na částku nadměrného odpočtu ve výši 2 023 339 Kč. Rozsudek č. j. 6 A 221/2013-53 se tak zabýval tím, zda vyměření daňové povinnosti namísto přiznání nadměrného odpočtu zakládá povinnost žalovaného poskytnout úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[36] Byť se městský soud zabýval detailněji především otázkou úroku z nadměrného odpočtu, implicitně je zde přítomna i otázka daňové povinnosti, kterou správce daně vyměřil namísto uznání daňového odpočtu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu (současná právní úprava v daném ustanovení upravuje „úrok z nesprávně stanovené daně“) se totiž netýká pouze nadměrného odpočtu, nýbrž i jiné částky, která byla uhrazena na základě původního rozhodnutí správce daně.

[37] Z uvedeného rozsudku městského soudu pak není patrné, že by neoprávněné jednání správce daně chtěl zúžit pouze na samotnou částku nadměrného odpočtu, bez částky vratitelného přeplatku. Městský soud v reprodukční části rozsudku citoval žalobní návrh stěžovatelky, která se domáhala předepsání úroku z neoprávněného jednání za období od 1. 4. 2012 do 25. 6. 2013. Uvedl, že se odkázala na přípis žalovaného ze dne 24. 9. 2013, č. j. 23866/13/5000-14301-708995, kde je na straně 2 uvedeno, že „*nadměrný odpočet byl vrácen dne 26. 6. 2013*“, a to z částky 2 032 714 Kč, což je součet původně vyměřené daně ve výši vlastní daňové povinnosti 9 375 Kč a následně uznaného nadměrného odpočtu ve výši 2 023 339 Kč.

[38] Městský soud pak jiné datum v rámci rozsudku neuvádí, a patrně tedy vycházel z toho, že 26. 6. 2013 byla stěžovatelce vrácena souhrnná částka 2 032 714 Kč, tedy že se datum vrácení nadměrného odpočtu shoduje s datem vrácení původně vyměřené daně. Žalovaný však zjistil odlišné datum a v rozhodnutí č. j. 7438434/16/2001-52525-108460 uvedl, že částku 9 375 Kč vrátil stěžovatelce až 19. 8. 2013. V souladu s § 254 daňového řádu tak považoval za konec období pro úrok z původně stanovené částky daně až 19. 8. 2013, nikoliv 25. 6. 2013. To ale nezpochybňuje právní závěry rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013 - 53. Jak již bylo řečeno, správce daně se jak ve výroku, tak v samotném odůvodnění rozhodnutí č. j. 7438434/16/2001-52525-108460 odkázal na to, že rozhodnutí vydává na základě rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53. Lze tak mít za to, že nebýt zmíněného

rozsudku městského soudu, správce daně by úrok nepřiznal, a to za žádné období (ani z částky 2 023 339 Kč, ani 9 375 Kč).

[39] Závěr ohledně úroku z částky 9 375 Kč tak vychází ze stejného právního názoru jako závěr o úroku z částky 2 023 339 Kč. Tento právní názor však byl v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu překonán. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovatelce v tom, že by se případná neúčinnost v důsledku § 124a daňového řádu vztahovala pouze na období do 25. 6. 2013, a nikoliv už na období do 19. 8. 2013. Žalovaný tak o tomto časovém období nemusel samostatně rozhodovat a postupem městského soudu nebyla porušena ani subsidiární povaha správního soudnictví, jak tvrdí stěžovatelka. Rozhodnutí o výši úroku pozbylo právních účinků jako celek. Městský soud tedy nepochybil, pokud zaujal názor, že po překonání původního právního názoru Nejvyšším správním soudem nemohl úrok vzniknout za žádné období.

III.4 Závaznost rozsudku o sekundárním úroku

[40] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále poukazuje na rozsudek městského soudu č. j. 11 Af 30/2017-31, který se týkal úroku z částky 360 781 Kč (tedy z částky původního úroku). Ten dospěl k závěru, že danou částku lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku, a i za ni tak má stěžovatelce náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zároveň podle městského soudu žalovaný v daném řízení pochybil tím, že nedal stěžovatelce možnost se vyjádřit ke změněné právní argumentaci (podřazení pod § 254 daňového řádu namísto § 155 odst. 5 daňového řádu). Městský soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, které pak vyústilo v napadené rozhodnutí v nyní projednávané věci. Stěžovatelka tvrdí, že tím byla porušena incidenční závaznost rozsudku. Ani tato námitka však není důvodná.

[41] Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je v dalším řízení správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl, že tato vázanost brání správnímu orgánu změnit posouzení určité otázky, vůči níž krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku právní názor. Z tohoto obecného pravidla však platí výjimky. Mezi ně patří případy, kdy nastane změna skutkového či právního stavu (např. rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003-56, č. 352/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002-25, č. 442/2005 Sb. NSS; srov. též rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008-67, č. 1744/2009 Sb. NSS, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, č. 3321/2016 Sb. NSS, bod 47). Další obdobná výjimka je pak dána za situace, kdy byl právní názor krajského soudu v mezidobí (ke dni nového rozhodování správního orgánu) překonán judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Azs 31/2016-36, bod 18, nebo ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015-34, bod 23).

