



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: SLOT Group, a.s.**, se sídlem Jáchymovská 142, Karlovy Vary, *zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, a ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobou předanou k poštovní přepravě dne 11. 9. 2012 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, a ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318, a vrácení věci k dalšímu řízení.

Jde tu o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, zejména o základ pro výpočet tohoto úroku ve vztahu ke správnímu poplatku za provozování

sázkové hry v roce 2005 a 2006 a o počátek běhu lhůty pro výpočet uvedeného úroku ve vztahu ke správnímu poplatku za provozování sázkové hry v roce 2006.

II. Dosavadní průběh řízení

V hranatých závorkách jsou uvedeny zkratky používané žalobcem.

Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2006, čj. 104816/06/128960/2145 [„Původní Rozhodnutí FÚ o SP 2005“], Finanční úřad v Karlových Varech (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) [„Finanční úřad“] vyměřil společnosti SLOT Game a.s., právnímu předchůdci žalobce, správní poplatky za r. 2005 [„Správní poplatek 2005“] za povolení provozování sázkové hry povolené podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb. v celkové výši 30.463.243,- Kč. Proti rozhodnutí správce daně ze dne 15. 6. 2006, čj. 104816/06/128960/2145, se společnost SLOT Game a.s. odvolala. Rozhodnutím o odvolání ze dne 5. 10. 2006, čj. 138608/06/128940/3167 [„Rozhodnutí FÚ o SP 2005“], Finanční úřad v Karlových Varech odvolání společnosti SLOT Game a.s. částečně vyhověl a odvoláním napadené rozhodnutí změnil tak, že celková výše vyměřených správních poplatků za r. 2005 se činí 30.191.914,- Kč. Proti rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 5. 10. 2006, čj. 138608/06/128940/3167, se společnost SLOT Game a.s. odvolala.

Rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006, čj. 10890/06-1400-403207, Finanční ředitelství v Plzni (dále též jen „*odvolací orgán*“ nebo „*finanční ředitelství*“) odvolání společnosti SLOT Game a.s. proti rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 5. 10. 2006, čj. 138608/06/128940/3167, zamítlo. Proti tomuto rozhodnutí odvolacího orgánu podala společnost SLOT Game, a.s., žalobu. Rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, čj. 57Ca 20/2007-166, zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 11. 12. 2006, čj. 10890/06-1400-403207, a rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 5. 10. 2006, čj. 138608/06/128940/3167, zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo kasační stížnost Finanční ředitelství v Plzni. Rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, čj. 5 Afs 70/2009-229, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2009, čj. 57Ca 20/2007-166, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 29. 9. 2010, čj. 57Af 50/2010-261, zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 11. 12. 2006, čj. 10890/06-1400-403207, zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení.

Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2010, čj. 8683/10-1400-403207 [„Rozhodnutí FŘ o SP 2005“], Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 5. 10. 2006, čj. 138608/06/128940/3167, tak, že se vyměřuje správní poplatek na r. 2005 ve výši 10.000.000,- Kč. Dne 26. 8. 2011 pod čj. 227223/11/128550401114 [„Rozhodnutí o Úroku I.“] Finanční úřad v Karlových Varech přiznal společnosti SLOT Game a.s. úrok z přeplatku na vyměřených správních poplatcích v celkové výši 1.675.086,27 Kč. Proti postupu správce daně ze dne 26. 8. 2011, čj. 227223/11/128550401114, podala společnost SLOT Game a.s. námitku. Rozhodnutím ze dne 9. 1. 2012, čj. 250314/11/128550401114 [„Rozhodnutí o námitce I.“], Finanční úřad v Karlových Varech podané námitce nepodstatným způsobem vyhověl. Proti rozhodnutí správce daně o námitce ze dne 9. 1. 2012, čj. 250314/11/128550401114, se společnost SLOT Game a.s. odvolala.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318 [„Rozhodnutí FŘ I.“], Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí správce daně o námitce ze dne 9. 1. 2012, čj. 250314/11/128550401114, tak, že se podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 14.542.709,88 Kč.

Rozhodnutím ze dne 28. 3. 2007, čj. 59957/07/128960/3167 [„Rozhodnutí FÚ o SP 2006“], Finanční úřad v Karlových Varech vyměřil společnosti SLOT Game a.s. správní poplatky za r. 2006 [„Správní poplatek 2006“] za povolení provozování sázkové hry povolené podle § 50 odst. 3 zákona č. 202/1990 Sb. v celkové výši 25.219.454,- Kč. Proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2007, čj. 59957/07/128960/3167, se společnost SLOT Game a.s. odvolala.

Rozhodnutím ze dne 3. 8. 2007, čj. 6511/07-1400-403207, Finanční ředitelství v Plzni odvolání společnosti SLOT Game a.s. rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2007, čj. 59957/07/128960/3167, nepodstatným způsobem změnilo. Proti tomuto rozhodnutí odvolacího orgánu podala společnost SLOT Game, a.s., žalobu. Rozsudkem ze dne 25. 3. 2009, čj. 57Ca 92/2007-159, zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 3. 8. 2007, čj. 6511/07-1400-403207, a rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 28. 3. 2007, čj. 59957/07/128960/3167, zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo kasační stížnost Finanční ředitelství v Plzni. Rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, čj. 5 Afs 69/2009-218, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 3. 2009, čj. 57Ca 92/2007-159, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 29. 9. 2010, čj. 57Af 48/2010-247, zdejší soud rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 3. 8. 2007, čj. 6511/07-1400-403207, zrušil a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Plzni k dalšímu řízení.

Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2010, čj. 8601/10-1400-403207 [„Rozhodnutí FŘ o SP 2006“], Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2007, čj. 59957/07/128960/3167, tak, že se vyměřuje správní poplatek na r. 2006 ve výši 10.000.000,- Kč. Dne 26. 8. 2011 pod čj. 227973/11/128550401114 [„Rozhodnutí o úroku II.“] Finanční úřad v Karlových Varech přiznal společnosti SLOT Game a.s. úrok z přeplatku na vyměřených správních poplatcích v celkové výši 8.470.147,36 Kč. Proti postupu správce daně ze dne 26. 8. 2011, čj. 227973/11/128550401114, podala společnost SLOT Game a.s. námitku. Rozhodnutím ze dne 9. 1. 2012, čj. 250313/11/128550401114 [„Rozhodnutí o námitce II.“], Finanční úřad v Karlových Varech podané námitce nepodstatným způsobem vyhověl. Proti rozhodnutí správce daně o námitce ze dne 9. 1. 2012, čj. 250313/11/128550401114, se společnost SLOT Game a.s. odvolala.

Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318 [„Rozhodnutí FŘ II.“], Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí správce daně o námitce ze dne 9. 1. 2012, čj. 250313/11/128550401114, tak, že se podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 8.677.277,87 Kč.

Rozhodnutí o Úroku I. a Rozhodnutí o Úroku II. je žalobcem zkráceno jako „Rozhodnutí o Úroku“, Rozhodnutí o námitce I. a Rozhodnutí o námitce II. je zkráceno jako

„Rozhodnutí o námitce“ a Rozhodnutí FŘ I. a Rozhodnutí FŘ II. je zkráceno jako „Rozhodnutí FR“.

Pro přeplatek na Správním poplatku 2005 užívá žalobce zkratku „Přeplatek 2005“ a pro přeplatek na Správním poplatku 2006 užívá zkratku „Přeplatek 2006“.

Rozsudkem ze dne 8. 4. 2014, čj. 30Af 34/2012-99, Krajský soud v Plzni rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, a ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318, zrušil a věci vrátil k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství. Proti tomuto rozsudku podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, čj. 30Af 34/2012-99, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

III. Žaloba

V částech I. a II. žaloby jsou stručně shrnuty rozhodné skutečnosti týkající se nároku žalobce na úrok z nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2005 (část I.) a z nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2006 (část II.).

Sub I./1 žaloby (= Nezákonné vyměření Správního poplatku 2005) se uvádí, že Správní poplatek 2005 byl stanoven žalobci nezákonným způsobem ve výši 30.463.243,- Kč, a to Původním Rozhodnutím FÚ o SP 2005. Z nezákonně vyměřené částky 30.463.243,- Kč, uhrazené žalobcem ve lhůtě stanovené správcem daně dne 30. 6. 2006, byla nejprve žalobci na jeho žádost vrácena dne 5. 1. 2007 částka ve výši 271.329,- Kč, a to na základě Rozhodnutí FÚ o SP 2005, kterým bylo v tomto směru změněno Původní Rozhodnutí FÚ o SP 2005. V návaznosti na proběhlý soudní spor, ve kterém byla konstatována nezákonnost způsobu, jakým Finanční úřad žalobci vyměřil a od žalobce vybral Správní poplatek 2005, bylo ohledně nezákonně vyměřeného a vybraného Správního poplatku 2005 ve výši 30.191.914,- Kč rozhodnuto Rozhodnutím FŘ o SP 2005, kterým bylo změněno nezákonné Rozhodnutí FÚ o SP 2005 tak, že byl nově a poprvé zákonným způsobem vyměřen Správní poplatek 2005 v zákonné výši 10.000.000,- Kč. Rozhodnutí FŘ o SP 2005 bylo žalobci doručeno dne 29. 11. 2010 s tím, že lhůta splatnosti nově vyměřeného Správního poplatku 2005 byla stanovena na 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí, tj. na 14. 12. 2010. Ohledně vzniklého přeplatku ve výši 30.191.914,- Kč Finanční úřad postupoval tak, že část přeplatku ve výši 20.191.914,- Kč žalobci vrátil dne 10. 12. 2010 a zbývající část přeplatku ve výši 10.000.000,- Kč použil na nově a poprvé zákonným způsobem vyměřený Správní poplatek 2005 (splatný 14. 12. 2010).

Sub I./2 žaloby (= Postup Finančního úřadu při stanovení úroku z nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2005) je uvedeno, že z Rozhodnutí o Úroku I. i z Rozhodnutí o námitce I. vyplývá, že Finanční úřad stanovil úrok z nezákonně vyměřeného a od žalobce vybraného Správního poplatku 2005 zjevně chybně podle zákona č. 337/1992 Sb. v nesprávné výši 1.675.086,27 Kč určené pouze z částky 20.463.243,- Kč následovně: *(i)* z částky 271.329,- Kč za období od 7. 7. 2006 (dle Finančního úřadu den následující po dni původní splatnosti nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2005) do 4. 1. 2007 (dle Finančního úřadu den předcházející dni vrácení této části přeplatku, tj. dni, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně) a *(ii)* z částky 20.191.914,- Kč za období od 7. 7. 2006 (dle Finančního úřadu

den následující po dni původní splatnosti nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2005) do 9. 12. 2010 (dle Finančního úřadu den předcházející dni vrácení přeplatku, tj. dni, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně). Ohledně úroku z části přeplatku na Správním poplatku 2005 ve výši 10.000.000,- Kč Finanční úřad v Rozhodnutí o Úroku I. vůbec nerozhodl, když až v Rozhodnutí o námitce I. tento svůj postup odůvodňuje tím, že údajně původní splatnost částky 10 mil. Kč (za kterou Finanční úřad považuje datum 6. 7. 2006) zůstala zachována, což je ale ve zjevném rozporu s Rozhodnutím FŘ o SP 2005, kterým byla stanovena splatnost nově a poprvé správně vyměřeného Správního poplatku 2005 na 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí (tj. 14. 12. 2010). Pokud jde o sazbu, Finanční úřad nezákonně aplikoval sazbu podle zákona ř. 337/1992 Sb., ve znění platném do 31. 12. 2006. Na základě námítky žalobce ze dne 4. 10. 2011 vydal odvolací orgán Rozhodnutí FŘ I., kterým zásadním způsobem změnil nezákonné Rozhodnutí o námitce I., když v prvé řadě odstranil zjevnou nezákonnost předchozího postupu Finančního úřadu, který aplikoval na posuzovaný případ již neúčinnou právní úpravu. Přestože odvolací orgán jednoznačně dovodil, že na posuzovaný případ musí být aplikován daňový řád, a tudíž i institut úroku z neoprávněného jednání správce daně obsažený v § 254 odst. 1 daňového řádu, předmětnou úpravu vyložil nesprávně, dokonce v rozporu s jejím jednoznačným textem, když zejména odmítl úrok počítat z části Správního poplatku 2005 ve výši 10.000.000,- Kč, který byl až do vydání Rozhodnutí FŘ o SP 2005 v celé výši vyměřen a vybrán nezákonně. V důsledku této nesprávné aplikace relevantní právní úpravy byl žalobci nezákonným způsobem ponížen jeho oprávněný nárok na úrok z nezákonně vyměřeného a vybraného Správního poplatku 2005.

