



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce

SLOT Group, a. s., se sídlem Karlovy Vary, Jáchymovská 142, zastoupeného Mgr. Alešem Smetankou, advokátem se sídlem Praha 1, Jungmannova 745/24, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, č. j. 30 Af 34/2012 - 99,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 4. 2014, č. j. 30 Af 34/2012 - 99, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Právní předchůdce žalobce (SLOT Game, a. s.) v řízení před Krajským soudem v Plzni napadl žalobou rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 7. 2012, č. j. 5424/12-1500-402318, a č. j. 5111/12-1500-402318, jimiž finanční ředitelství změnilo rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 1. 2012, č. j. 250314/11/128550401114, a č. j. 2500313/11/128550401114. Finanční úřad těmito rozhodnutími (ve znění měnících rozhodnutí finančního ředitelství) přiznal žalobci podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), úrok z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v nezákonném vyměření správního poplatku za roky 2005 a 2006 za provozování sázkové hry „*vícemístná elektromechanická ruleta*“.

V žalobě proti rozhodnutím finančního ředitelství žalobce připomněl, že správní poplatek za rok 2005 mu byl nejprve vyměřen ve výši 30.463.243 Kč a až na základě rozhodnutí soudu finanční ředitelství nově vyměřilo správní poplatek v zákonné výši 10.000.000 Kč. Finanční úřad přeplatek ve výši 10.000.000 Kč použil na úhradu nově vyměřeného poplatku a zbývající přeplatek žalobci vrátil. Správní poplatek za rok 2006 pak byl žalobci nejprve vyměřen ve výši 25.219.454 Kč a na základě rozhodnutí soudu finanční ředitelství nově vyměřilo žalobci tento poplatek taktéž ve výši 10.000.000 Kč. I v tomto případě finanční úřad přeplatek ve výši 10.000.000 Kč použil na úhradu nově vyměřeného poplatku a zbývající přeplatek žalobci vrátil. Finanční ředitelství sice v případě obou shora uvedených správních poplatků v napadených rozhodnutích odstranilo některá pochybení finančního úřadu, přesto ale nezákonným způsobem ponížilo nárok žalobce na úrok z nezákonně vyměřených správních poplatků. Žalobce jednak namítl, že poplatková povinnost mu byla poprvé zákonným způsobem vyměřena až na základě rozhodnutí finančního ředitelství z listopadu 2010, kde bylo lhůta splatnosti nově stanovena na 14. 12. 2010, a nelze tedy uvažovat o tom, že mu byla poplatková povinnost ve výši 10.000.000 Kč uložena již od počátku. Žalobci měl být přiznán v případě obou správních poplatků úrok i z částky 10.000.000 Kč, a to ode dne původní splatnosti. Žalobce též namítl, že finanční ředitelství nesprávně určilo počátek běhu lhůty rozhodné pro výpočet úroku. Původní splatnost správního poplatku za rok 2006 nastala uplynutím lhůty splatnosti, tedy dnem 19. 4. 2007, neboť původní rozhodnutí o stanovení toho poplatku bylo žalobci doručeno již dne 4. 4. 2007. Pokud finanční úřad omylem doručoval rozhodnutí o stanovení poplatku žalobci i jeho zástupci, nemůže jít k tíži žalobce to, že poplatek zaplatil ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo takové rozhodnutí poprvé doručeno.

Krajský soud v Plzni rozsudkem označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí žalobě vyhověl, napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil žalovanému (na něhož přešla působnost finančního ředitelství) k dalšímu řízení. Krajský soud předně shledal důvodnou námitku týkající se určení základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně. Poukázal na důvodovou zprávu k § 254 odst. 1 daňového řádu a jeho výklad v odborné literatuře, s nímž se ztotožnil. Podle krajského soudu neměl správce daně zákonný podklad pro odlišný postup pro případ zrušení rozhodnutí (či prohlášení jeho nicotnosti) a pro případ změny rozhodnutí. Z dikce § 254 odst. 1 daňového řádu *„dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí“*, kde je nejprve uvedena větší vada, pak menší a potom největší, plyne, že zákonodárce *„položil zcela benevolentně jedno vadné rozhodnutí přes druhé“* a nemínil přiznávat odlišný režim jedné skupině vad oproti jiné. K obdobnému poznání lze dojít na základě důvodové zprávy k danému ustanovení. Zákonodárce mohl mít úmysl, který mu přičítá finanční ředitelství (*„trest v podobě přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně by měl odpovídat rozsahu nezákonného jednání“*), ale nevyjevil jej. K argumentaci § 252 daňového řádu krajský soud upozornil na odlišnosti konstrukce úroku z prodlení a úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dodal, že logický výklad, na který odkázalo finanční ředitelství, nebývá příliš spolehlivý, a argument *„deductio či reductio ad absurdum“* je toliko krajním řešením. Kdyby bylo nutno k němu sáhnout, pak by zde byly dva srovnatelně relevantní interpretační výsledky a nešlo by se vyhnout aplikaci zásady *in dubio pro libertate*, která by v tomto případě měla podobu vyššího příjmu pro daňový subjekt. Důvodnými pak krajský soud shledal i námitky žalobce týkající se počátku běhu lhůty pro výpočet sporného úroku. Uvedl, že ze

