



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. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17.918,- Kč k rukám zástupce žalobce Mgr. Aleše Smetanky do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též jen „zákon č. 280/2009 Sb.“ nebo „daňový řád“), 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 poplatek 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“.

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 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 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 2005 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 zástupce žalobce zdůraznil, že správní orgány byly v prvé 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“.

VI. Vlastní argumentace soudu

V přezkoumávané věci byl spor o 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.].

1. Rozhodná právní úprava

Dne 26. 8. 2011 pod čj. 227223/11/128550401114 a pod čj. 227973/11/128550401114 Finanční úřad v Karlových Varech přiznal úrok z přeplatku na vyměřených správních poplatcích za roky 2005 a 2006 podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb.

V námitkách proti těmto úkonům správce daně a v odvoláních proti rozhodnutím správce daně o námitkách vydaným dne 9. 1. 2012 pod čj. 250314/11/128550401114 a pod čj. 250313/11/128550401114 společnost SLOT Game a.s. trvala na tom, že správce daně postupoval nezákonně, když na výpočet úroku aplikoval již neúčinný zákon č. 337/1992 Sb. a nikoli daňový řád (§ 254), který předchází úpravu s účinností od 1. 1. 2011 nahradil.

Rozhodnutími ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318 a čj. 5111/12-1500-402318, Finanční ředitelství v Plzni změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech, která jim předcházela, tak, že správce daně přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomu se v těchto rozhodnutích mj. uvádí, že odvolací orgán neshledal v zákoně č. 280/2009 Sb. existenci přechodného ustanovení, které by bylo možné na daný případ použít, a proto je nutné pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, jež je realizováno v srpnu r. 2011, aplikovat procesní právní předpis účinný v té době, tzn. zákon č. 280/2009 Sb., a to v celém jeho rozsahu, resp. v celém rozsahu ust. § 254 zákona č. 280/2009 Sb.

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.

2. Základ pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně

Mezi účastníky řízení je předně – 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 prospěch přiznání i tohoto úroku z neoprávněného jednání správce daně snesl žalobce řadu argumentů zejména v bodě IV./1 žaloby (= Nesprávné určení základu pro výpočet úroku).

Naproti tomu Finanční ředitelství v Plzni je toho názoru, že v daných věcech není pochyb o tom, že správní poplatek za r. 2005 a za r. 2006 vyměřen být měl, spor byl pouze o výši správního poplatku, přičemž v takovém případě, kdy nezákonnost spočívala v určení nesprávné výše správního poplatku, nelze po správci daně spravedlivě požadovat úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně z celé částky zaplaceného správního poplatku, ale pouze z rozdílu mezi zákonnou a nezákonnou výší správního poplatku. Je podstatné si uvědomit, že ust. § 254 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb. je koncipováno nejen na variantu, kdy dojde ke změně rozhodnutí o stanovení daně, ale i na případy, kdy dojde ke zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a proto sousloví „náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím“ je potřebné vykládat logicky, tzn. po smyslu zákona. Ustanovením § 254 zák. č. 280/2009 Sb. je sankcionováno vydání rozhodnutí o stanovení daně, které bylo z důvodu své nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu zrušeno, prohlášeno nicotným nebo změněno. Sankcí je tedy postihována specifikovaná nezákonná činnost správce daně, přičemž 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. Pakliže by totiž u změny rozhodnutí o stanovení daně byl počítán úrok z neoprávněného jednání správce daně z celé původně zaplacené částky, která byla posléze snížena, mohlo by dojít k absurdní situaci v případě, kdy

by např. původně byla daň vyměřena ve výši Kč 1.000,-- a posléze by toto rozhodnutí bylo změněno tak, že daň měla být vyměřena ve výši Kč 999,- a přitom úrok z neoprávněného jednání správce daně by se počítal z Kč 1.000,--. K tomuto lze tedy uzavřít, že bezpochyby nebylo úmyslem zákonodárce v případě změny rozhodnutí o stanovení daně sankcionovat správce daně takovým způsobem, že úrok z neoprávněného jednání správce daně by byl počítán z celé částky zaplacené daňovým subjektem. Finanční úřad v Karlových Varech tedy v tomto směru postupoval správně, když počítal úrok z neoprávněného jednání správce daně z rozdílu mezi zákonnou výší správního poplatku (tj. Kč 10.000.000,--) a mezi nezákonnou výší správního poplatku (tj. Kč 30.463.243,- a Kč 25.219.454,--), tzn. z částky Kč 20.463.243,- a Kč 15.219.454,--

K žalobcem zmiňovanému rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 12. 2011, čj. 11 Af 18/2011-45, Finanční ředitelství v Plzni v žalobou napadených rozhodnutích uvádí, že soudem byla přezkoumávána situace, kdy správce daně vydal rozhodnutí o přiznání úroku dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. do 31. 12. 2010, avšak o odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodováno již v době účinnosti zákona č. 280/2009 Sb. Jedná se tedy o odlišnou situaci, neboť v případě, který je nyní přezkoumáván Finančním ředitelstvím v Plzni, bylo o úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodováno až v r. 2011, tzn. již v době účinnosti zákona č. 280/2009 Sb. Navíc ve vztahu k určení částky, z níž má být počítán úrok z neoprávněného jednání správce daně, se tento rozsudek nijak věcně nevyjadřuje. Co se týče knihy Daňový řád, je podle názoru Finančního ředitelství v Plzni vyjádřeného v žalobou napadených rozhodnutích potřebné uvést, že se jedná o odbornou literaturu, v níž sice prezentují své názory soudci Nejvyššího správního soudu, nelze však tvrdit, že zde obsažené názory jsou pro adresáty právních norem závazné. Finanční ředitelství v Plzni logickým výkladem ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dospělo k závěru, že smyslem předmětného ustanovení je postihnout sankcí v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně tu část jednání správce daně, která byla nezákonná. Pakliže dojde ke zrušení rozhodnutí nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, je nepochybné, že nezákonnost správce daně spočívala v tom, že takovým rozhodnutím ukládal daňovému subjektu určitou povinnost – rozhodnutí je tedy nezákonné v celém svém rozsahu. Jiná situace je však v případě, kdy správce daně rozhodnutí o stanovení daně změní, neboť změnit rozhodnutí je možné pouze v případě, kdy zákonné podmínky pro stanovení té daně konkrétní daně správce daně shledá, avšak daň měla být stanovena v jiné výši. Nezákonným tedy není to, že správce daně rozhodnutí o stanovení daně vydal, nýbrž to, jakou výši daňové povinnosti k placení stanovil. Daň tedy daňovému subjektu stanovena být měla, a pakliže daňový subjekt na základě rozhodnutí, které bylo posléze změněno tak, že byla snížena výše daně, uhradil příslušnou daň v původní výši, je zcela logické, že daňovému subjektu náleží úrok z rozdílu mezi výší daně, kterou již zaplatil, a mezi daní, jejíž výše byla posléze snížena. Obdobným způsobem je sankcionován i daňový subjekt v případě doměření daně, neboť úrok z prodlení je rovněž počítán pouze z rozdílu mezi daní, kterou již daňový subjekt zaplatil, a daní, která mu byla posléze doměřena. Rovněž tento princip úročení není v § 252 zák. č. 280/2009 Sb. přímo textován, avšak jeví se z logického pohledu jako jediný správný, neboť nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat úrok z prodlení z celkové částky daně v případě, kdy část již daňový subjekt uhradil před rozhodnutím správce daně o změně daňové povinnosti s odůvodněním, že jak se později ukázalo, nebyla daň v minulosti stanovena správně, a proto musí daňový subjekt zaplatit úrok z prodlení z celé částky daně. K takovému

závěru by striktním výkladem ust. § 252 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. mohl někdo dospět, nebyl by to však názor správný a zákonný, neboť by odporoval logice a smyslu zákona. Obdobně je tomu i v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně: i když v ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. je mj. uvedeno „*náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím*“, tato textace tedy navozuje dojem, že by v případě změny rozhodnutí byl počítán předmětný úrok z celé výše daně (nikoliv tedy z rozdílu), odporuje toto logice a smyslu zákona [blíže viz úplné odůvodnění rozhodnutí ze dne 25. 7. 2012, čj. 5424/12-1500-402318, a ze dne 25. 7. 2012, čj. 5111/12-1500-402318].

K tomu soud konstatuje, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu 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.

V důvodové zprávě se k tomuto ustanovení praví: „*Odstavec 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně.*“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu, Poslanecká sněmovna Parlamentu, rok 2008, tisk č. 685/0).

Zdejšímu soudu není známo, že by se soudní praxe k výše sporovanému základu pro výpočet úroku již explicitně vyslovila; to podle soudu platí i pro žalobcem citovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 12. 2011, čj. 11 Af 18/2011-45, ohledně jehož relevance pro tuto spornou otázku se zdejší soud ztotožňuje s příslušným vyjádřením Finančního ředitelství v Plzni.

Zato v odborné literatuře byl prezentován tento názor: „*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].

Zdejší soud uvedený názor sdílí. Soud tu 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 patrně 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 první 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.

Zdejší soud tedy považuje žalobní bod IV./1 za důvodný.

3. Počátek běhu lhůty pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně

Mezi účastníky řízení je dále – a to ve vztahu ke správnímu poplatku za rok 2006 – spor o 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.

Ze správních spisů soud zjistil, že rozhodnutí o vyměření správního poplatku za r. 2006 vydané Finančním úřadem v Karlových Varech dne 28. 3. 2007 pod čj. 59957/07/128960/3167 bylo doručováno nejprve daňovému subjektu společnosti SLOT Game a.s. (která zásilku převzala dne 4. 4. 2007) a poté zástupci tohoto daňového subjektu Janu Tůmovi (který zásilku převzal dne 7. 6. 2007).

Žalobce dovozuje splatnost poplatku od doručení vyměřovacího rozhodnutí daňovému subjektu, Finanční ředitelství v Plzni od doručení vyměřovacího rozhodnutí zástupci daňového subjektu.

Lze soudit, že společnost SLOT Game a.s. měla doručení vyměřovacího rozhodnutí za účinné již dnem 4. 4. 2007: dne 19. 4. 2007 zaplatila část správního poplatku ve výši 10.000.000,- Kč, dne 3. 5. 2007 podala proti rozhodnutí o vyměření správního poplatku odvolání.

Ze správního spisu není patrné, proč správce daně předmětné rozhodnutí doručoval přímo daňovému subjektu. Příjemce rozhodnutí ovšem není povinen zkoumat, zda správce daně toliko pochybil nebo zda ke svému počínání má racionální důvod např. v neuznání platnosti zastoupení buď vůbec, anebo v na věc dopadajícím rozsahu. V daném případě nadto nic nesvědčí o tom, že by daňový subjekt měl pochybovat o tom, zda jde o řádné doručení (viz zejména obsah odvolání).

Zdejší soud proto souhlasí s žalobcem, že argumentaci v jeho prospěch lze opřít i o jím citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, čj. 1 Afs 39/2006-79, publikované pod č. 1353/2007 Sb. NSS.

V širších souvislostech shledává 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 ji 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 nález ze dne 2. 4. 1998, sp. zn. III. ÚS 456/97, ustálenou judikaturu Ústavního soudu.

Podle přesvědčení zdejšího soudu je 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.

Rovněž žalobní bod IV./2 je proto soudem pokládán za důvodný.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož žaloba byla z výše uvedených důvodů shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil každé z napadených rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že každá z věcí se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku vyslovil soud (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

K projednání věci samé bylo nařízeno jednání. Jednání před soudem se konalo dne 8. 4. 2014 od 9.00 hod. do 10.55 hod. Toto jednání bylo přerušeno přestávkou za účelem porady senátu ohledně rozhodnutí ve věci samé od 10.04 hod. do 10.30 hod.

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v jím uplatněné výši **15.849,40 Kč**, představované zaplaceným soudním poplatkem za žalobu proti dvěma rozhodnutím správního orgánu ve výši 6.000,- Kč a dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši, tj. po 2.100,- Kč, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, a z odměny advokáta za jeden úkon právní služby v plné výši, tj. 3.100,- Kč, a z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby ve výši 300,- Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 2013. Za úkony právní služby oceněné plnou výší, učiněné před 1. 1. 2013, se považují převzetí a příprava zastoupení a žaloba, za úkon právní služby oceněný plnou výší, učiněný po 31. 12. 2012, se považuje účast na jednání před soudem dne 8. 4. 2014. V souvislosti s účastí na tomto jednání náleží advokátu také náhrada cestovních výdajů a náhrada za promeškaný čas. Výše náhrady cestovních výdajů se řídí právními předpisy o cestovních náhradách [§ 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. Celková vzdálenost Praha – Plzeň a zpět je vyčíslena v akceptovatelné délce 190 km. Advokát užil osobního automobilu Škoda Superb o průměrné spotřebě 6,53 litru pohonné hmoty (nafta) na 100 km. Cestovní výdaje za uvedenou cestu jsou tak součtem náhrady za spotřebované

pohonné hmoty: 6,53 litru x 1,90 km x 36,- Kč = 446,40 Kč a základní náhrady (amortizace): 190 km x 3,70 Kč = 703,- Kč, tedy celkem 1.149,40 Kč. Náhrada za promeškaný čas strávený cestou ze sídla advokáta do místa jednání, jež činí 100,- Kč za každou i jen započatou půlhodinu, představuje v daném případě za 2,5 hodiny strávené cestou z Prahy do Plzně a zpět uvedeným automobilem pětinasobek sazby, tj. 500,- Kč [§ 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.].

Odměna advokáta a náhrady advokáta byly navýšeny o částku **2.068,40 Kč** odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Připadne-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 lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí 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 8. dubna 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová

předseda senátu