[42] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s městským soudem v tom, že před rozhodnutím žalovaného nastala v dané věci změna okolností, k níž měl žalovaný přes závěry plynoucí z označeného rozsudku přihlédnout, přičemž na takovou situaci dopadá shora citovaná judikatura týkající se výjimek z vázanosti právním názorem. Původní rozhodnutí žalovaného o sekundárním úroku (č. j. 25993/17/5100-41458-710158) bylo vydáno 8. 6. 2017. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu a městský soud jej

rozsudkem ze dne 26. 6. 2018, č. j. 11 Af 30/2017-31, zrušil. Tento rozsudek (v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.) vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování odvolacího správního orgánu. Ke změně právního stavu pak došlo až následně. Nejvyšší správní soud sice nejprve rozsudkem ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, zpochybnil právní názor z rozsudku městského soudu č. j. 6 A 221/2013-53, ale až nabytím právní moci rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100, tedy dne 23. 10. 2017, pozbylo rozhodnutí o (primárním) úroku právních účinků. Právě nabytím právní moci rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 (byť vycházel z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33) tak bylo postaveno najisto, že stěžovatelka nemá nárok na úrok. Okamžik právní moci rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100 pak nastal až po vydání rozhodnutí žalovaného č. j. 25993/17/5100-41458-710158. To, že městský soud v rozsudku č. j. 11 Af 30/2017-31 nepřihlížel k právním účinkům rozsudku č. j. 6 A 221/2013-100, tedy ještě nijak nezakládá nárok na úrok z úroku, kterého se stěžovatelka domáhá. Ani v tomto bodě se tedy stěžovatelce závěry nyní napadeného rozsudku zpochybnit nepodařilo.

III.5 Námitka procesního pochybení v odvolacím řízení

[43] Podle stěžovatelky žalovaný pochybil i tím, že jí neumožnil se před vydáním rozhodnutí vyjádřit. Rozporuje tak bod 138 napadeného rozsudku, podle kterého je napadené rozhodnutí procesní, nikoliv meritorní povahy, a postupem žalovaného nebylo zasaženo do procesních práv stěžovatelky. Podle stěžovatelky se i tak jedná o rozhodnutí ve věci samé, a tedy musí být dodržen procesní standard podle § 115 odst. 2 daňového řádu, jinak je rozhodnutí překvapivé.

[44] Z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá povinnost odvolacího orgánu, aby za určitých okolností umožnil odvolateli se ještě před vydáním rozhodnutí vyjádřit, případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Tuto povinnost má odvolací orgán (žalovaný) podle textu daného ustanovení ve dvou případech. Prvním z nich je situace, kdy v rámci odvolacího řízení provádí dokazování. Druhou je pak situace, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[45] Čistě z jazykového výkladu by bylo možné dovodit, že rozhodnutí v neprospěch odvolatele ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu se týká situací, kdy žalovaný hodlá rozhodnout ještě přísněji, než rozhodl prvoinstanční orgán (typicky v případě, kdy odvolací orgán například doměří vyšší daň než prvostupňový). Judikatura Nejvyššího správního soudu však dovodila, že jazykový výklad musí v tomto případě ustoupit teleologickému. Účelem daného ustanovení je, aby odvolací orgán předešel vzniku překvapivého rozhodnutí, které bude pro odvolatele nepříznivé, a poskytl mu tak ještě prostor k tomu, aby na nové právní závěry zareagoval a pokusil se je vyvrátit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2025, č. j. 7 Afs 80/2024-72, bod 23). Za rozhodnutí v neprospěch odvolatele je tak nutno považovat kupříkladu také rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, bod 33).

[46] S ohledem na výše uvedené tak lze v nyní projednávané věci za nepříznivé rozhodnutí považovat také rozhodnutí o zastavení řízení (a v tomto smyslu tak je namístě dílčím způsobem korigovat závěry městského soudu plynoucí ze shora označeného bodu

napadeného rozsudku). Žalovaný před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nedal stěžovatelce prostor se ke změněnému právnímu názoru vyjádřit. Jak již ovšem bylo výše uvedeno, účelem § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu je především zamezení překvapivosti rozhodnutí. V tomto ohledu je pak podstatné, že rozsudek č. j. 6 A 221/2013-100, jehož právní mocí pozbylo účinnosti rozhodnutí o úroku, byl zjevně stěžovatelce známý, neboť sama byla účastnicí soudního řízení v dané věci. Právní názor vyslovený v napadeném rozhodnutí opírající se o uvedený rozsudek tak pro ni nemohl být překvapivý. Lze proto uzavřít, že postup žalovaného v dané věci tedy nepředstavuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, pro které by mělo dojít ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žádná z kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[48] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. března 2026

Milan Podhrázký
předseda senátu