správního spisu není patrné, proč finanční úřad rozhodnutí o vyměření správního poplatku za rok 2006 doručoval přímo žalobci. Příjemce rozhodnutí ovšem není povinen zkoumat, zda správce daně toliko pochybil nebo zda ke svému počínání má racionální důvod. Argumentaci ve prospěch žalobce opřel o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č. j. 1 Afs 39/2006 - 79 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Upozornil na paralelu mezi dopady vad při doručování rozhodnutí orgánu veřejné moci a vad při vyznačování právní moci rozhodnutí s tím, že dle judikatury Ústavního soudu ani jedno, ani druhé nemůže jít bez dalšího k tíži adresáta. Jestliže tedy byla žalobci 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 rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, a to s odkazem na důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Podle stěžovatele není v dané věci pochyb o tom, že správní poplatky měly být vyměřeny a spor se týkal pouze jejich výše. Pokud pak nezákonnost spočívala pouze ve výši poplatku, nelze po správci daně spravedlivě požadovat úhradu úroku z neoprávněného jednání z celé částky zaplaceného poplatku, ale pouze z rozdílu mezi jeho zákonnou a nezákonnou výší. Ustanovení

§ 254 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat logicky, tedy dle smyslu zákona. Je jím sankcionováno vydání rozhodnutí o stanovení daně, které bylo z důvodu nezákonnosti zrušeno, prohlášeno nicotným nebo změněno. Trest v podobě přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně by měl odpovídat rozsahu nezákonného jednání, tedy v případě změny rozhodnutí rozdílu mezi daní zákonnou a nezákonnou. Pokud by u změny rozhodnutí o stanovení daně měl být počítán úrok z celé původně zaplacené částky, upozornil stěžovatel na absurdní situaci, která by nastala tehdy, pokud by původní daň byla vyměřena ve výši 1.000 Kč, a rozhodnutí posléze bylo změněno tak, že daň měla být vyměřena ve výši 999 Kč. Úmyslem zákonodárce nepochybně nebylo v případě změny rozhodnutí o stanovení daně sankcionovat správce daně takovým způsobem, že úrok bude počítán z celé zaplacené částky. V projednávané věci došlo ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu ke změně rozhodnutí, nikoliv k jeho zrušení, což má zásadní význam pro určení výše částky, z níž má být úrok z neoprávněného jednání správce daně počítán. Je-li rozhodnutí zrušeno nebo prohlášeno nicotným, je nepochybně nezákonné v celém rozsahu. Jiná situace však nastává v případě, kdy správce daně rozhodnutí o stanovení daně změní, protože změnit rozhodnutí lze pouze tehdy, pokud zákonné podmínky pro stanovení daně správce daně shledá, ale daň měla být stanovena v jiné výši. Je logické, že daňovému subjektu náleží úrok z rozdílu mezi výší daně, kterou již zaplatil, a mezi daní, jejíž výše byla poté snížena. Obdobným způsobem je sankcionován daňový subjekt v případě doměření daně. Rovněž tento princip úročení není v § 252 daňového řádu přímo popsán, ale jeví se jako jediný správný, neboť nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat úrok z prodlení z celé částky daně v případě, kdy již část uhradil před rozhodnutím o změně daňové povinnosti.

Stěžovatel dále namítl nesprávné posouzení počátku běhu lhůty pro výpočet sporného úroku. Splatnost poplatku dovozuje od doručení rozhodnutí o vyměření

správního poplatku zástupci žalobce. Skutečnost, že již na základě nesprávného doručení rozhodnutí žalobce uhradil vyměřený správní poplatek, správce daně při výpočtu výše úroku nezohlednil. Žalobce uhradil správní poplatek ve třech splátkách. Rozhodnutí o vyměření správního poplatku mu bylo řádně doručeno dne 7. 6. 2007 a splatnost celého poplatku nastala až později, než jej žalobce uhradil. Ačkoliv variantu, k níž v dané věci došlo, § 254 odst. 1 daňového řádu neřeší, stěžovatel analogicky (ve prospěch žalobce) dané ustanovení aplikoval a přiznal žalobci úrok od 8. 6. 2007, tedy ode dne, kdy došlo k celkové úhradě správního poplatku. Ke splatnosti dne 19. 4. 2007 dojít nemohlo, neboť tato splatnost byla počítána od data nesprávného doručení rozhodnutí o vyměření poplatku.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve vztahu k otázce určení základu pro výpočet úroku se ztotožnil se závěry krajského soudu, podle něhož § 254 odst. 1 daňového řádu neposkytuje pro výklad zvolený žalovaným žádnou oporu. Zákon zjevně nerozlišuje případy, kdy došlo ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Ve všech uvedených případech je základem pro výpočet úroku částka, kterou daňový subjekt uhradil na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Žalovaným zastávaný výklad se dostává jak do rozporu se zásadou legality, tak i do rozporu s judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, podle níž normy daňového práva nesmí být vykládány extenzivním způsobem v neprospěch daňového subjektu. Dovolává-li se žalovaný úmyslu zákonodárce, krajský soud zcela správně poukázal na to, že z důvodové zprávy takový úmysl neplyne. Právní posouzení provedené krajským soudem se navíc shoduje i s komentářovou literaturou. Žalobce nesouhlasí ani s argumentací žalovaného, podle níž je smyslem úroku postihnout pouze tu část jednání správce daně, která byla nezákonná. Zákonodárce totiž sankcionuje již samotnou nezákonnost postupu při stanovení a vybírání daně, respektive skutečnost, že daňový subjekt byl na základě nezákonného rozhodnutí autoritativně donucen zaplatit částku, kterou je ovšem správce daně oprávněn od daňového subjektu nárokovat pouze tehdy, existuje-li proto zákonný podklad. Žalovaný argumentuje příměrem k úroku z prodlení daňového subjektu s úhradou splatné daně podle § 252 daňového řádu, tomuto úroku ovšem principiálně odpovídá úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 daňového řádu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je odlišným institutem, plní odlišný účel a tomu odpovídá i způsob, jaký zákon určuje základ pro jeho výpočet. Žalobce pak nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, podle něhož v posuzovaném případě nezákonnost spočívala pouze v nesprávné výši poplatku. Celý spor mezi žalobcem a daňovými orgány vznikl pouze proto, že se finanční orgány snažily účelově obejít změnu právní úpravy a právního předchůdce žalobce zatížily řádově o desítky milionů Kč vyšším odvodem, než umožňovala právní úprava. Až po několikaletých soudních sporech finanční úřad vyměřil a uložil právnímu předchůdci žalobce povinnost platit správní poplatek zákonným postupem. Nezákonný tak byl prokazatelně celý postup finančních orgánů předcházející vydání rozhodnutí finančního úřadu v listopadu 2010. I pokud by bylo možno připustit výklad zastávaný žalovaným, existovaly by tu nepochybně dva srovnatelné výklady, z nichž by musel být v duchu zásady *in dubio pro libertate* zvolen výklad ve prospěch daňového subjektu. Pokud pak jde o určení počátku běhu lhůty pro výpočet sporného úroku, stěžovatel nepředložil jediný právní argument, proč by posouzení zaujaté krajským soudem v dané věci nemělo být správné. Sporná otázka se navíc týká pouze správního poplatku za rok 2006, a to pouze jeho části, takže nemůže mít vliv na správnost závěru krajského soudu o zrušení napadených rozhodnutí finančního

ředitelství. Krajský soud nepochybil, pokud se ztotožnil s námitkou žalobce, že v případě nesprávného doručení rozhodnutí přímo právnímu předchůdci žalobce, nemůže být žalobci na újmu to, že jeho právní předchůdce správní poplatek zaplatil ve lhůtě odvozené od okamžiku, kdy mu bylo takové rozhodnutí poprvé doručeno.

Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou, proto Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích rozsahu uplatněných důvodů; zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Mezi účastníky není v projednávané věci sporu o otázkách skutkových, ani o dosavadním průběhu řízení, jak jej v napadeném rozsudku detailně popsal krajský soud. Pro účely dalšího odůvodnění tohoto rozsudku tak postačí připomenout, že rozhodnutím ze dne 15. 6. 2006 vyměřil finanční úřad právnímu předchůdci žalobce správní poplatky za povolení provozování výše označené sázkové hry za rok 2005 v celkové výši 30.463.243 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se předchůdce žalobce odvolal a finanční úřad rozhodnutím ze dne 5. 10. 2006 jeho odvolání částečně vyhověl a napadené rozhodnutí změnil tak, že celková výše vyměřených správních poplatků činí 30.191.914 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se předchůdce žalobce opět odvolal a finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 11. 12. 2006 odvolání zamítlo. Toto rozhodnutí finančního ředitelství napadl předchůdce žalobce žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 31. 3. 2009, č. j. 57 Ca 20/2007 - 166, napadené rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11. 12. 2006, i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 5. 10. 2006 zrušil a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podalo finanční ředitelství kasační stížnost, na základě které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, č. j. 5 Afs 70/2009 - 229, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 29. 9. 2010, č. j. 57 Af 50/2010 - 261, pak krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2010 pak finanční ředitelství změnilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 5. 10. 2006 tak, že vyměřilo správní poplatek na rok 2005 ve výši 10.000.000 Kč. Dne 26. 8. 2011 pak finanční úřad přiznal předchůdci žalobce úrok z přeplatku na vyměřených správních poplatcích v celkové výši 1.675.086,27 Kč. Proti tomuto postupu finančního úřadu podal předchůdce žalobce námitku, které finanční úřad rozhodnutím ze dne 9. 1. 2012 vyhověl pouze nepodstatným způsobem (změna textu poučení). Proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu o námitce podal předchůdce žalobce odvolání, na základě něhož finanční ředitelství žalobou napadeným rozhodnutím změnilo rozhodnutí finančního úřadu tak, že přiznalo úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 14.542.709,88 Kč.

Rozhodnutím ze dne 28. 3. 2007 pak finanční úřad vyměřil právnímu předchůdci žalobce správní poplatky za povolení provozování dané sázkové hry za rok 2006 v celkové výši 25.219.454 Kč. Na základě odvolání proti tomuto rozhodnutí finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 3. 8. 2007 rozhodnutí finančního úřadu nepodstatným způsobem změnilo. Právní předchůdce žalobce pak napadl toto rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 25. 3. 2009, č. j. 57 Ca 92/2007 - 159, rozhodnutí finančního ředitelství a předchozí rozhodnutí finančního úřadu

zrušil a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podalo finanční ředitelství kasační stížnost, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2010, č. j. 5 Afs 69/2009 - 218, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V návaznosti na to krajský soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2010, č. j. 57 Af 48/2010 - 247, opět rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2010 pak finanční ředitelství změnilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 28. 3. 2007 tak, že vyměřilo správní poplatek na rok 2006 ve výši 10.000.000 Kč. Dne 26. 8. 2011 pak finanční úřad přiznal právnímu předchůdci žalobce úrok z přeplatku na vyměřených správních poplatcích v celkové výši 8.470.147,36 Kč. Proti tomuto postupu finančního úřadu podal předchůdce žalobce námitku, které finanční úřad rozhodnutím ze dne 9. 1. 2012 nepodstatným způsobem vyhověl (změna textu poučení). Proti rozhodnutí finančního úřadu o námitce se předchůdce žalobce odvolal a žalobou napadeným rozhodnutím finanční ředitelství změnilo rozhodnutí finančního úřadu tak, že přiznalo úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 8.677.277,87 Kč.

Spor se v projednávané věci týká výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, který žalobci přísluší podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť (jak plyne ze shora reprodukováného předchozího průběhu řízení) rozhodnutí, jimiž byl žalobci stanoven správní poplatek za roky 2005 a 2006, byla finančním ředitelstvím změněna s tím, že žalobce uhradil poplatky ve vyšší než zákonné částce. Sporná otázka spočívá jednak v určení základu pro výpočet daného úroku, a jednak v určení doby, za kterou má být tento úrok žalobci přiznán. Zatímco podle žalobce, s jehož názory se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil, mu náleží tento úrok i z částek 10.000.000 Kč (zákonná výše původně nesprávně vyměřených poplatků v obou sporných obdobích), a v případě poplatku za rok 2006 je třeba běh doby pro výpočet úroku odvíjet od dřívějšího doručení rozhodnutí o stanovení poplatku přímo žalobci, stěžovatel setrvává na tom, že úrok je třeba vypočítat pouze z rozdílu mezi původně určenou nezákonnou výší správního poplatku a zákonnou výší odpovídající změně rozhodnutí o stanovení poplatku, přičemž lhůtu pro výpočet úroku nelze odvozovat od nesprávného doručení rozhodnutí o stanovení poplatku žalobci, ale od řádného doručení tohoto rozhodnutí jeho zástupci, respektive od data úhrady správního poplatku.

Relevantní právní úpravu, jejíž výklad je mezi účastníky sporný, představuje v dané věci

§ 254 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*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*“.

Při řešení první ze shora vymezených sporných právních otázek vyšel krajský soud v napadeném rozsudku z toho, že pro určení základu pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně není rozhodující, zda došlo ke zrušení či změně rozhodnutí o stanovení poplatku (či k prohlášení jeho nicotnosti), a daňovému subjektu tak náleží úrok

z celé jím uskutečněné platby. Na podporu tohoto závěru odkázal na názor zaujatý v jednom z komentářů k citovanému ustanovení daňového řádu (Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář. II. díl.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011) a poukázal rovněž na to, že úmysl zákonodárce, jež mu přičítá stěžovatel, neplyne ani z důvodové zprávy, která mezi zrušením a změnou rozhodnutí taktéž nerozlišuje. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že zatímco důvodová zpráva výslovnou odpověď na popisovanou spornou právní otázku neposkytuje, citovaný komentář výslovně vychází z toho, 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 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“.

V návaznosti na výše uvedené považuje zdejší soud za vhodné poukázat na to, že shora vymezený výklad § 254 odst. 1 daňového řádu není justiční praxí a odbornou veřejností přijímán zcela jednoznačně a názor, z něhož vychází argumentace stěžovatele v projednávané kasační stížnosti, není zcela ojedinělý. Předně je nutno upozornit na to, že opačný závěr, než krajský soud v projednávané věci, již zaujal Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 22 Af 125/2012 - 24 (tento rozsudek nebyl napaden u Nejvyššího správního soudu kasační stížností). V tomto rozsudku vyšel Krajský soud v Ostravě z toho, že výklad právní normy by měl být průnikem a vyvážením jednotlivých výkladových metod, tedy vedle metody jazykové též metody systematické, historické, teleologické, logické a srovnání v právu. Dospěl k závěru, že „při výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu nelze pominout účel daného ustanovení a logiku při jeho výkladu. Pokud bylo rozhodnutí správce daně shledáno nezákonným pouze v určité, konkrétně číselně vyjádřitelné části, znamená to mimo jiné, že ve zbývajících částech bylo shledáno zákonným. Neexistuje pak žádný racionální důvod, aby se sankce týkala i zákonné části onoho původního rozhodnutí“. Krajský soud v Ostravě pak v citovaném rozsudku uzavřel, že bylo-li rozhodnutí o stanovení daně změněno, náleží daňovému subjektu úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu pouze z rozdílu, o který bylo původní rozhodnutí změněno.

Stanovisko výše citovaného komentáře, pokud jde o sporný výklad § 254 odst. 1 daňového řádu, pak nesdílí některé jiné komentáře k daňovému řádu, z nichž lze naopak dovodit příklon k názoru opačnému, podle něhož úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu „vzniká daňovému subjektu, kterému v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla povinnost uhradit státu plnění nad rámec své zákonné povinnosti (odvedl v určitém čase státu více, než odvést měl, a to za dobu jejího uhrazení až do jejího vrácení“ (Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1. 8. 2015.* Praha : Leges, 2015, str. 958-959). Upozorňuje-li pak žalobce v této souvislosti též na závěry dalšího z komentářů k daňovému řádu (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. : *Daňový řád. Komentář.* Praha : C. H. Beck), skutečně je zde ve vztahu k § 254 odst. 1 daňového řádu uvedeno, že úročena je „celková částka, kterou daňový subjekt uhradil“, aniž by citovaný komentář rozlišoval mezi zrušením či změnou rozhodnutí o stanovení daně. Tento závěr se však dle kontextu komentáře k citovanému

ustanovení zjevně týká toho, že „celkovou částkou“ je zde míněna jak daň, tak její příslušenství, aniž by zde (byť třeba jen nepřímou) byla řešena sporná otázka určení základu pro výpočet úroku při „pouhé“ změně rozhodnutí o stanovení daně. Na základě výše uvedeného lze učinit dílčí závěr spočívající v tom, že soudní praxe ani odborná literatura nezaujmají ke sporné otázce výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu jednotné stanovisko, a pokud se k výkladu citovaného ustanovení v kontextu sporné otázky řešené v nyní projednávané věci vůbec vyjadřují, vyslovené závěry postrádají podrobnější argumentační oporu.

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 přihlédnout 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. náleží 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 doručeného 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.

Jak plyne z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud shledal důvodnými obě nosné kasační námitky, kasační stížnosti vyhověl, tedy napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán shora vymezeným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. prosince 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu