



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **Veletrhy Brno, a. s.**
sídlem Výstaviště 406/1, 603 00 Brno-Pisárky
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, a to k rukám jeho advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a stručné shrnutí skutkového stavu

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 22. 1. 2016, č. j. 4170708/15/3001-51522-711830, kterým Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, nepřiznal žalobci úrok z vratitelného přeplatku na dani z příjmů právnických osob.
2. K věci je nutno v první řadě uvést, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu Brno I se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“, „odvolací orgán“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.
3. Pokud jde o podstatu věci samé, dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 46 408 830 Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, předmětný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč. Obě tato rozhodnutí však s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109 (právní moci rozsudek nabyt dne 11. 7. 2011).
4. Správce daně následně dne 26. 10. 2011 vydal následující tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu:
 - sdělení č. j. 350138/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 9 823 618,32 Kč,
 - sdělení č. j. 352120/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2 726 288,59 Kč, a
 - sdělení č. j. 352590/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145 593,24 Kč.

Následujícího dne byly uvedené částky předepsány na osobní daňový účet žalobce. Dne 1. 11. 2011 byla celková částka 12 695 500 Kč poukázána na bankovní účet žalobce.
5. Žalobce posléze shledal, že úrok mu nebyl přiznán v plné výši, protože dne 19. 12. 2012 podal *Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*. Proti způsobu vyřízení této žádosti se žalobce bránil u správních soudů. Soudní řízení bylo ukončeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS. Již před tímto rozsudkem, dne 31. 3. 2015, žalobce podal správci daně „*Žádost o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně z prominutého penále*“.
6. Dne 14. 1. 2013 pak žalobce podal *Žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 daňového řádu*. Na základě této žádosti správce daně dne 22. 3. 2013 vydal tři rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011:

- pod č. j. 580355/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 388 933 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 350138/11/288914710613 (neoprávněně stanovená daň),
 - pod č. j. 580398/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 107 902 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 352120/11/288914710613 (neoprávněně stanovené daňové penále), a
 - pod č. j. 580392/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 5 757 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 352590/11/288914710613 (neoprávněně stanovený úrok z odložené částky).
7. Dne 30. 9. 2015 vydal správce daně *Sdělení ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně* č. j. 3547736/15/3001-51522-711830, jímž žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z dodatečně doměřené daně, z penále a z úroku z odložené částky v celkové výši 20 214 216 Kč s tím, že žalobci bude doplacena zbývajících částka 7 518 716 Kč. Tato byla připsána žalobci dne 8. 10. 2015.
 8. Dne 26. 10. 2015 správce daně obdržel podání žalobce označené jako *Žádost daňového subjektu o předepsání úroku z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu*. Dne 22. 1. 2016 o této žádosti správce daně rozhodl pod č. j. 4170708/15/3001-51522-711830 tak, že žalobci požadovaný úrok nenáleží. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal.
 9. *Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681*, odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. V odůvodnění konstatoval, že po zrušení dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 rozsudkem krajského soudu žalobci v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce byl sděleními ze dne 26. 10. 2011 zpraven o vypočtených částkách úroku z neoprávněného jednání správce daně (12 695 500 Kč), a tento mu byl následně poukázán. Výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně byl proveden dle tehdejší správní praxe podle § 254 daňového řádu, při výpočtu úroku se však správce daně řídil původním dnem splatnosti daně.
 10. Při absenci přechodného ustanovení ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně v daňovém řádu správce daně vycházel ze zásady analogie zákona a na zákonem neřešenou skutkovou podstatu aplikoval ustanovení zákona upravující podstatu obdobnou. Pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně tak bylo užito úroku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky (dále též „ČNB“) platné první den kalendářního čtvrtletí, neboť v daném případě nastala původní splatnost daně před datem 1. 1. 2007.
 11. V následném sdělení ze dne 30. 9. 2015, jímž došlo ke zvýšení přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně na celkovou částku 20 214 216 Kč, správce daně zohlednil změnu ve správní praxi při aplikaci § 254 daňového řádu, jakož i požadavek žalobce. Jelikož se počátek úročení odvíjí od okamžiku splatnosti daně, resp. úhrady daně v případě, že byla daň uhrazena později, a úrok vzniká každý den po dobu držení finančních prostředků daňového subjektu správcem daně, bylo třeba ve výpočtu úroku zohlednit skutečnost, že během držení finančních prostředků žalobce správcem daně došlo ke změně úrokové sazby přijetím nové právní úpravy. V daném případě se tedy uplatnila sazba úroku z uhrazené částky na základě neoprávněného jednání správce daně ve výši stanovené v § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, s ohledem na přechodná ustanovení (čl. VI bod 5) zákona č. 230/2006 Sb., tj. ve výši 140 % diskontní

úrokové sazby ČNB platné pro první den kalendářního čtvrtletí, až do 31. 12. 2010. Od 1. 1. 2011 pak byl aplikován § 254 odst. 1 daňového řádu a žalobci byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí až do dne vrácení částky uhrazené na základě zrušeného rozhodnutí.

12. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu, tj. vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně, směřuje pouze na situaci, kdy vratitelný přeplatek vznikne v přímé souvislosti se zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a to ve vazbě na vrácení částky daně uhrazené daňovým subjektem na základě zrušeného rozhodnutí správce daně. Takto bylo postupováno v případě částek daně, penále i úroku z odložené částky. Uvedené ustanovení se však nevztahuje na vratitelný přeplatek, který může vzniknout v souvislosti s tím, že správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 daňového řádu.
13. Protože § 254 daňového řádu neupravuje lhůtu a způsob vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v souvislosti s předepsáním úroku podle § 254 odst. 3 daňového řádu, postupuje se při jeho vrácení podle § 155 odst. 2 daňového řádu. S takto vzniklým vratitelným přeplatkem může daňový subjekt disponovat a správce daně, požádá-li o to daňový subjekt, s ním nakládá v souladu s § 154 a § 155 daňového řádu. Pro vrácení tohoto přeplatku tudíž musí daňový subjekt vyjavit svou vůli a o přeplatek si zažádat. To se však v daném případě nestalo. Žalobce sice požadoval předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet, vrácení částky na bankovní účet však nepožadoval. K vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně opožděně tak nedošlo.
14. Předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet žalobce vznikl přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu, částka 12 695 500 Kč představující část tohoto úroku byla předepsána na osobní daňový účet dne 27. 10. 2011 a vrácena dne 1. 11. 2011. Proti tomuto postupu správce daně žalobce nepodal námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Zbývající část tohoto úroku ve výši 7 518 716 Kč pak byla předepsána na osobní daňový účet žalobce dne 30. 9. 2015 a vrácena dne 8. 10. 2015. Uvedené částky přitom správce daně vrátil, aniž by žalobce podal žádost o vrácení přeplatku. Správce daně tedy vůči žalobci postupoval vstřícnějším způsobem, než mu ukládá zákon.
15. Vratitelný přeplatek ve výši 7 518 716 Kč nebyl vrácen po lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu, která činí 30 dnů ode dne doručení žádosti o jeho vrácení, ani po lhůtě stanovené zákonem, a proto úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nemohl vzniknout.
16. Žalobcova žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně podaná až dne 19. 12. 2012, tedy více než rok po předepsání části tohoto úroku ve výši 12 695 500 Kč na jeho osobní daňový účet, byla po proběhnuvším soudním přezkumu vyřízena sdělením ze dne 30. 9. 2015 o celkové výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.
17. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu upravuje zvláštní pravidlo zacházení s přeplatkem a tvoří tak *lex specialis* k obecnému ustanovení o přeplatku v § 154 a § 155 daňového řádu a nevztahuje se na vratitelný přeplatek, který může vzniknout v souvislosti s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 daňového řádu na osobní daňový účet daňového subjektu.

18. K odvolací námitce ohledně případných argumentů správce daně stran srovnávání úpravy úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu a úroku podle § 254 daňového řádu ve vztahu k nemožnosti dalšího úročení úroku z prodlení žalovaný odkázal na zásadu analogie zákona, podle níž se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou aplikuje ustanovení zákona upravující obdobnou podstatu. K žalobcově námitce ohledně argumentace ve věci zákazu anatocismu pak žalovaný uvedl, že tato nebyla správcem daně užita, a dále že soukromoprávní a daňovou úpravu úročení splatných pohledávek nelze bez dalšího považovat za identickou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

19. Proti poslední zmiňovanému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil včas podanou žalobou. Po nutné rekapitulaci hlavních skutkových okolností žalobce uvedl, že v dané věci měla být část úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 518 716 Kč vrácena na osobní daňový
20. potvrdil i žalovaný, žalobce nesouhlasí, neboť vychází z extenzivní a nezákonné interpretace § 154, § 155 a § 254 odst. 4 daňového řádu a nezohledňuje celkovou systematiku daňového řádu, smysl a účel úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z vratitelného přeplatku, ani ekonomickou podstatu sankcí v podobě úroků vzniklých z důvodu pochybení správce daně.
21. Správní orgán postavil své napadené rozhodnutí na tom, že (i) na vratitelný přeplatek vzniknuvší z důvodu nevrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně se neaplikuje § 254 odst. 3 daňového řádu, a že (ii) z úroku dle § 254 daňového řádu sice vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 a násl. daňového řádu vzniknout může, avšak případný úrok z tohoto vratitelného přeplatku může být přiznán až tehdy, požádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, což se však dle tvrzení správního orgánu údajně nestalo.
22. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je upraven v § 254 odst. 1 daňového řádu a představuje obdobně jako úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu ekonomickou náhradu peněžních prostředků, které musí daňové subjekty z důvodu pochybení správce daně získávat z jiných zdrojů. V projednávané věci byly všechny podmínky pro jeho vznik splněny. Předmětem sporu je skutečnost, že správce daně byl dle § 254 odst. 3 daňového řádu povinen předepsat úrok v celé výši do 15 dní ode dne účinnosti zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně, tj. do 26. 7. 2011, avšak správce daně určitou část úroku předepsal až dne 8. 10. 2015. Tak navíc učinil až na základě procesní aktivity žalobce rezultující v soudní přezkum. Z důvodu jeho nezákonného jednání (nečinnosti) tak vznikl časový nesoulad mezi okamžikem, kdy měl být úrok předepsán na osobní daňový účet žalobce, a kdy předepsán skutečně byl. Na tento časový nesoulad dopadá § 254 odst. 3 a 4, resp. § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně byl povinen předepsat na osobní daňový účet žalobce celou výši zákonem stanoveného úroku z neoprávněného jednání správce daně do 15 dnů ode dne účinnosti zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně, čímž vznikl při splnění zákonných podmínek přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu. Následně se tento přeplatek stal vratitelným přeplatkem dle § 154 odst. 2 a § 155 daňového řádu. Správce daně byl poté povinen vrátit tento vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené zákonem, a to konkrétně ve lhůtě vymezené v § 254 odst. 4 daňového řádu. Žalobce navíc v předmětné věci požádal o vratitelný přeplatek vzniklý z úroku dle § 254 daňového řádu žádostí ze dne 19. 12. 2012, resp. o úrok z vratitelného přeplatku žádostí ze dne 14. 1. 2013. Správce daně

ovšem dikci zákona ani obsah žádostí žalobce nerespektoval. Vratitelný přeplatek vzniklý z části úroku ve výši 7 518 716 Kč žalobci vrátil po lhůtě stanovené § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, protože žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku. Správní orgány bez jakékoliv opory v daňovém řádu či jiném právním předpise toliko deklarují, že § 254 odst. 4 daňového řádu se nevztahuje na vratitelný přeplatek, který může vzniknout daňovému subjektu v souvislosti s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na jeho osobní daňový účet.

23. V kontextu nečinnosti správce daně při předepsání úroku dle § 254 je zarážející vyjádření správce daně, že podmínkou pro kladné rozhodnutí dle § 155 odst. 5 daňového řádu je již existence vratitelného přeplatku, tzn. že již bylo o konkrétní částce vratitelného přeplatku rozhodnuto a tato částka musí být evidována na osobním účtu jako vratitelný přeplatek, k čemuž žalovaný dodal, že správce daně postupoval vůči žalobci vstřícnějším způsobem, než mu ukládá zákon. Správní orgány tak tvrdí, že vydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku je podmíněno tím, zda je na osobním daňovém účtu reálně evidován vratitelný přeplatek, avšak zcela opomíjí zásadní skutečnost, že důvodem, pro nějž na osobním daňovém účtu žalobce žádný vratitelný přeplatek ve vzniklý na základě úroku dle § 254 daňového řádu (ve výši 7 518 716 Kč) evidován nebyl, spočíval výlučně ve čtyřleté nečinnosti správce daně při jeho předepisování. Odpovědnost za nezákonné jednání (nečinnost) tak správní orgány přenáší na žalobce. Přitom není pochyb o tom, že i úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje při splnění zákonných podmínek vratitelný přeplatek. Skutečnost, že úrok vzniklý v důsledku pochybení správce daně představuje vratitelný přeplatek, zcela jednoznačně deklaruje i § 254a odst. 4 daňového řádu. Není tak pochyb, že i v důsledku vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně může vzniknout vratitelný přeplatek, který je tvořen právě předepsaným úrokem dle § 254 či § 254a daňového řádu, jak plyne i z legální definice pojmu přeplatek podle § 154 odst. 1 daňového řádu.
24. Žalovaný v souvislosti s existencí úroku dle § 254 daňového řádu jakožto vratitelného přeplatku tvrdil, že § 254 odst. 4 daňového řádu se vztahuje jen na situace, kdy vratitelný přeplatek vznikne v přímé souvislosti se zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku nevrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně takovým přeplatkem není. Je nepřijatelné, aby si správní orgány fakticky doplňovaly zákon dle svého uvážení, neboť § 254 odst. 4 daňového řádu v žádném případě nepoužívá pojem „*přímá souvislost*“. Nemůže být sporu o tom, že úrok z neoprávněného jednání správce daně zcela jednoznačně souvisí se zrušením rozhodnutí o stanovení daně, v případě žalobce se zrušením dodatečných platebních výměrů rozsudkem krajského soudu. Příčinná souvislost mezi tímto zrušujícím rozsudkem a vznikem úroku z neoprávněného jednání správce je tak zcela nesporná.
25. Žalovaný svůj závěr o neaplikovatelnosti § 254 odst. 4 daňového řádu na vratitelný přeplatek vzniklý na základě úroku z neoprávněného jednání správce daně odůvodnil toliko obecným tvrzením a selektivní citací rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2014, sp. zn. 62 Af 46/2013. Takové odůvodnění je však nepřezkoumatelné.
26. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně nepoužil argumentaci žalobce ohledně zákazu anatocismu (úročení úroků), avšak ve věci je odkazováno na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 62 Af 46/2013, který z tohoto zákazu vycházel a následně aplikoval úpravu úroku z prodlení na úrok z neoprávněného jednání správce daně, přestože právní úprava obou forem úroků se liší. Toto rozhodnutí Krajského soudu v Brně se však jednak nikterak

nevyporádává s právní úpravou úroku z prodlení (§ 252 a násl. daňového řádu), jednak jeho argumentace ve vztahu k zákazu úročení úroků není přesvědčivá, přičemž i s ohledem na rekodifikaci soukromého práva jsou závěry soudu již nepoužitelné.

27. Pokud by správní orgány chtěly porovnávat právní úpravu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu s úrokem dle § 254 daňového řádu, a to ve vztahu k nemožnosti dalšího úročení úroku, nutno připomenout odlišnou dikci zákona a ekonomické konsekvence spojené s (ne)předepsáním úroku dle § 254 daňového řádu v zákonem stanovené lhůtě. Podle § 253 odst. 3 daňového řádu u nedoplatek na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká. Úrok dle § 254 daňového řádu žádné takové omezení neobsahuje, naopak. Správní orgán ovšem vůbec tato pravidla nerespektuje a bez jakéhokoli ústavního oprávnění „dotváří“ zákonná ustanovení, jak plyne z jeho názoru, že výše sankčního úroku pro správce daně by měla být počítána podle stejného principu jako výše úroku z prodlení pro daňové subjekty. Žalovaný však nevzal v potaz, že zákonodárce úročení úroků výslovně zakázal jen v rámci regulace úroku z prodlení, nikoliv u jiných forem úroků. Nelze proto přijmout ani zcela extenzivní výklad žalovaného, který „vytváří“ nové speciální přechodné ustanovení, tvrdí-li, že s ohledem na zásadu analogie se má právní úprava úroku dle § 254 daňového řádu řídit zákonnými pravidly, které zákonodárce výslovně stanovil toliko pro úrok z prodlení či penále. Zákonodárce totiž projevil zcela jednoznačnou vůli, jaké druhy sankcí se mají řídit dosavadními (předchozími) právními předpisy (s ohledem na den původní splatnosti daně či den uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání), přičemž pro úrok z neoprávněného jednání správce daně žádné takové výslovné speciální pravidlo stanoveno není. Daňový řád přitom pro tyto situace počítá s obecným přechodným ustanovením § 264 odst. 1. Žalovaným zastávaný extenzivní výklad je tak v příkrém rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v usnesení ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. 5 Afs 35/2009, podle něhož musí zákonodárce text zákona formulovat jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, neučiní-li tak, nelze výkladem „dotvářet“ daňové právo v neprospěch jednotlivce.
28. Rozdílná úprava daných úroků nastává v okamžiku, kdy nedojde k jejich uhrazení, resp. předepsání na osobní daňový účet. V případě, kdy daňový subjekt neuhradí úrok z prodlení k okamžiku jeho splatnosti, nastává okamžitá možnost správce daně zahájit daňovou exekuci. V tomto případě tedy neexistuje žádný časový nesoulad mezi splatností úroku a jeho výběrem, resp. délka časového nesouladu je zcela závislá na bezprostřední aktivitě správce daně. Zcela opačná situace je ovšem u úroku z neoprávněného jednání správce daně. Ačkoliv daňovému subjektu vznikne právo na předepsání zákonem stanovené výše úroku z neoprávněného jednání správce daně nejpozději k 15. dni po nabytí účinnosti „zrušujícího“ rozhodnutí, daňový subjekt nemá žádné přímé procesní prostředky k vymození svého práva na celou výši úroku dle § 254 daňového řádu, pokud správce daně zákonem stanovenou výši úroku předepsat odmítá. Daňový subjekt je tak nucen domáhat se svého práva prostřednictvím prostředků ochrany dle daňového řádu, resp. soudní cestou. Taková obrana může být úspěšná až za několik let, přičemž dle názoru správních orgánů daňový subjekt obdrží toliko finanční prostředky představující výši úroku dle § 254 daňového řádu, která by mu náležela, kdyby správce daně úrok předepsal v zákonem stanovené lhůtě. Správní orgány tak nezohledňují, že mezi okamžikem, kdy měl úrok být skutečně předepsán, a okamžikem, kdy předepsán skutečně byl, uplynula doba v trvání několika let. Výkladem správních orgánů by tak úrok dle § 254 daňového řádu v důsledku plynutí času zcela ztratil svůj smysl a účel, kterým je ekonomická náhrada peněžních prostředků, které daňový subjekt musel získat z jiných zdrojů. Správce daně by tak mohl

být ve vztahu k předepisování úroku dle § 254 daňového řádu bez rizika nečinný a čekat na reakci daňového subjektu. Ekonomická hodnota takto opožděně předepsaného úroku by se však plynutím času výrazně snížila, a to pouze z důvodu pochybení správce daně. A právě existence a aplikace úroku z vratitelného přeplatku, jenž je představován výší opožděně předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, má tuto disproporcionalitu odstranit.

29. Pokud by se správní orgány hodlaly bránit účelovým tvrzením, že ještě nedošlo k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet žalobce, pročez nemohlo dojít ke vzniku vratitelného přeplatku a následně úroku z vratitelného přeplatku, nutno upozornit, že stejnou účelovou argumentací by se mohlo dospět k závěru, že ani úrok z prodlení při dodatečném doměření daně nemůže být předepsán a počítán zpětně ode dne původní splatnosti daně, neboť daňový řád to tak přímo taktéž nestanoví. Absurdita právních názorů orgánů finanční správy je tak zřejmá.
30. Případné odkazy na soukromoprávní předpisy v souvislosti se zákazem anatocismu pak nejsou případné, neboť zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, úročení úroků připouští, a s ohledem na změnu právní úpravy daňového procesu ve spojení se soukromoprávními předpisy došlo i ke změně pořadí úhrady daně (plateb). V nyní projednávané věci došlo pouze k vrácení zaplacené daně bez jejího zákonem presumovaného příslušenství ve formě úroku dle § 254 daňového řádu, přičemž při aplikaci soukromoprávních předpisů by se „platba“ správce daně započítala nejdříve na úrok dle § 254 daňového řádu, a až poté na samotnou jistinu (vrácenou daň), což by znamenalo, že by se samotná nevrácená daň nadále úročila. V tomto ohledu je proto iracionální, aby se soukromoprávní a daňová úprava úročení splatných pohledávek státu či daňových subjektů považovala za identickou *en bloc* bez dalšího, neboť zejména rozdíly v ekonomické podstatě jednotlivých zákonem presumovaných forem úroků jsou podstatné. Žalovaný v tomto ohledu postupoval rozporně. Na jedné straně citoval rozsudek Krajského soudu v Brně, který ohledně zákazu anatocismu ztotožnil otázku úročení pro soukromé i daňové právo, na straně druhé pak následně uvedl, že soukromoprávní a daňovou úpravu úročení splatných pohledávek nelze bez dalšího považovat za identickou. Rozhodnutí žalovaného tak je pro svou rozpornost nesrozumitelné.
31. Postupem správních orgánů došlo k porušení principu rovnosti, neboť byl upřednostněn zájem státu před ústavně konformním, systematickým či teleologickým výkladem daňového řádu. Tento postup fakticky vedl i k závažnému zásahu do žalobcova vlastnického práva, správní orgány *de facto* znehodnocují jeho finanční prostředky po právu mu náležející. Hrubý nepoměr mezi právy daňového subjektu a státu nemůže být nikterak odůvodněn zájmem státu na výběru daní, navíc je v příkrém rozporu s právní úpravou úroku dle § 155 odst. 5, resp. § 254 daňového řádu.
32. Žalobce též označil za nepravdivá tvrzení žalovaného ohledně (ne)podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. I kdyby žalobce připustil argumentaci žalovaného ohledně aplikovatelnosti § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu v daném případě, není pravdivým tvrzením, že daňový subjekt nepožádal o vrácení vratitelného přeplatku. Žalovaný v tomto ohledu zcela ignoroval, že k podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku došlo v lednu 2013, o čemž dokonce i sám správce daně vydal rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013, v nichž uvedl, že žalobcovu *Žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu* obdržel dne 14. 1. 2013. Tato žádost se obsahově týkala vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku existence nevrácených, resp. pozdě vrácených úroků z neoprávněného jednání

správce daně. Správce daně byl povinen vrátit úrok z neoprávněného jednání i z částky 7 518 716 Kč již v roce 2011. Je tak zcela nesporné, že úrok z vratitelného přeplatku se má počítat nejméně od uplynutí lhůty 30 dnů počínaje dnem doručení žádosti o vrácení přeplatku, tj. ode dne 14. 2. 2013. V tomto ohledu je pak absurdním tvrzení žalovaného, že správce daně jednal se žalobcem vstřícnějším způsobem, než mu ukládá zákon.

33. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, a případně též jemu předcházející rozhodnutí správce daně, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

34. Ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 10. 2016 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu se dostatečně věnoval na str. 8 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Toto ustanovení se vztahuje pouze na vratitelný přeplatek, který vznikl na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí a s ním souvisejícího příslušenství (úrok z prodlení, penále, úrok z posečkání apod.), tzn. nikoliv přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně. Na případný vratitelný přeplatek vzniklý z titulu předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se vztahuje režim § 155 odst. 2 daňového řádu, neboť § 254 daňového řádu neupravuje lhůtu a způsob vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku podle § 254 odst. 3 daňového řádu. Tento závěr potvrzuje také zákonodárce tím, že v § 254a odst. 4 daňového řádu výslovně upravuje lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z daňového odpočtu. V § 254 daňového řádu shodnou či obdobnou výslovnou úpravu pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně nepoužil.
35. Žalovaný dále konstatoval, že v napadeném rozhodnutí odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2014, sp. zn. 62 Af 46/2013, následně ho však nepopřel. V závěru napadeného rozhodnutí pouze poukázal na skutečnost, že v daném případě nebylo argumentováno zákazem anatocismu, který soud uvedl coby další důvod pro svůj závěr ohledně neaplikovatelnosti § 254 odst. 4 daňového řádu na případ vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně.
36. Žalobcova žádost ze dne 14. 1. 2013 byla formulována jako žádost o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, nikoli jako žádost o vrácení přeplatku. Proti vrácení přeplatku bez žádosti mohl žalobce podat námitku podle § 159 daňového řádu, tak však neučinil. Zásadu rovnosti pak nelze vykládat tak, že možnosti státu a daňového subjektu mají být rovné, nýbrž tak, že je dána procesní rovnost osob zúčastněných na správě daní. Mezi tyto osoby pak nelze zařadit správce daně, neboť tento je při správě daní v nadřazené pozici. Problematikou nečinnosti se žalovaný zabýval na str. 10 a 11 žalobou napadeného rozhodnutí. Námitky žalobce ohledně analogie zákona a rozdílnosti mezi úrokem z neoprávněného jednání správce daně a úrokem z prodlení se vztahují k výpočtu úroku, nikoli ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku, který je předmětem sporu.
37. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

38. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů a na základě skutkového

a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

39. Předmětem sporu je v daném případě soubor otázek týkajících se důsledků situace, kdy Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, jakož i jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Krajský soud tak učinil v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010-95, s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně (krajský soud v závěru rozsudku konkrétně uvedl: „S ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu a na skutečnost, že z něj jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, nezbylo Krajskému soudu v Brně, než rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, která byla vydána nezákonně, zrušit.“).
40. Se situací, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, je teoreticky spojena řada následků. Některé z nich jsou specifikovány i v části čtvrté daňového řádu *Následky porušení povinností při správě daní*, zde pak zejména v § 254 daňového řádu, který zní (soud uvádí text daného ustanovení účinný ke dni vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu; následné drobné novelizace nebyly pro podstatu věci relevantní):

§ 254

Úrok z neoprávněného jednání správce daně

(1) *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.*

(2) *V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.*

(3) *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.*

(4) *Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*

(5) *Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.*

(6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

41. Z marginální rubriky, jakož i (a zejména) ze samotného textu § 254 daňového řádu je zřejmé, že obsahem tohoto ustanovení je v první řadě úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně. Účelem tohoto úroku „*není sankcionovat stát [...] za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí [...] kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou [...]*“ (viz bod [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, č. 3485/2016 Sb. NSS, věc *Statutární město Hradec Králové*; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Při nastoupení podmínek stanovených v § 254 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně z *úřední povinnosti* (srov. např. bod [16] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS, věc *Veletřhy Brno II*, či bod [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, věc *EKO Logistics*) *předepíše* v dané lhůtě úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu.
42. Pro nyní projednávanou věc je ovšem klíčovou interpretace odstavce 4 dotčeného paragrafu, neboť mezi účastníky řízení existuje spor o to, zda se tento odstavec na úrok z neoprávněného jednání správce daně vůbec vztahuje (pozn.: vzhledem ke skutkovým okolnostem nyní projednávané věci soud dále v textu pro lepší srozumitelnost uvádí toliko variantu *zrušení* rozhodnutí, přestože závěry, k nimž dospěl, se samozřejmě týkají i variant *změny* rozhodnutí, *prohlášení* jeho *nicotnosti*, či *neoprávněného vymáhání*). Na tomto místě je v první řadě nutno poukázat na § 154 daňového řádu, v němž je definován pojem přeplatku a vratitelného přeplatku, přičemž nakládání s nimi je dále upraveno i v § 155 daňového řádu. Z hlediska nyní projednávané věci je pak třeba zdůraznit pravidlo zakotvené v § 155 odst. 2 daňového řádu, totiž že správce daně vrací daňovému subjektu vratitelný přeplatek *buď na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon*. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že právní úprava „*počítá s tím, že kde povinnost správce daně vracet finanční prostředky ex officio existuje, je výslovně v zákoně uvedena [...]. Upravuje-li právo pro určité situace různé procesní postupy, není žádný důvod tyto procesní postupy výkladem negovat či za pomoci analogie vyplňovat neexistující mezery v právu*“ (viz bod [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, věc *EKO Logistics*).
43. Pokud jde o § 254 odst. 4 daňového řádu, je nepochybné, že z tohoto odstavce je obecně vyvozována povinnost správce daně *vrátit* daňovému subjektu *bez žádosti* částku uhrazenou na základě rozhodnutí o stanovení daně, bylo-li toto rozhodnutí zrušeno, a to za podmínky, že rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, věc *SG Equipment Finance Czech Republic II*), a dále, že v důsledku tohoto zrušení vznikl vratitelný přeplatek. Jak je však uvedeno shora, mezi stranami je spornou otázka, zda se tento odstavec použije i na samotný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dle názoru žalovaného tomu tak není – text zákona „*v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně*“ interpretuje restriktivně, opisuje jej slovy „*v přímé souvislosti se zrušením rozhodnutí o stanovení daně*“, a trvá na tom, že

vznikne-li po předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně vratitelný přeplatek, může být vrácen toliko na základě žádosti. Naopak žalobce uvádí, že jedním z *důsledků* zrušení rozhodnutí o stanovení daně je nepochybně i vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k dříve uhrazené částce (§ 254 odst. 1 daňového řádu), a jeho předepsáním vzniklý vratitelný přeplatek se má vracet bez žádosti daňového subjektu. Soud se přiklonil k názoru žalobce.

44. Je samozřejmě pochopitelné, že zákonodárce zakotvil povinnost správce daně vracet dřívější úhradu učiněnou na základě posléze zrušeného rozhodnutí o stanovení daně bez žádosti (za podmínky, že se z ní stane vratitelný přeplatek). Jinak by totiž mohl být stát právem obviňován z toho, že si ponechává majetkový prospěch získaný plněním z právního důvodu, který odpadl (srov. § 2991 občanského zákoníku). Pokud by zákonodárce takovou povinnost neupravil zákonem výslovně, uplatnilo by se obecné pravidlo vracení vratitelných přeplatků, tedy daňový subjekt by o takový vratitelný přeplatek musel žádat dle § 155 odst. 2 daňového řádu. V zásadě je přitom věcí zákonodárce, jakou legislativní techniku zvolí k vyjádření právního pravidla, je však nepochybné, že právní úprava by měla být i přes svou obecnost zřetelná a jasná. V daném případě tak mohla být předmětná regulace (ohledně vracení dřívější úhrady bez žádosti) např. součástí § 155 daňového řádu, avšak vzhledem k tomu, že se má jednat o následek porušení povinností při správě daní, vůbec nepostrádá logiku ani její zařazení do části čtvrté daňového řádu (*Následky porušení povinností při správě daní*). Zde by se samozřejmě nabízelo, aby v této části byl danému pravidlu věnován samostatný paragraf, nicméně sám o sobě nelze považovat za závadný ani stav, kdy je dané pravidlo začleněno do širšího ustanovení upravujícího související problematiku (ostatně předchozí předpis, zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, upravoval v zásadě celou oblast nakládání s přeplatky v jediném ustanovení – § 64, a tzv. zaviněný přeplatek, jeho vracení, jakož i úrok ze zaviněného přeplatku pak v jeho jediném odstavci 6).
45. Ovšem zvolil-li zákonodárce posledně vymezenou možnost vyjádření daného pravidla, nelze pominout jednak samotné systematické zařazení daného normativního pravidla do § 254 daňového řádu, jednak jeho umístění coby odstavce v rámci předmětného paragrafu. V uvedených ohledech je přitom poněkud sporným již označení marginální rubriky daného paragrafu (*Úrok z neoprávněného jednání správce daně*), a to i přes jeho nezávažnost. Hodlal-li zákonodárce do jednoho paragrafu umístit dva různé, byť související, důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně (způsob vracení přeplatku vzniklého ve vztahu k dříve uhrazeným platbám po zrušení rozhodnutí a vznik úroku) bylo by samozřejmě vhodnější označit daný paragraf nikoli toliko pojmenováním jednoho z nich, ale poněkud obecnějším způsobem, tedy např. jako *Následky neoprávněného jednání správce daně*. Stejně tak ovšem hodlal-li zákonodárce do téhož paragrafu umístit dva zmiňované důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně se záměrem rozdílného přístupu k vracení tak vzniklých vratitelných přeplatků (bez žádosti x na žádost), bylo nezbytné, aby tento záměr byl z dotčeného ustanovení jasně patrný. Tak tomu ovšem není. Podle názoru žalovaného se v § 254 odstavce 1 až 3 týkají toliko úroku neoprávněného jednání správce daně, odstavec 4 pouze vracení částek uhrazených na základě nebo v souvislosti s posléze zrušeným rozhodnutím, odstavec 5 obou těchto důsledků, a odstavec 6 opět jen úroku z neoprávněného jednání správce daně. Naopak podle názoru žalobce se úrok z neoprávněného jednání správce daně týká všech šest odstavců § 254 daňového řádu, z toho odstavce 4 (odkazem z něj i odstavec 3) a 5 dopadají též na vracení částek uhrazených na základě nebo v souvislosti s posléze zrušeným rozhodnutím. Nelze popřít, že

vzhledem k textaci § 254 daňového řádu je výklad žalobce v tomto ohledu logičtější, odpovídající i systematickému náhledu na právní ustanovení.

46. Tu je nutno přejít přímo k poměrně vágnímu znění § 254 odst. 4 daňového řádu, a to zejména k interpretaci jeho hypotézy, tedy slovního spojení *vznikne-li v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně vratitelný přeplatek*. Je zřejmé, že z hlediska osobního daňového účtu po zrušení rozhodnutí o stanovení daně odpadne na debetní straně předpis daně, zatímco na kreditní straně zůstává její původně provedená platba, což má za následek automatický vznik přeplatku. Stejně tak automaticky, a to přímo na základě zákona (viz § 251 odst. 1 daňového řádu), však po zrušení rozhodnutí o stanovení daně vzniká i úrok z neoprávněného jednání správce daně. I vznik tohoto úroku tak lze nepochybně považovat za přímý následek zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Na tom ničeho nemění, že *stricto sensu* musí být tento úrok nejprve přiznán faktickým postupem správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, věc *Veletrhy Brno I*) a dále jím předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu.
47. Viděno očima žalovaného tedy v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně vratitelný přeplatek nevzniká v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně (tedy *v přímé souvislosti* s ním), ale až sekundárně (tudíž nepřímě) v důsledku předepsání tohoto úroku na osobní daňový účet daňového subjektu. Tento náhled upřednostňující technicistní stránku věci je samozřejmě jedním z možných výkladů dotčeného ustanovení. Příležitější je však názor žalobce, že § 254 daňového řádu je třeba číst systematicky, tedy že upravuje primárně úrok z neoprávněného jednání správce daně a toliko v odstavci 4 je úmyslně rozšířen tak, aby vedle problematiky vracení vratitelného přeplatku souvisejícího se vznikem úroku pokrýval i otázku vracení samotných dříve uhrazených částek. Tedy odstavce 1 a 2 stanoví podmínky vzniku úroku, odstavec 3 určuje lhůtu pro předepsání úroku, jakož i neformální způsob tohoto postupu (*a contrario* srov. § 155 odst. *in fine* daňového řádu, obdobně naopak § 254a odst. 4 téhož zákona), odstavec 4 pak normuje, že jakýkoli vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně se vrací bez žádosti ve lhůtě dle odstavce 3, odstavec 5 uvádí opravné prostředky proti postupu správce daně podle všech předchozích odstavců, a odstavec 6 řeší započitatelnost přiznaného úroku na náhradu škody. Nutno zdůraznit, že ze samotného textu odstavce 4 *v důsledku zrušení rozhodnutí* nelze *prima vista* dovozovat, že by se týkal toliko žalovaným zmiňované přímé souvislosti se zrušením rozhodnutí. Ostatně, i kdyby tomu tak bylo, bylo by třeba vyřešit otázku, zda vratitelný přeplatek plynoucí z úroku vzniklého ze zákona a jehož předepsání činí správce daně z úřední povinnosti a toliko neformálně, také nesplňuje podmínku dostatečné souvislosti se zrušením rozhodnutí o stanovení daně. Zde je nutno konstatovat, že zákonodárci nic nebránilo v tom, aby mezi jednotlivými důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně zavedl jednoznačné rozlišení co do otázky způsobu vracení případně vzniklých vratitelných přeplatků (hodlal-li zůstat v rámci jednoho paragrafu, mohl například otázku vracení dříve zaplacených částek zařadit na jeho začátek, či naopak konec, každopádně tak mohl učinit jednoznačným zněním daného ustanovení). Neučinil-li tak, je zcela legitimní klást si otázku, zda tak vůbec chtěl udělat.
48. K uvedenému nutno konstatovat, že i kdyby soud nepovažoval výklad daného ustanovení provedený žalobcem za příležitější, musel by dospět minimálně k závěru o rovnocennosti obou předestřených interpretačních variant. V takovém případě je však vzhledem k veřejnoprávní povaze daňového řádu nutno aplikovat zásadu *in dubio mitius* a tudíž použít výkladovou variantu příznivější pro daňový subjekt. Takovou interpretací je