Sub II./1 žaloby (= Nezákonné vyměření Správního poplatku 2006) se uvádí, že Správní poplatek 2006 byl stanoven nezákonným způsobem ve výši 25.219.454,- Kč, a to Rozhodnutím FÚ o SP 2006. V návaznosti na proběhlý soudní spor, ve kterém byla konstatována nezákonnost způsobu, jakým Finanční úřad žalobci vyměřil a od žalobce vybral Správní poplatek 2006, bylo ohledně nezákonně vyměřeného a vybraného Správního poplatku 2006 ve výši 25.219.454,- Kč rozhodnuto Rozhodnutím FŘ o SP 2006, kterým bylo změněno nezákonné Rozhodnutí FÚ o SP 2006 tak, že byl nově a poprvé zákonným způsobem vyměřen Správní poplatek 2006 v zákonné výši 10.000.000,- Kč. Rozhodnutí FŘ o SP 2006 bylo žalobci doručeno dne 29. 11. 2010 s tím, že lhůta splatnosti nově vyměřeného Správního poplatku 2006 byla stanovena na 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí, tj. na 14. 12. 2010. Ohledně vzniklého přeplatku ve výši 25.219.454,- Kč Finanční úřad postupoval tak, že část přeplatku ve výši 15.219.454,- Kč žalobci vrátil dne 10. 12. 2010 a zbývající část přeplatku ve výši 10.000.000,- Kč použil na nově a poprvé zákonným způsobem vyměřený Správní poplatek 2006 (splatný 14. 12. 2010).

Sub II./2 žaloby ((= Postup Finančního úřadu při stanovení úroku z nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2006) je uvedeno, že z Rozhodnutí o Úroku II. i z Rozhodnutí o námitce II. vyplývá, že Finanční úřad stanovil úrok z nezákonně vyměřeného a od žalobce vybraného Správního poplatku 2006 zjevně chybně podle zákona č. 337/1992 Sb. v nesprávné výši 8.470.147,36 Kč určené z částky 15.219.454,- Kč za období od 8. 7. 2007 (dle Finančního úřadu údajně den následující po dni původní splatnosti nezákonně vyměřeného Správního poplatku 2006) do 9. 12. 2010 (dle Finančního úřadu den předcházející dni vrácení této části přeplatku, tj. dni, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně). Ohledně úroku z části přeplatku na Správním poplatku 2006 ve výši 10.000.000,- Kč

Finanční úřad v Rozhodnutí o Úroku II. vůbec nerozhodl, když až v Rozhodnutí o námitce II. tento svůj postup odůvodňuje tím, že údajně původní splatnost částky 10 mil. Kč (za kterou Finanční úřad považuje datum 22. 6. 2007) zůstala zachována, což je ale ve zjevném rozporu s Rozhodnutím FŘ o SP 2006, kterým byla stanovena splatnost nově a poprvé správně vyměřeného Správního poplatku 2006 na 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí (tj. 14. 12. 2010). Pokud jde o sazbu, Finanční úřad nezákonně aplikoval sazbu podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném od 1. 7. 2007 do 31. 12. 2010. Na základě námítky žalobce ze dne 4. 10. 2011 vydal odvolací orgán Rozhodnutí FŘ II., kterým zásadním způsobem změnil nezákonné Rozhodnutí o námitce II., když v první řadě odstranil zjevnou nezákonnost předchozího postupu Finančního úřadu, který aplikoval na posuzovaný případ již neúčinnou právní úpravu. Přestože odvolací orgán jednoznačně dovodil, že na posuzovaný případ musí být aplikován daňový řád, a tudíž i institut úroku z neoprávněného jednání správce daně obsažený v § 254 odst. 1 daňového řádu, předmětnou úpravu vyložil nesprávně, dokonce v rozporu s jejím jednoznačným textem, když zejména odmítl úrok počítat z části Správního poplatku 2006 ve výši 10.000.000,- Kč, který byl až do vydání Rozhodnutí FŘ o SP 2006 v celé výši vyměřen a vybrán nezákonně. V důsledku této nesprávné aplikace relevantní právní úpravy byl žalobci nezákonným způsobem ponížen jeho oprávněný nárok na úrok z nezákonně vyměřeného a vybraného Správního poplatku 2006.

V části **III.** žaloby žalobce konstatuje, že Finanční ředitelství na rozdíl od Finančního úřadu aplikovalo platnou a účinnou právní úpravu (tj. daňový řád), avšak v dalších aspektech, které níže specifikuje, postupovalo v dané věci ve vztahu k žalobci nezákonně.

V části **IV.** žaloby se namítá nesprávné určení žalobcova nároku na předmětný úrok z nezákonně vyměřených Správního poplatku 2005 a Správního poplatku 2006.

Sub IV./I žaloby (= Nesprávné určení základu pro výpočet úroku) se uvádí, že závěr správních orgánů, že základem pro výpočet úroku z nezákonně vyměřených Správního poplatku 2005 a Správního poplatku 2006 je pouze částka 20.463.243,- Kč (v případě SP 2005) a částka 15.219.454,- Kč (v případě SP 2006), nemá oporu v platné právní úpravě a navíc je ve zjevném rozporu s institutem úroku z nezákonně vyměřené a vybrané daně (resp. poplatku). Žalobce odmítá závěr, že Správní poplatek 2005 i Správní poplatek 2006, vždy ve výši 10.000.000,- Kč, mu byl vyměřen od počátku legitimně a že tedy v této výši mu nemohl vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Je evidentní, že v případě Správního poplatku 2005 i Správního poplatku 2006 byla žalobci poprvé zákonným způsobem vyměřena poplatková povinnost až na základě Rozhodnutí FŘ o SP 2005 a Rozhodnutí FŘ o SP 2006, kterými byly namísto nezákonně stanoveného Správního poplatku 2005 a Správního poplatku 2006 nově a poprvé správně vyměřeny správní poplatky vždy ve výši 10.000.000,- Kč. Rozhodnutí FŘ o SP 2005 a Rozhodnutí FŘ o SP 2006 byla žalobci doručena až 29. 11. 2010 a vzhledem k tomu, že lhůta splatnosti nově a poprvé zákonným způsobem vyměřených správních poplatků byla stanovena na 15 dnů ode dne následujícího po doručení těchto rozhodnutí odvolacího orgánu, tj. splatnost nově a poprvé zákonným způsobem vyměřených správních poplatků nastala až dne 14. 12. 2010. Ust. § 254 odst. 1 daňového řádu jednoznačně stanovuje, že daňovému subjektu náleží úrok „z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím“, a to bez ohledu na to, zda jde o rozhodnutí zrušené,

změněné nebo prohlášené za nicotné. Pokud se tedy odvolací orgán snaží argumentovat údajným „logickým výkladem“, pak je evidentní, že s ohledem na zásadu legality nemůže být úspěšný. Dikce zákona totiž hovoří jednoznačně a správní orgán se nemůže dovolávat výkladu, který je v rozporu s dikcí zákona, jakož i s jeho logikou, neboť na základě „nezákonného“ správního rozhodnutí nemůže být nikdy částka vyměřena „zákonně“. Odvolací orgán proto měl v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu žalobci v obou případech přiznat úrok i z částky 10.000.000,- Kč, a to ode dne původní splatnosti až do minimálně 14. 12. 2010. Teprve poté, co se Správní poplatek 2005 a Správní poplatek 2006 poprvé vyměřené zákonným způsobem staly splatnými, mohly být přeplatky ve výši 10.000.000,- Kč použity na úhradu takto nově a poprvé zákonným způsobem vyměřené správní poplatky. Žalobce se v této souvislosti dovolává rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 12. 2011, čj. 11 Af 18/2011-45, a respektovaných autorů komentáře k daňovému řádu (Baxa, J. a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1473 a 1474). Legitimním a zákonným způsobem nemohlo být o Správním poplatku 2005 a Správním poplatku 2006 rozhodnuto dříve než Rozhodnutím FŘ o SP 2005 a Rozhodnutím FŘ o SP 2006. S ohledem na dikci § 254 odst. 1 daňového řádu je pak nerozhodné, že Rozhodnutí FŘ o SP 2005 i Rozhodnutí FŘ o SP 2006 bylo vydáno jako měnící rozhodnutí. Navíc nelze opominout tu skutečnost, že příslušný text Rozhodnutí FÚ o SP 2005 i Rozhodnutí FÚ o SP 2005 byl nahrazen textem, v jehož závěru se mimo jiné uvádí, že „vyměřenou částku správního poplatku, pokud jste tak již neučinili, uhradte nejpozději do 15 dnů ode dne, který následuje po doručení tohoto rozhodnutí, a to na účet ...“.

Sub IV./2 žaloby (= Nesprávné určení počátku běhu lhůty rozhodné pro výpočet úroku) je uvedeno, že odvolací orgán nesprávně vyložil ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého náleží daňovému subjektu „úrok (...) ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady“. Žalobci bylo Rozhodnutí FÚ o SP 2006 doručeno již dne 4. 4. 2007 s tím, že vyměřená poplatková povinnost ve výši 25.219.454,- Kč měla být uhrazena do 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí, tj. do 19. 4. 2007. Původní splatnost Správního poplatku 2006 vyměřeného na základě Rozhodnutí FÚ o SP 2006 nastala uplynutím lhůty splatnosti, tj. dne 19. 4. 2007. Na podporu své argumentace, tj. že mu bylo doručeno již dne 4. 4. 2007, žalobce odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, čj. 1 Afs 39/2006-79, v němž se konstatuje, že „pokud správce daně (...) doručuje své rozhodnutí dle ustanovení § 17 odst. 7 téhož zákona (ZSDP) jak daňovému subjektu (zde jako příjemci), tak i jeho zástupci, nemůže být k újmě daňovému subjektu, podá-li proti tomuto rozhodnutí žalobu ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo toto rozhodnutí doručeno“. V tomtéž rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že nesouhlasí s názorem, že „dle ustanovení § 17 odst. 7 ZSDP je právně účinným pouze doručení zástupci stěžovatele“. Z citované judikatury je možno dovodit, že Rozhodnutí FÚ o SP 2006 bylo účinně doručeno žalobci již 4. 4. 2007. Žalobci nemůže být v případě, kdy Finanční úřad omylem doručoval své rozhodnutí jak jemu (v pozici příjemce), tak i jeho zástupci, na újmu a k tíži to, že žalobce zaplatil Správní poplatek 2006 (resp. jeho první část) ve lhůtě 15 dnů odvozené od okamžiku, kdy mu bylo takové rozhodnutí poprvé doručeno.

IV. Vyjádření Finančního ředitelství v Plzni k žalobě

Finanční ředitelství v Plzni se k žalobě vyjádřilo tak, že, co se týče správního poplatku za r. 2005, jak je patrné z napadeného rozhodnutí čj. 5424/12-1500-402318 (str. 13), počítalo úrok z neoprávněného jednání správce daně od 8. 7. 2006 do 4. 1. 2007 z částky 271.329,- Kč a od 8. 7. 2006 do 9. 12. 2010 z částky 20.191.914,- Kč. Důvod změny oproti správci daně v počátku období, za které je počítán předmětný úrok, je uveden na str. 12 napadeného rozhodnutí. Finanční ředitelství tedy dospělo k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně činí 14.542.709,88 Kč. Co se týče správního poplatku za r. 2006, finanční ředitelství, jak je patrné z napadeného rozhodnutí čj. 5111/12-1500-402318 (str. 12), počítalo úrok z neoprávněného jednání správce daně od 8. 6. 2007 do 9. 12. 2010 z částky 15.219.454,- Kč. Finanční ředitelství tedy dospělo k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně činí 8.677.277,87 Kč. Důvod změny oproti správci daně v počátku období, za které je počítán předmětný úrok, je uveden na str. 11 a 12 napadeného rozhodnutí. Jelikož se jedná o druhou žalobní námitku, finanční ředitelství k tomuto uvádí, že skutečnost, že již na základě nesprávně doručeného rozhodnutí, k čemuž došlo dne 4. 4. 2007, žalobce uhrazoval vyměřený správní poplatek, při výpočtu výše úroku z neoprávněného jednání správce daně zohlednil. Žalobce uhradil správní poplatek ve výši 25.219.454,- Kč ve třech splátkách, a to tak, že dne 19. 4. 2007 zaplatil 10.000.000,- Kč, dne 8. 6. 2007 zaplatil 4.219.454,- Kč a rovněž dne 8. 6. 2007 zaplatil 11.000.000,- Kč. Dále je potřebné uvést, že rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech čj. 59957/07/128960/2167, jímž byl žalobci vyměřen správní poplatek ve výši 25.219.454,- Kč, bylo řádně doručeno dne 7. 6. 2007, tzn. že splatnost správního poplatku 25.219.454,- Kč nastala dnem 22. 6. 2007. Předmětný správní poplatek byl tedy splatný později, než jej žalobce uhradil. V § 254 odst. 1 daňového řádu je mj. uvedeno, že daňovému subjektu náleží úrok ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Ačkoliv variantu, k níž v daném případě došlo, ust. § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně neřeší, finanční ředitelství analogicky (ve prospěch žalobce) aplikovalo zmiňované ustanovení i na daný případ, když přiznalo žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně od 8. 6. 2007, tzn. ode dne, kdy došlo k celkové úhradě správního poplatku. Ke splatnosti dne 19. 4. 2007, jak uvádí žalobce, dojít nemohlo, neboť tato splatnost byla počítána od nesprávného doručení rozhodnutí. Blíže, a to včetně žalobcem uváděného usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2006-79, se k tomuto žalovaný vyjadřoval na str. 13 napadeného rozhodnutí.

Ve svém vyjádření k žalobě Finanční ředitelství v Plzni dále uvedlo, že stěžejní žalobní námitkou je nesprávné určení základu, z něhož byl odvolacím orgánem úrok z neoprávněného jednání správce daně počítán. Konkrétně je napadáno, že finanční ředitelství do základu, z něhož byl počítán úrok z neoprávněného jednání správce daně, nezahrnulo i 10.000.000,- Kč, což byla v obou případech zákonná výše správního poplatku. Veškerá argumentace finančního ředitelství k tomuto je uvedena v napadených rozhodnutích, a to konkrétně u rozhodnutí čj. 5424/12-1500-402318 na str. 11, 12 a 15 a u rozhodnutí čj. 5111/12-1500-402318 na str. 10, 11 a 14. Ačkoliv se jedná o nejpodstatnější žalobní námitku, odkazuje v tomto finanční ředitelství na odůvodnění svých žalobou napadených rozhodnutí, resp. konkrétně na části odůvodnění specifikované v předešlé větě, kde vyzřejmilo důvody pro stanovení základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně bez 10.000.000,- Kč, vypořádalo se s rozhodnutími soudů, jimiž žalobce argumentoval, a vypořádalo se rovněž s námitkou žalobce týkající se komentáře k § 254 daňového řádu

obsaženému v odborné literatuře Daňový řád, komentář, II. díl autorů Baxa, J. a spol., Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. Obecně k tomuto finanční ředitelství shrnuje, že při aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu použilo logického výkladu, a to včetně výkladu *deductio ad absurdum*, a rovněž se snažilo vyložit smysl předmětného ustanovení v celkovém pojetí daňového řádu, kdy v rámci své argumentace použilo srovnání s koncepcí § 252 předmětného zákona. Finanční ředitelství v Plzni v daném případě postupovalo v souladu s právními předpisy a neporušilo ani Protokol č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod. Žalobní námitky proto považuje za neopodstatněné.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 8. 4. 2014 zástupce žalobce zdůraznil, že správní orgány byly v první řadě povinny postupovat dle textu zákona, jak jim ukládá zásada legality zakotvená jak v daňovém řádu, tak i v ústavním pořádku ČR. Ust. § 254 odst. 1 daňového řádu jednoznačně stanovuje, že daňovému subjektu náleží úrok z částky, která byla uhrazena na základě nezákonného rozhodnutí, a to bez ohledu na to, zda bylo nezákonné rozhodnutí zrušeno, změněno, či prohlášeno za nicotné. Ponecháme-li stranou uvedenou zásadu legality, pak ani domnělý logický výklad, jdoucí v rozporu s touto zásadou legality, neobstojí. Správní orgány při tomto výkladu zaměňují institut úroku z přeplatků dle § 155 daňového řádu a institut úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Zatímco podstatou úroku z přeplatku je úročení „z přeplatků“, tj. z rozdílu mezi výší zákonnou a výší vybranou nad rámec zákonné výše, tak v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně je základem pro úrok celá částka, neboť jde o sankci za nezákonné jednání správce daně, která současně představuje i paušalizovanou náhradu škody. Tyto skutečnosti a argumenty žalobce mají oporu nejen v dikci zákona, ale též v komentářové literatuře a současně i v rozhodovací praxi správních soudů. Je nepřipustný přístup správních orgánů, které se snaží aplikovat extenzivní výklad v neprospěch daňového subjektu, přičemž tento postup nelze obhájit ani odkazy na to, co se jeví správci daně jako „spravedlivé“.

V řízení po zrušení původního rozsudku zdejšího soudu Nejvyšším správním soudem se jednání už nekonalo, protože oba účastníci řízení souhlasili s novým rozhodnutím o věci samé bez jednání (§ 51 odst. 1 věta první s. ř. s.). Zástupce žalobce krajský soud informoval, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, napadl ústavní stížností, která je Ústavním soudem evidována pod sp. zn. I. ÚS 782/16. Tuto skutečnost mohl zdejší soud pouze vzít na vědomí.

VI. Nové posouzení věci soudem

V přezkoumávané věci bylo sporné to, která relevantní právní úprava tu měla být aplikována [= 1.] a jaký základ byl rozhodný pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně [= 2.], a ve vztahu ke správnímu poplatku za rok 2006 bylo sporné též to, od kdy začala běžet lhůta rozhodná pro výpočet uvedeného úroku [= 3.].

Předchozím rozsudkem ze dne 8. 4. 2014, čj. 30Af 34/2012-99, Krajský soud v Plzni rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, a ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318, zrušil a věci vrátil k dalšímu řízení Odvolacímu finančnímu ředitelství.

Ad 1. zdejší soud ve svém původním rozsudku konstatoval, že žalobcův požadavek na aplikaci pozdější právní úpravy byl tedy shledán důvodným odvolacím orgánem; soud tedy nemá důvod zabývat se již vyřešeným sporem o to, které právní úpravy mělo být pro přiznání úroku užito.

Sub 2. bylo mezi účastníky řízení – a to jak ve vztahu ke správnímu poplatku za rok 2005, tak ke správnímu poplatku za rok 2006 – sporné to, zda daňovému subjektu náleží úrok podle § 254 daňového řádu i z částek 10.000.000,- Kč do splatnosti těchto poplatků podle rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 23. 11. 2010, čj. 8683/10-1400-403207, a ze dne 23. 11. 2010, čj. 8601/10-1400-403207. Ve svém původním rozsudku Krajský soud v Plzni považoval žalobní bod týkající se základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně za důvodný. Zdejší soud tu vyšel z tohoto názoru odborné literatury: „*Podstatné pro věc je zejména to, že v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou na základě tohoto nezákonného rozhodnutí zaplatil. Znamená to, že subjektu je vyplacen úrok z celé jím učiněné platby, bez ohledu na výši vratitelného přeplatku. To ovšem i za situace, kdy později bude takto revidovaná daň snížena např. z 1 mil. Kč o 100 Kč. Úrok ze zde uvedené částky 1 mil. Kč tak bude subjektu náležet za každý den ode dne její úhrady (popř. ode dne následujícího po její splatnosti) do dne vrácení. Daňovému subjektu náleží tedy úrok z celé učiněné platby, provedené na základě nezákonného rozhodnutí, aniž by tímto postupem vznikl vratitelný přeplatek, a v případě vzniku vratitelného přeplatku je mu tato částka vrácena v určené lhůtě patnácti dnů od účinnosti rozhodnutí o revizi původního rozhodnutí (odst. 3).*“ [viz Baxa, Josef a kol.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s. 1473, bod 4]. Ve svém původním rozsudku uvedl krajský soud dále zejména to, že nemá za to, že by správce daně měl zákonný podklad pro odlišný postup pro případ zrušení rozhodnutí (či prohlášení jeho nicotnosti) a pro případ změny rozhodnutí. Lze zřejmě dosáhnout shody v tom, že menší vada se napravuje změnou rozhodnutí, větší zrušením rozhodnutí a ještě větší deklarací jeho nicotnosti. Z dikce „*dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí*“, kdy se nejprve uvede větší vada, pak menší a potom ta největší, však podle názoru soudu plyne, že zákonodárce položil zcela benevolentně jedno vadné rozhodnutí přes druhé a nemínil přiznávat odlišný režim jedné skupině vad oproti skupině jiné. K obdobnému poznání lze dojít na základě důvodové zprávy. V první větě se hovoří jen o zrušeném rozhodnutí a rozhodnutí prohlášeném za nicotné (a změněné rozhodnutí se nechává stranou), kdežto v druhé větě se uvádí pouze zrušené či změněné rozhodnutí (a o rozhodnutí prohlášeném za nicotné zde není ani řeč). Ust. § 254 odst. 1 daňového řádu tedy podle soudu neposkytuje oporu pro názor správních orgánů, že „*trest v podobě přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně by měl odpovídat rozsahu nezákonného jednání, tzn. úrok by měl být počítán v případě zrušení rozhodnutí nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí z celé částky zaplacené daňovým subjektem na základě takového rozhodnutí a v případě změny rozhodnutí pouze z rozdílu mezi daní zákonnou a nezákonnou*“. Zákonodárce mohl mít úmysl, který mu přičítá finanční ředitelství, ale nevyjevil jej. Za této situace nelze než souhlasit s právním názorem, který zaujala autorka výše uvedeného komentáře k § 254 daňového řádu. Ostatně, jak patrné z citace, byla tu brána v úvahu i možná nepřiměřenost některých případů. K argumentaci ust. § 252 daňového řádu se třeba spolu s žalobcem dovolat odlišnosti konstrukce úroku z prodlení od konstrukce úroku z neoprávněného jednání správce

daně. K další argumentaci Finančního ředitelství v Plzni se sluší uvést, že logický výklad, ač se to na prvý pohled nemusí zdát, nebývá příliš spolehlivý (jeden vidí logiku v tom, druhý v onom), a argument „*deductio* či *reductio ad absurdum*“ je skutečně toliko krajním řešením; kdyby bylo nutno sáhnout až k němu, pak by se patrně muselo dojít k tomu, že jsou zde dva srovnatelně relevantní interpretační výsledky a zřejmě by se nešlo vyhnout aplikaci zásady *in dubio pro libertate*, která by v tomto případě měla podobu vyššího příjmu pro daňový subjekt.

Sub 3. bylo mezi účastníky řízení – a to ve vztahu ke správnímu poplatku za rok 2006 – sporné to, kdy nastal počátek běhu lhůty pro výpočet úroku podle § 254 daňového řádu, tj. od kdy byl správní poplatek za rok 2006 splatný, když vyměřenou částku správního poplatku byl daňový subjekt povinen uhradit do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření správního poplatku. Ve svém původním rozsudku Krajský soud v Plzni pokládal za důvodný také žalobní bod týkající se počátku běhu lhůty pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zdejší soud zde vyšel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, čj. 1 Afs 39/2006-79, publikovaného pod č. 1353/2007 Sb. NSS. V širších souvislostech shledal soud paralelu mezi dopady vady při doručování rozhodnutí orgánu veřejné moci a vady při vyznačování právní moci rozhodnutí takového orgánu. Ani jedno, ani druhé nemůže jít bez dalšího k tíži adresáta. Klíč k řešení takovýchto situací se nachází v judikatuře Ústavního soudu. V dubnu 1998 došel III. senát Ústavního soudu k tomuto názoru: „*Ústavní soud byl nucen konstatovat, že navrhovatelé podali své dovolání opožděně v důsledku mylné informace o datu, kdy nabyl právní moci rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterou jim úřední formou (vyznačením doložky právní moci na rozsudku) podal Okresní soud v J. H. Doložka právní moci sice není právní skutečností, která by zakládala, měnila nebo rušila právní vztahy, avšak je úředním osvědčením o právní skutečnosti - nabytí právní moci. Jako takové jí svědčí presumpce správnosti a strana soudního sporu není povinna zkoumat, či nahlížením do spisu ověřovat, zda takto úředně osvědčená právní skutečnost nastala, jak je v osvědčení uvedeno. Nejvyšší soud ČR se však měl v dané souvislosti zabývat pochybením okresního soudu, které ve svém důsledku má dopad do základních práv navrhovatele, zvláště když zmíněnou skutečnost v souvislosti s podaným dovoláním zjistil, zjištěnou vadu měl odstranit a měl se tudíž celou záležitostí zabývat meritorně.*“ (viz náleze ze dne 2. 4. 1998, sp. zn. III. ÚS 456/97). V říjnu 1998 došel k částečně odlišnému názoru IV. senát Ústavního soudu (viz usnesení ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. IV. ÚS 352/98); v doložce nebyla samostatně vyznačena právní moc ve vztahu ke stěžovateli, čili vyznačení právní moci na rozhodnutí nebylo nesprávné, ale pouze neúplné. I když šlo jen o dílčí rozdílnost názorů, záležitost následně projednalo plénum Ústavního soudu s tímto závěrem: „*Plénum verifikovalo stanovisko III. senátu ve věci vedené pod sp. zn. III. ÚS 456/97, dle kterého doložka právní moci sice není právní skutečností, která by zakládala, měnila nebo rušila právní vztahy, avšak je úředním osvědčením o právní skutečnosti - nabytí právní moci. Jako takové jí svědčí presumpce správnosti a strana soudního sporu není povinna zkoumat, či nahlížením do spisu ověřovat, zda takto úředně osvědčená skutečnost nastala, jak je v osvědčení uvedeno.*“ (viz stanovisko Ústavního soudu ze dne 20. 10. 1998, sp. zn. Pl.-ÚS-st.-8/98). Od té doby představuje právní názor vyslovený v nálezu ze dne 2. 4. 1998, sp. zn. III. ÚS 456/97, ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Podle přesvědčení zdejšího soudu vyjádřeného v jeho původním rozsudku bylo třeba citované závěry vztáhnout také na důsledky nesprávnosti při doručování vyměřovacího rozhodnutí správním orgánem. Jestliže tedy byla daňovému subjektu stanovena povinnost něco zaplatit do 19. 4. 2007, nelze se k tomu, že tak učinil, následně stavět tak, že tak činil jen o své vůli.

Proti uvedenému rozsudku zdejšího soudu podal žalovaný správní orgán kasační stížnost.

Rozsudkem ze dne 22. 12. 2015, čj. 3 As 113/2014-47, Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, čj. 30Af 34/2012-99, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto svém zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

„Nejvyšší správní soud má za to, že argumentace, k níž v projednávané věci přistoupil krajský soud, se z hlediska metody výkladu skutečně blíží spíše výkladu jazykovému. Zdejší soud se naopak v tomto ohledu více ztotožňuje s citovanými závěry Krajského soudu v Ostravě, podle něhož ani při výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu nemůže být tato výkladová metoda metodou stěžejní a je třeba zaměřit se především na posouzení smyslu daného ustanovení, respektive smyslu úroku z neoprávněného jednání správce daně jako takového. Nejvyšší správní soud přitom nemá pochyb o tom, že výchozím a stěžejním smyslem zmíněného institutu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody“ a to tak, že „způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt“ právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodárce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu); shodují se na něm ostatně i shora citované komentáře k daňovému řádu. Ke zmíněné preventivní funkci úroku ve vztahu k řízení o náhradě škody je pak nutno připomenout, že ustálená judikatura civilních soudů i doktrína v oblasti soukromého práva škodou rozumí takovou újmu, která nastala (projevuje se) v majetkové sféře poškozeného a je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tedy penězi (srov. např. stanovisko Nejvyššího soudu, sp. zn. Cpj 87/70). Pokud je pak na institut úroku obecně nahlíženo jako na odměnu (náhradu) za to, že určitý subjekt nemohl po stanovenou dobu nakládat s finančními prostředky („cena peněz“), je podle názoru Nejvyššího správního soudu nanejvýše logické, že taková náhrada by i v případě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu měla poškozenému subjektu náležet pouze z částky přesahující zákonnou daň (poplatek), kterou již daňový subjekt uhradil, a kompenzovat toliko újmu odpovídající nezákonně stanovené části daně (poplatku). Jinak řečeno, tento úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Zatímco v případě zrušení rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) či prohlášení jeho nicotnosti je zjevné, že vzniklá škoda odpovídá celé uhrazené částce, čemuž by měl odpovídat i úrok přiznaný podle § 254 odst. 1 daňového řádu z celé uhrazené částky, v případě „pouhé“ změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) je tomu jinak. V případě změny rozhodnutí o stanovení daně totiž nedošlo ke vzniku újmy v důsledku nezákonného rozhodnutí ohledně celé uhrazené částky. Pokud by totiž daňový subjekt již na základě prvotního rozhodnutí zaplatil daň (poplatek) ve správné výši, ohledně této (správné) částky by mu nepochybně žádná újma nevznikla a ani vzniknout nemohla. Není proto důvod k tomu, aby prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně byla daňovému subjektu jakkoliv kompenzována úhrada daně (poplatku) v zákonné výši, neboť ke vzniku újmy v tomto rozsahu fakticky nedochází.

S ohledem na výše uvedené se pak zdejší soud nemohl ztotožnit se závěry žalobce plynoucími z jeho vyjádření ke kasační stížnosti, podle něhož je smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu sankcionovat samotnou nezákonnost postupu správce při stanovení a vybírání daně. Takový náhled považuje Nejvyšší správní soud za nesprávný jak hlediska obecné funkce institutu úroku v daňovém řízení, tak z hlediska konkrétní úpravy plynoucí z § 254 odst. 1 daňového řádu, jak byla vyložena shora. Nelze ostatně přehlédnout, že i komentář k daňovému řádu, na který k podpoře své argumentace odkazuje žalobce (a v napadeném rozsudku i krajský soud), v rámci výkladu k § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně konstatuje, že „uvádí-li důvodová zpráva k zákonu jednoznačně, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, pak by shodnou optikou mělo být nahlíženo na úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně“ (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, Šimek, K., Žiškova, M.: Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011).

Argumentuje-li v této souvislosti krajský soud tím, že citované ustanovení nerozlišuje dostatečně důsledně mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) a zmiňuje vadná rozhodnutí „zcela benevolentně“, Nejvyšší správní soud k tomu připomíná (jak již bylo výše naznačeno), že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97). Při výkladu daného ustanovení je proto nutno přihlídnout především k jeho smyslu, jak byl vymezen shora. Zdejší soud navíc nepovažuje za nezbytné, aby zákonodárce v případě jednotlivých možných procesních způsobů nápravy či „odklizení“ nezákonných rozhodnutí výslovně upravoval důsledky, které ve vztahu k výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně může ten který výsledek řízení mít. Daňový řád v § 116 odst. 1 výslovně předpokládá, že odvolací orgán napadené rozhodnutí změní [písm. a)], napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení [písm. b)], nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí [písm. c)]. Procesní důsledky rozhodnutí odvolacího orgánu o zrušení rozhodnutí správního orgánu, nebo naopak jeho změně, které jsou ostatně v daňovém řízení řešeny obdobně jako v obecném správním řízení (srov. § 90 odst. 1 správního řádu), jsou přitom zcela zřejmé, a podle názoru zdejšího soudu není vždy nezbytné, aby byly v dalších ustanoveních daňového řádu u dalších institutů podrobněji upraveny a vysvětlovány. Nelze přitom souhlasit s tím, co naznačil žalobce v žalobě podané u krajského soudu, a sice že až rozhodnutími finančního ředitelství z listopadu 2011 mu byla stanovena nová povinnost. S ohledem na měnící charakter těchto rozhodnutí finančního ředitelství je zřejmé, že se o žádnou novou poplatkovou povinnost nejednalo, tato svědčila žalobci (jeho právnímu předchůdce) již dříve, přičemž původní rozhodnutí finančního úřadu pouze tuto povinnost stanovilo (§ 5 odst. 1 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích) v nezákonné výši. S ohledem na délku předchozího řízení je pak logické, že rozhodnutí finančního ředitelství měnící výši poplatku muselo též nově stanovit lhůtu splatnosti takového poplatku, z čehož však taktéž nelze dovozovat, že by se jednalo o stanovení povinnosti zcela nové. Stejně tak Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu neshledal důvod dovozovat jakékoliv závěry z toho, že zákonodárce v citovaném ustanovení uvedl „větší vadu, pak menší a potom tu největší“. Dovožovat z takto zákonodárcem zvoleného pořadí důsledku vad rozhodnutí jakoukoliv návaznost týkající se základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně nelze.

Ve vztahu ke zmíněné zásadě in dubio pro libertate pak Nejvyšší správní soud toliko poznamenává, že předpokladem pro aplikaci této zásady je existence dvou výkladů, kdy jeden je srovnatelně přesvědčivý jako výklad opačný. Nejde tedy o situaci, kdy zde pouze existují dva možné výklady, ale o situaci, kdy proti sobě stojí srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). V projednávané věci však s ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal, že by se zde jednalo o dvě srovnatelné výkladové alternativy, neboť argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku, založená převážně na jazykovém výkladu, výše vyložený smysl ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu nikterak nezpochybňuje a nenabízí žádnou relevantní alternativu, pokud jde o hodnocení účelu této právní úpravy.

S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že kasační námitka týkající se posouzení základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je v dané věci důvodná. Citované ustanovení je nutno v případě změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) vykládat tak, že tento úrok náleží daňovému subjektu jen z částky zaplaceného poplatku (daně), která převyšuje jeho zákonnou výši.

Ve vztahu ke zbývajícím sporné otázce, která se týká určení počátku doby, za níž žalobci úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží, je nutno připomenout, že původní rozhodnutí finančního úřadu, jímž byl žalobci (jeho právnímu předchůdci) vyměřen správní poplatek za rok 2006 (v nezákonné výši) byl doručen jednak přímo žalobci (dne 4. 4. 2007) a jednak jeho zástupci (dne 7. 6. 2007), přestože toto rozhodnutí mělo být doručováno pouze zástupci žalobce (srov. § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Finanční úřad v tomto rozhodnutí žalobci mimo jiné uložil, aby vyměřený poplatek uhradil do 15 dnů ode dne doručení daného rozhodnutí. Mezi účastníky je pak dále nesporné to (žalobce tuto skutečnost plynoucí z rozhodnutí finančního ředitelství nezpochybnil), že správní poplatek za rok 2006 dle původního rozhodnutí finančního úřadu žalobce uhradil ve třech splátkách (dne 19. 4. 2007 uhradil splátku ve výši 10.000.000 Kč, dne 8. 6. 2007 ve výši 4.219.454 Kč a ještě téhož dne ve výši 11.000.000 Kč).

Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, pokud jde o dobu, za níž úrok z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu náleží, určuje její počátek dnem následujícím po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k její úhradě později, dnem její úhrady. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že žalobci byla s ohledem na doručení rozhodnutí o vyměření poplatku za rok 2006 přímo jemu stanovena povinnost uhradit poplatek do 19. 4. 2007, a pokud takto stanovenou povinnost splnil, nelze ji vnímat tak, že ji plnil jen o své vůli. Stěžovatel je naopak toho názoru, že žalobci lze úrok přiznat až od 8. 6. 2007, kdy dokončil úhradu správního poplatku v celé výši.

Nejvyšší správní soud jeho toho názoru, že i ve vztahu k této sporné právní otázce nelze odhlédnout od smyslu institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jak jej soud vyložil v předchozí části tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu v tom, že nelze klást k tíži žalobce, jestliže vycházel z již doručeního rozhodnutí finančního úřadu a poplatek uhradil ještě před řádným doručením takového rozhodnutí jeho zástupci. Jinak řečeno, pokud by žalobce zaplatil poplatek v celé výši (včetně nezákonně stanovené části), a to ve lhůtě splatnosti odvíjející se od prvotního doručení rozhodnutí o vyměření poplatku (tedy dne 19. 4. 2007), bylo by mu nutno dát za pravdu v tom, že mu úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží již od uvedeného data. V projednávané věci však nelze přehlédnout, že žalobce uhradil v takto stanovené lhůtě splatnosti pouze 10.000.000 Kč, tedy tu část správního poplatku, která byla i

po dalším průběhu správního (soudního) řízení shledána zákonnou. Ostatně sám žalobce uvedl v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu, jímž mu byl vyměřen správní poplatek za rok 2006 v nezákonné výši, že tento poplatek měl být vyměřen pouze ve výši 10.000.000 Kč. Žalobce tedy ve lhůtě splatnosti uhradil tu část poplatku, o které se domníval, že byla zákonná, a která ostatně byla zákonnou shledána i na základě dalšího průběhu správního řízení. Zbývající část správního poplatku (nezákonně přesahující částku 10.000.000 Kč) žalobce uhradil až později (konkrétně dne 8. 6. 2007) a počínaje tímto dnem také finanční ředitelství v žalobou napadeném rozhodnutí úrok žalobci přiznalo. Pokud Nejvyšší správní soud v předchozí části tohoto rozsudku dovodil, že žalobci náleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu pouze z té části uhrazeného poplatku, která převyšuje jeho zákonnou výši, je z povahy věci vyloučeno, aby mu byl tento úrok přiznán i za dobu, kdy uhradil poplatek právě a pouze v zákonné výši. I druhou kasační námitku je tedy nutno označit za důvodnou, přičemž nelze souhlasit s krajským soudem v tom, že by rozhodným pro určení počátku doby, za níž žalobci úrok náleží, zde byl den splatnosti vycházející z prvotního doručení původního rozhodnutí finančního úřadu žalobci (tedy 19. 4. 2007). Přestože se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s argumentací stěžovatele, podle něhož doba pro výpočet úroku počala běžet dnem, „kdy došlo k celkové úhradě správního poplatku“, je nutno konstatovat, že ve výsledku postupovalo finanční ředitelství při určení doby rozhodné pro výpočet úroku správně, neboť jím uváděný den se shoduje se dnem, kdy žalobce uhradil část poplatku přesahující jeho zákonnou výši. Jinak řečeno, pokud dojde ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu a v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) tento úrok vychází z částky přesahující zákonnou výši daně (poplatku), pak rozhodným pro určení počátku doby, za níž úrok náleží, je den, kdy byl poplatek uhrazen ve výši přesahující zákonnou poplatkovou povinnost.“.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Vzhledem k výše uvedenému krajský soud, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Na celkovém úspěchu žalovaného nic nemění ani dílčí úspěch žalobce v původním řízení před krajským soudem. Žalovanému správnímu orgánu však žádné náklady přesahující rámec běžné úřední činnosti nevznikly (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014-47), a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, není kasační stížnost přípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V takovém případě lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem*

Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost musí kromě obecných náležitostí podání obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 30. března 2016

v.r.

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D.,

předseda senátu