výklad, že i vratitelný přeplatek vzniklý na podkladě úroku z neoprávněného jednání správce daně se daňovému subjektu vrací bez žádosti. Toliko podpůrně pak lze v uvedených souvislostech poukázat na pozdější úpravu příbuzného institutu, totiž úroku z daňového odpočtu (§ 254a odst. 4 daňového řádu).

49. V tomto ohledu je nutno podotknout, že Krajský soud v Brně se předmětnou otázkou již do jisté míry dříve zabýval, a to například v rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 62 Af 46/2013-119, věc *O2 Czech Republic*, v němž dospěl k závěru shodnému s názorem nynějšího žalovaného. Senát 29 Krajského soudu v Brně se s tímto názorem, který nebyl předmětem přezkumu kasačního soudu, neztotožnil. I při vědomí skutečnosti, že krajské soudy by měly rozhodovat tak, aby nepřispívaly ke vzniku názorových rozporů a rozhodovaly pokud možno jednotně, dospěl k závěru o neudržitelnosti tohoto výkladu. Proto se od již dříve vysloveného názoru tohoto soudu odklonil přímo rozhodnutím ve věci samé, neboť krajský soud nemá možnost obrátit se na těleso obdobné rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (srov. zejména § 17 s. ř. s.). K žalobnímu bodu ohledně problematiky zákazu anatocismu (z napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá, že by žalovaný tuto argumentaci použil) současně postačí toliko poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36.
50. Je-li dále v uvedených spojitostech odkazováno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *EKO Logistics*, nutno konstatovat, že z něj nevyplývá závěr o tom, že se vratitelný přeplatek spočívající v úroku z neoprávněného jednání správce daně vrací na žádost. V dané věci se kasační soud zabýval otázkou, jakou formou poskytnout daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu v situaci, kdy tento nebyl vzhledem k mezeře v zákoně výslovně upraven. Vycházel přitom z vlastní judikatury (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, věc *Kordárna*), podle níž je třeba na daný případ aplikovat § 155 odst. 5 daňového řádu. A právě ve vztahu k tomuto ustanovení Nejvyšší právní soud uzavřel, že úrok na jeho základě vzniklý se nevrací bez žádosti. Při té příležitosti pak uvedl, že daný úrok se předepisuje dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Tak však učinil toliko z důvodu, že sám § 155 odst. 5 *in fine* daňového řádu výslovně odkazuje na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu.
51. Došlo-li tedy v nyní projednávané věci rozsudkem krajského soudu ze dne 23. 6. 2011 ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, bylo úřední povinností správce daně přistoupit k aplikaci § 254 daňového řádu, a to ve vztahu k oběma v něm předpokládaným následkům dané právní skutečnosti. Správce daně tedy měl ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku krajského soudu (tedy ode dne 11. 7. 2011) jednak posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, jednak zjistit, jaké částky žalobce na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním již dříve uhradil. Po přijetí závěru o splnění těchto podmínek měl dále v téže lhůtě v první řadě předepsat na žalobcův osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně (samotná výše tohoto úroku je předmětem sporu vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 131/2016), a posléze se měl zabývat tím, zda *v důsledku* zrušení rozhodnutí o stanovení daně nevznikl vratitelný přeplatek. Po shledání, že takový vratitelný přeplatek vznikl, měl jej bez žádosti a stále ještě ve lhůtě stanovené § 254 odst. 3 daňového řádu vrátit žalobci.
52. Jak rekapitulováno již v části I. tohoto rozsudku, ze správního spisu vyplynulo, že správce daně správně uzavřel, že rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti. Správce daně též identifikoval částky, které žalobce uhradil na základě

zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním a tyto žalobci vrátil (tuto skutečnost žalobce neučinil předmětem sporu, pročez se jí soud dále nezabýval). Pochybil však ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně. Jak plyne z bodu [16] již shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Veletrhy Brno II*, správce daně je po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu *ex officio* povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně *ve správné výši*. Tak však správce daně v zákonem předvídané lhůtě (tedy do 26. 7. 2011) neučinil. Teprve dne 26. 10. 2011 vydal tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, a to ve vztahu k neoprávněně stanovené dani, daňovému penále a úrokům z odložené částky, v celkové výši 12 695 500 Kč, přičemž tuto částku dne 1. 11. 2011 poukázal na bankovní účet žalobce. Následně pak až dne 30. 9. 2015 správce daně žalobci sdělil, že mu v daném případě přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 20 214 216 Kč (tuto výši úroku z neoprávněného jednání správce daně soud v projednávané věci považuje za správnou – blíže viz rozsudek ve věci vedené pod sp. zn. 29 Af 131/2016) s tím, že mu bude doplacena zbývající částka 7 518 716 Kč. Tato byla z účtu správce daně odepsána dne 6. 10. 2015 a připsána žalobci dne 8. 10. 2015.

53. Zde je ovšem nepochybné, že úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být dle § 254 odst. 3 daňového řádu předepsán *v plné výši* (tedy ve výši 20 214 216 Kč) na osobní daňový účet žalobce nejpozději dne 26. 7. 2011. V téže lhůtě pak měl být tento úrok coby vratitelný přeplatek bez žádosti vrácen žalobci. Ve vztahu k části tohoto úroku ve výši 12 695 500 Kč tak mezi datem, kdy měl být žalobci vrácen, a kdy se tak skutečně stalo, vznikla prodleva v trvání od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011, ohledně části tohoto úroku ve výši 7 518 716 Kč pak vznikla prodleva v trvání od 26. 7. 2011 do 6. 10. 2015.
54. Protože správce daně nevrátil žalobci v zákonem stanovené lhůtě vratitelný přeplatek (spočívající v plné výši úroku z neoprávněného jednání správce daně), měl postupovat dle § 155 odst. 5 daňového řádu a rozhodnutím přiznat žalobci úrok z vratitelného přeplatku.
55. Na základě žalobcovy *Žádosti o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 daňového řádu* podané dne 14. 1. 2013 správce daně dne 22. 3. 2013 vydal tři rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011. Tato rozhodnutí logicky (i když *de iure* nesprávně) vycházela z tehdy vyčíslené částky vratitelného přeplatku ve výši 12 695 500 Kč. O předepsání úroku z vratitelného přeplatku i ve vztahu ke zbývající částce vratitelného přeplatku souvisejícího se vznikem úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 518 716 Kč žalobce výslovně požádal v návaznosti na sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015 (ve věci dopřiznání tohoto úroku v této výši, resp. přiznání úroku v celkové výši 20 214 216 Kč). Tuto žádost správce daně obdržel dne 26. 10. 2015. Dne 22. 1. 2016 o ní rozhodl tak, že žalobci požadovaný úrok nenáleží. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl nyní žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016. Jak plyne ze shora uvedených závěrů, je toto rozhodnutí nezákonné, což je důvodem k jeho zrušení.
56. V uvedených souvislostech nutno zároveň konstatovat, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016 by soud musel zrušit i v případě, kdy by dospěl k závěru, že § 254 odst. 4 daňového řádu se na poukázání úroku z neoprávněného jednání správce daně skutečně nevztahuje. Jednalo by se tedy o situaci, kdy by úrok z neoprávněného jednání správce daně bylo nutno považovat za úrok, u něhož zákon výslovně nestanoví, že se

v určité lhůtě poukazuje bez žádosti daňovému subjektu. Z toho by plynulo, že pro problematiku vzniku případného úroku z vratitelného přeplatku by bylo klíčové, zda a kdy daňový subjekt požádal o přiznání a poukázání úroku z neoprávněného jednání správce daně. V takovém případě by tedy byla rozhodující aktivita daňového subjektu při „vymáhání“ předmětných úroků na správci daně.

57. Právě na podkladě této argumentace žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že částky úroku z neoprávněného jednání správce daně (ve výši 12 695 500 Kč a 7 518 716 Kč) byly předepsány na osobní daňový účet žalobce ve dnech 27. 10. 2011 a 30. 9. 2015 (čímž vznikl přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu), přičemž tyto částky byly ve dnech 1. 11. 2011 a 8. 10. 2015 žalobci vráceny, aniž by tento podal žádost o vrácení přeplatku. Zde však žalovaný zcela pominul, že ve shodě s § 254 daňového řádu měl být úrok z neoprávněného jednání stanoven ve správné výši (tedy ve výši 20 214 216 Kč) již ke dni 26. 7. 2011. Nebylo by tedy možno argumentovat rozdělením tohoto úroku na dvě části. Naopak, nutno mít za to, že jakékoli podání žalobce se týkalo úroku z neoprávněného jednání správce daně jako celku a následně též úroku z vratitelného přeplatku jako celku. Při tomto náhledu by i při akceptaci výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu dle žalovaného bylo třeba nejpozději žádost žalobce o přiznání vratitelného přeplatku ze dne 14. 1. 2013 vztáhnout též na tehdy dosud fakticky nepředepsanou část úroku z neoprávněného jednání ve výši 7 518 716 Kč. Tímto podáním dal žalobce jednoznačně najevo, že mu měl být úrok z neoprávněného jednání (jako celek) nejen předepsán, ale též vrácen (a jeho prvá část mu skutečně vrácena byla, byť opožděně). Pro účely výkladu daňového řádu dle žalovaného by tak bylo nutné toto podání žalobce případně považovat dle obsahu i za žádost o vrácení přeplatku vzniklého na základě předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně (v tomto ohledu srov. např. body [48] až [50] rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *EKO Logistics*).

V. Závěr a náklady řízení

58. Rozhodnutí žalovaného tak ze shora uvedených důvodů neobstojí. Soud je tedy podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), rozhodne tudíž tak, aby ve vztahu k vratitelnému přeplatku vzniklému v souvislosti s existencí úroku z neoprávněného jednání správce daně (který měl být na žalobcův osobní daňový účet předepsán a žalobci vrácen *v plné výši*, tedy ve výši 20 214 216 Kč, nejpozději dne 26. 7. 2011) byl žalobci *v plné výši* přiznán též úrok z vratitelného přeplatku.
59. 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.
60. Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy advokátky 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). V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, tedy ve výši 2 x 3 100 Kč, a 2 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Protože žalobcova advokátka

je plátkyní daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč, odpovídající dani, kterou je povinna 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. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

61. Žalobce v žalobě pod bodem VI. *Náhrada nákladů řízení* požadoval přiznání náhrady nákladů též za úkon označený jako „*další porada s klientem*“. V tomto rozsahu však soud návrhu žalobce nevyhověl. Přiznal mu již totiž náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, o niž žalobce také žádal, přičemž daný úkon zahrnuje i první poradu s klientem. Konání další porady žalobcem nebylo nijak prokázáno. Současně si nelze nevšimnout, že žalobcova advokátka jej zastupovala již v řízení před správními orgány, lze tak předpokládat, že s věcí byla náležitě seznámena, a v návaznosti na to i pochybovat o tom, že by tvrzená další porada s klientem mohla mít povahu důvodně či účelně vynaloženého nákladu řízení.

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 19. prosince 2019

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu