ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Veletrhy Brno, a. s.**
sídlem Výstaviště 405/1, 603 00 Brno
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2017, č. j. 18542/17/5200-11433-700681

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 4. 2017, č. j. 18542/17/5200-11433-700681, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24 456 Kč, a to k rukám jeho advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a stručné shrnutí skutkového stavu

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí ze dne 2. 9. 2016, č. j. 3633351/16/3001-51522-711830, kterým Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zrušil v rámci přezkumného řízení tři svoje předchozí rozhodnutí (o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu) ze dne 22. 3. 2013, č. j. 580355/13/3001-24804-710613, č. j. 580392/13/3001-24804-710613, a č. j. 580398/13/3001-24804-710613, a současně žalobci uložil povinnost uhradit částku 502 592 Kč, jež mu byla neoprávněně vyplacena jako úrok z vratitelného přeplatku.

2. K věci je nutno v prvé řadě uvést, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu Brno I se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“, „odvolací orgán“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

3. Pokud jde o podstatu věci samé, dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 46 408 830 Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, předmětný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 39 925 470 Kč. Obě tato rozhodnutí však s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109 (právní moci rozsudek nabyl dne 11. 7. 2011).

4. Správce daně následně dne 26. 10. 2011 vydal následující tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu:
   - sdělení č. j. 350138/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 9 823 618,32 Kč,
   - sdělení č. j. 352120/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2 726 288,59 Kč, a
   - sdělení č. j. 352590/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145 593,24 Kč.

   Následujícího dne byly uvedené částky předepsány na osobní daňový účet žalobce. Dne 1. 11. 2011 byla celková částka 12 695 500 Kč poukázána na bankovní účet žalobce.

5. Žalobce posléze shledal, že úrok mu nebyl přiznán v plné výši, pročež dne 19. 12. 2012 podal *Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*. Proti způsobu vyřízení této žádosti se žalobce bránil u správních soudů. Soudní řízení bylo ukončeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS. Již před tímto rozsudkem, dne 31. 3. 2015, žalobce podal správci daně „*Žádost o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně z prominutého penále*“.

6. Dne 14. 1. 2013 pak žalobce podal *Žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 daňového řádu*. Na základě této žádosti správce daně dne 22. 3. 2013 vydal tři rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011:
   - pod č. j. 580355/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 388 933 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 350138/11/288914710613 (neoprávněně stanovená daň),
   - pod č. j. 580398/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 107 902 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 352120/11/288914710613 (neoprávněně stanovené daňové penále), a
   - pod č. j. 580392/13/3001-24804-710613 žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 5 757 Kč v návaznosti na sdělení č. j. 352590/11/288914710613 (neoprávněně stanovený úrok z odložené částky).
7. Dne 30. 9. 2015 vydal správce daně *Sdělení ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně* č. j. 3547736/15/3001-51522-711830, jímž žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z dodatečně doměřené daně, z penále a z úroku z odložené částky v celkové výši 20 214 216 Kč s tím, že žalobci bude doplacena zbývající částka 7 518 716 Kč. Tato byla připsána žalobci dne 8. 10. 2015. Žalobce následně podal u žalovaného dne 30. 10. 2015 „*Podnět na ochranu proti nečinnosti správce daně dle ust. § 38 daňového řádu*“, a dne 4. 1. 2016 „*Odvolání do rozhodnutí správního orgánu*“. Tato podání žalovaný posoudil dle obsahu jako námitku proti sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015 a jako doplnění této námitky a postoupil je k vyřízení správci daně. Správce daně námitku zamítl *rozhodnutím ze dne 11. 2. 2016, č. j. 545777/16/3001-51522-711830*. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 9. 2016, č. j. 40259/16/5100-41453-711335. Žaloba, jíž žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného o odvolání, byla Krajským soudem v Brně vedena pod sp. zn. 29 Af 131/2016. Rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 131/2016-116, ji soud zamítl. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku je u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 9 Afs 282/2020 a dosud o ní nebylo rozhodnuto.
8. Dne 26. 10. 2015 správce daně obdržel podání žalobce označené jako *Žádost daňového subjektu o předepsání úroku z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu*. Dne 22. 1. 2016 o této žádosti správce daně rozhodl pod č. j. 4170708/15/3001-51522-711830 tak, že žalobci požadovaný úrok nenáleží. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl *rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28411/16/5200-11433-700681*. Žaloba, jíž žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného o odvolání, byla Krajským soudem v Brně vedena pod sp. zn. *29 Af 90/2016*. Rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50, soud uvedené rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost podanou žalovaným proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51.
9. Dne 22. 10. 2015 se správce daně obrátil na žalovaného s podnětem na nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013 o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku. Na základě tohoto podnětu žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28406/16/5200-11433-700681, nařídil přezkoumání předmětných rozhodnutí. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce neodvolal, to tak nabylo právní moci dne 2. 8. 2016.

10. Následně správce daně v nařízeném přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 2. 9. 2016, č. j. 3633351/16/3001-51522-711830, zrušil tři svoje předchozí rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ze dne 22. 3. 2013, a současně žalobci uložil povinnost uhradit částku 502 592 Kč, jež mu byla neoprávněně vyplacena jako úrok z vratitelného přeplatku. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal.

11. Žalovaný *rozhodnutím ze dne 26. 4. 2017, č. j. 18542/17/5200-11433-700681*, odvolání žalobce zamítl a potvrdil zrušující rozhodnutí správce daně ze dne 2. 9. 2016. V odůvodnění v prvé řadě stručně konstatoval podstatné skutkové okolnosti. Dále uvedl, že ustanovení § 254 daňového řádu směřuje pouze na situaci, kdy vratitelný přeplatek vznikne v přímé souvislosti se zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a to ve vazbě na vrácení částky daně uhrazené daňovým subjektem na základě zrušeného či změněného rozhodnutí správce daně. Takto bylo postupováno v případě částek daně (39 925 470 Kč vráceno dne 2. 9. 2011), penále (13 416 051 Kč vráceno dne 15. 9. 2011) i úroku z odložené částky (711 628 Kč vráceno dne 17. 10. 2011). Uvedené ustanovení se však nevztahuje na vratitelný přeplatek, který může vzniknout v souvislosti s tím, že správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 daňového řádu.

12. Správce daně sdělením ze dne 30. 9. 2015 informoval žalobce o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v celkové částce 20 214 216 Kč s tím, že z této částky byla žalobci již v roce 2011 vyplacena její část ve výši 12 695 500 Kč (tato částka byla dne 27. 10. 2011 předepsána na osobní daňový účet žalobce a vrácena dne 1. 11. 2011). Žádost o vrácení předepsaného úroku však žalobce nepodal, proto nebyl předepsaný úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 12 695 500 Kč žalobci vrácen po lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu. Zbývající částka ve výši 7 518 716 Kč byla na osobní daňový účet žalobce předepsána dne 30. 9. 2015 a poukázána žalobci dne 8. 10. 2015. Ani tato část předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně nebyla, vzhledem k nepodání žádosti o vrácení předepsaného úroku, žalobci vrácena po lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu.

13. Ustanovení § 254 daňového řádu neupravuje lhůtu a způsob vrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě předepsaného úroku dle § 254 odst. 3 daňového řádu, proto se při jeho vracení postupuje podle § 155 odst. 2 daňového řádu. Vznikne-li předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňovému subjektu vratitelný přeplatek, vznikne mu současně i oprávnění disponovat s tímto vratitelným přeplatkem a správce daně s ním na základě žádosti daňového subjektu nakládá v souladu s § 154 a § 155 daňového řádu (vůči těmto ustanovením je tedy speciálním toliko § 254 odst. 4 daňového řádu). Avšak k tomu, aby správce daně mohl případný vratitelný přeplatek daňovému subjektu vrátit, musí daňový subjekt vyjevit svou vůli a o přeplatek si požádat. To se ovšem v případě žalobce nestalo. Žalobce sice požadoval předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet, vrácení částky na bankovní účet však nepožadoval. K opožděnému vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně (v částkách 12 695 500 Kč a 7 518 716 Kč) tak nemohlo dojít.

14. Pokud jde o tvrzenou nečinnost správce daně, ode dne 10. 6. 2015, kdy byl vynesen rozsudek Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 234/2014), do dne vydání sdělení uplynuly cca 3 měsíce, což vzhledem ke složitosti celé kauzy nebyla nepřiměřeně dlouhá

doba. Žalobce ostatně podával podněty ve smyslu § 38 daňového řádu, které však byly odvolacím orgánem shledány jako nedůvodné.

15. Částka 12 695 500 Kč představující část úroku z neoprávněného jednání správce daně byla předepsána na osobní daňový účet dne 27. 10. 2011 a vrácena dne 1. 11. 2011. Správce daně přitom tento vratitelný přeplatek vrátil, aniž by žalobce podal zákonem předpokládanou žádost o jeho vrácení. Správce daně tudíž nepostupoval v souladu se zákonem. I zbývající část úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 518 716 Kč byla po předepsání na osobní daňový účet (dne 30. 9. 2015) vrácena dne 8. 10. 2015, aniž by žalobce podal zákonem předpokládanou žádost o vrácení vratitelného přeplatku. I v tomto případě tudíž správce daně nepostupoval v souladu se zákonem.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

16. Proti posledně zmiňovanému rozhodnutí žalovaného žalobce brojil včas podanou žalobou. Po nutné rekapitulaci hlavních skutkových okolností žalobce uvedl, že dne 11. 7. 2011 nabyl právní moci zrušující rozsudek krajského soudu. Následně měl být tudíž na osobní daňový účet, resp. na bankovní účet žalobce, předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Přestože samotná výše tohoto úroku je sporná, je zjevné, že nejpozději ke dni 26. 7. 2011 mělo být žalobci vráceno nejméně 20 214 216 Kč (viz sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015), neboť dle § 254 odst. 1, 3, 4 daňového řádu byl správce daně povinen předepsat a vrátit žalobci tento úrok do 15 dnů ode dne účinnosti zrušujícího rozsudku krajského soudu. To se však nestalo. Dne 1. 11. 2011 byla žalobci na bankovní účet vrácena část úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 12 695 500 Kč. Tuto část úroku správce daně předepsal a vrátil pozdě. V prodlení s jeho úhradou byl od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011. Správce daně tedy vrátil žalobci vratitelný přeplatek po lhůtě stanovené § 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, pročež žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku. Teprve v návaznosti na žádost žalobce ze dne 14. 1. 2013 správce daně třemi rozhodnutími ze dne 22. 3. 2013 přiznal žalobci úrok z vratitelného přeplatku (základem byl vratitelný přeplatek ve výši 12 695 500 Kč) v celkové výši 502 592 Kč.

17. Tato rozhodnutí však nyní orgány finanční správy zrušily. Přitom ovšem vycházely z nesprávné a extenzivní interpretace § 154, § 155 a § 254 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný je názoru, že v případě zrušení, změny či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, předepisuje správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu (i) částku, která byla v souvislosti s takovým rozhodnutím daňovým subjektem uhrazena, jinak řečeno vrátí uhrazenou daň, (ii) částku úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to obě ve lhůtě do 15 dnů od právní moci (účinnosti) zrušujícího rozhodnutí. S touto částí výkladu žalobce souhlasí. Žalovaný však dále tvrdí, že po připsání obou částek na osobní daňový účet daňového subjektu, které proběhnou ve stejný okamžik, je tzv. test vratitelnosti prováděn pro každou z těchto částek zvlášť, neboť na částku vztahující se k úroku se neuplatní pravidlo uvedené v § 254 odst. 4 daňového řádu. S tímto závěrem však již žalobce nesouhlasí. Žalovaný zde nerespektuje systematiku daňového řádu, samotné znění § 254 odst. 4 daňového řádu, ani účel a smysl této právní úpravy.

18. Z hlediska pravidel daňového řádu pro vracení částek evidovaných na osobních daňových účtech daňových subjektů jsou rozhodná zejména obecná ustanovení § 154 a § 155. Z nich daňový řád ve svých dalších ustanoveních vychází, případně je doplňuje či modifikuje. V daném případě je rozhodný § 254 odst. 4 daňového řádu, který stanoví lhůtu, v níž je

správce daně povinen vrátit daňovému subjektu neoprávněně stanovenou a daňovým subjektem odvedenou daň po zrušení rozhodnutí, které tuto daň stanovilo. Na jiném místě daňový řád takové pravidlo neobsahuje. Pod pojmem „vratitelný přeplatek“ uvedeným v tomto ustanovení je nutno chápat jak částku vrácené daně, tak i předepsaný úrok.

19. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu úrok sleduje osud daně. Kde se tedy v daňovém řádu hovoří o dani, je tím současně myšleno i její příslušenství. Toto základní pravidlo je v daňovém řádu striktně respektováno, pokud je nutné daň a příslušenství daně od sebe odlišit, je tak provedeno výslovně. Kdyby zákonodárce skutečně nezamýšlel, aby se § 254 odst. 4 daňového řádu neaplikoval na úrok, musel by tak učinit výslovně.

20. Pravidlo pro vrácení dříve uhrazené daně (a jejího příslušenství) je součástí ustanovení, které se věnuje problematice úroku z neoprávněného jednání správce daně. Pokud by racionální zákonodárce zamýšlel konstruovat pravidlo pro vracení takového přeplatku jen na část daně a nikoliv i na související příslušenství, zařadil by takové ustanovení v rámci daňového řádu do jeho jiné části či do jiného ustanovení. Jeho zařazení do daného ustanovení svědčí o tom, že úmyslem zákonodárce bylo stanovení pravidla jak pro vlastní daň, tak i pro její příslušenství.

21. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu obsahuje lhůtu, ve které je správce daně povinen vrátit daňovému subjektu vratitelný přeplatek (tvořený po aplikaci testu vratitelnosti vracenou daní a úrokem z neoprávněného jednání správce daně). Pokud jej správce daně vrátí daňovému subjektu po této zákonné lhůtě, aplikuje se § 155 odst. 5 daňového řádu, podle něhož v takovém případě náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku. Nutno dodat, že podle § 254 odst. 4 daňového řádu správce daně vrací vratitelný přeplatek vždy, tj. i bez žádosti daňového subjektu. V předmětné věci přitom byly splněny i všechny podmínky, které § 254 daňového řádu stanoví pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Názor správních orgánů neodpovídá znění zákona, ale ani ekonomické podstatě sankcí v podobě příslušných úroků vzniklých z důvodu pochybení správce daně.

22. Žalovaný obecně připouští, že předepsáním úroku dle § 254 odst. 4 daňového řádu může vzniknout vratitelný přeplatek, což má rovněž za následek možnost vzniku úroku z takto vzniklého vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. V tomto kontextu by ovšem žalovaný neměl pomíjet, že důvodem nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně může být nečinnost správce daně.

23. Je též nepřijatelné, aby si žalovaný fakticky doplňoval zákon dle svého uvážení (a to v neprospěch daňového subjektu), neboť § 254 odst. 4 daňového řádu v žádném případě nepoužívá pojem *„přímá souvislost“*. Je zřejmé, že i úrok z neoprávněného jednání správce daně souvisí se zrušením rozhodnutí o stanovení daně a vzniká tedy v jeho důsledku. Příčinná souvislost mezi zrušujícím rozhodnutím krajského soudu a vznikem úroku z neoprávněného jednání správce daně je zcela nesporná. Žalovaný navíc svůj závěr o nemožnosti aplikace § 254 odst. 4 daňového řádu na vratitelný přeplatek vzniklý na základě úroku z neoprávněného jednání správce daně odůvodnil toliko obecným a ničím nepodloženým tvrzením a selektivní citací rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2014, sp. zn. 62 Af 46/2013. Rozhodnutí žalovaného je tak v tomto ohledu nepřezkoumatelné.

24. Žalovaný sice nepoužil argumentaci stran zákazu anatocismu, ale vzhledem k jeho odkazu na zmiňovaný rozsudek žalobce konstatoval, že krajský soud se v něm nijak nevypořádal

s právní úpravou úroku z prodlení dle § 252 a násl. daňového řádu, a zároveň je jeho argumentace ve vztahu k zákazu úročení úroků nepřesvědčivá a s ohledem na rekodifikaci soukromého práva i nepoužitelná. V této souvislosti následně žalobce poukázal na rozdíly mezi § 252 a § 254 daňového řádu a na ekonomické konsekvence spojené s nepředepsáním úroku dle § 254 daňového řádu v zákonem stanovené lhůtě. Podstatné je, že v § 253 odst. 3 daňového řádu je výslovně stanoveno, že u nedoplatků na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká. Úroku dle § 254 daňového řádu se však žádné takové omezení netýká. Rozdíl je též ve vymahatelnostidaných úroků. Oproti možnostem správce daně je daňový subjekt nucen domáhat se svého práva na celou výši úroku dle § 254 daňového řádu prostřednictvím procesních prostředků ochrany dle daňového řádu, resp. soudní cestou. Výkladem žalovaného by tak úrok dle § 254 daňového řádu v důsledku plynutí času zcela ztratil svůj smysl a účel, kterým je ekonomická náhrada peněžních prostředků, které daňový subjekt musel získat z jiných zdrojů. Správní orgány by si tak mohly dovolit „riskovat“ nepředepsání či pozdní předepsání úroku dle § 254 daňového řádu a čekat na reakci daňového subjektu. Ekonomická hodnota opožděně předepsaného úroku by se však plynutím času výrazně snížila. Právě existence a aplikace úroku z vratitelného přeplatku má výše uvedenou disproporcionalitu odstranit. Případné odkazy na soukromoprávní předpisy v souvislosti se zákazem anatocismu nejsou případné, neboť zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, úročení úroků připouští, a zároveň s ohledem na změnu právní úpravy daňového procesu ve spojení se soukromoprávními předpisy došlo i ke změně pořadí úhrady daně (plateb).

25. Závěrem žalobce namítl, že v průběhu přezkumného řízení došlo k porušení principu dvojinstančnosti, neboť úřední osoba žalovaného, která rozhodovala o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013, následně rozhodovala i o odvolání žalobce proti rozhodnutí, které správce daně vydal v rámci nařízeného přezkumného řízení. Podle judikatury smyslem zásady dvojinstančnosti není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvém stupni. V nyní projednávané věci se za správce daně podílela na zpracování podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013 Bc. D. D., která následně v rámci nařízeného přezkumného řízení následně zpracovávala i rozhodnutí. Za žalovaného nařídila přezkoumání rozhodnutí ze dne 22. 3. 2013 Ing. H. N., která následně zpracovala i žalobou napadené rozhodnutí. Tedy tatáž úřední osoba žalovaného, která nařídila přezkoumání původních rozhodnutí správce daně, zpracovávala i finální rozhodnutí o odvolání. To je ovšem v rozporu s principem dvojinstančnosti. Již v rámci nařizování přezkumného řízení muselo být zřejmé, že pokud identické úřední osoby budou rozhodovat i v rámci následného přezkumného řízení, stane se dvojinstančnost řízení toliko iluzorním postulátem. Příslušné úřední osoby již měly na celou záležitost jednoznačný názor a následný průběh přezkumného a odvolacího řízení byl pouhou formalitou.

26. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

27. Ve vyjádření k žalobě ze dne 28. 8. 2017 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že požadavek žalobce na přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je v příkrém rozporu se smyslem a účelem právní úpravy obou úroků. Zákonodárce zcela jistě nezamýšlel kompenzovat daňové subjekty za domnělou liknavost správce daně při výplatě úroku z neoprávněného jednání správce daně úročením tohoto úroku prostřednictvím dalšího úroku z vratitelného přeplatku, a to v totožné výši. Takový požadavek žalobce odporuje zákazu anatocismu, který vychází již z římskoprávní tradice a je českému právnímu řádu inherentní. Touto problematikou se již podrobně zabýval Nejvyšší správní soud i Krajský soud v Brně. Argumenty žalobce pak jsou nepřesvědčivé. Odkazovaná ustanovení občanského zákoníku připouštějící úročení úroků jsou toliko zákonem přesně vymezenými výjimkami z pravidla, k jejichž uplatnění se vyžaduje buď výslovný souhlas obou smluvních stran, nebo naplnění zákonem jasně vymezených podmínek. Na nyní projednávanou věc přitom nijak nedopadají. Tvrzení žalobce, že pro daňové subjekty je vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně obtížnější, než je pro správce dane vymožení úroku z prodlení, pak pravidlo zákazu anatocismu rovněž nijak neprolamuje. V rámci soukromoprávních sporů ohledně úroků z prodlení věřitelům často také nezbývá jiná možnost, než se jejich úhrady domáhat soudní cestou, přičemž mají k dispozici daleko méně prostředků k ochraně svých práv, než je tomu u daňových subjektů ve vztahu ke správci daně. Ani z § 253 odst. 3 daňového řádu, jímž je výslovně zakázáno úročení úroků pouze ve vztahu k úrokům z prodlení, nelze usuzovat, že u jiných forem úroků je v daňovém řízení anatocismus v zásadě přípustný. Naopak je třeba dospět k závěru, že úročení úroků či jiného příslušenství je připuštěno pouze v zákonem výslovně specifikovaných případech.

28. Správce daně zároveň nebyl povinen uhradit žalobci částku předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu i bez žádosti. Při vyplácení tohoto úroku se postupuje podle obecných pravidel vracení přeplatků, tedy dle § 155 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v daném případě sice požadoval předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na svůj osobní daňový účet, avšak vrácení částky na bankovní účet nepožadoval. Odkaz žalobce na bod 48 rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. 9 Afs 128/2016, je nepřípadný a vytržený z kontextu. Posuzovanou otázkou totiž bylo právo stěžovatele na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně po zrušení rozhodnutí vydaného v rámci dělené správy, nikoli určení okamžiku, kdy měl správce daně stěžovateli tento úrok reálně vyplatit.

29. Žádné okolnosti způsobující nezákonnost rozhodnutí o odvolání pak nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že se na rozhodnutí o odvolání podílela totožná úřední osoba žalovaného, která se podílela také na nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně ze dne 22. 3. 2013. Žalovaný postupoval dle § 121 odst. 1 věty první daňového řádu a měl povinnost nařídit přezkoumání uvedených rozhodnutí správce daně. Správce daně pak byl v přezkumném řízení v souladu s § 123 odst. 3 daňového řádu vázán důvody, pro které bylo přezkoumání nařízeno. Tímto způsobem byla skutečně do značné míry předurčena podoba rozhodnutí správce daně ze dne 2. 9. 2016. V případě přezkoumání rozhodnutí se však nejedná o standardní model dvojinstančního daňového řízení, kdy nadřízený správce daně

přezkoumává závěry, k nimž správce daně prvního stupně samostatně dospěl po provedení vlastního řízení. Jde o využití jednoho z dozorčích prostředků, kdy je správce daně při rozhodování v rámci přezkumného řízení principiálně vázán právním názorem jemu nadřízeného správce daně, který v rozhodnutí o nařízení přezkoumání musí vymezit důvody, pro které se toto přezkoumání nařizuje. V rámci řízení o odvolání proti rozhodnutí vydanému správcem daně podle § 123 odst. 5 daňového řádu pak odvolací orgán zejména zkoumá, zda se správce daně v přezkumném řízení nedopustil nějakých pochybení, zda nepřekročil meze nařízeného přezkumu, jimiž byl vázán, případně zda toto rozhodnutí neobsahuje jiné vady. Takový přezkum nelze považovat za ryze formální, přestože úvahy a myšlenkové pochody pracovníka správce daně rozhodujícího v prvním stupni již nepochybně byly v rozhodující míře předurčeny právním názorem nadřízeného správce daně. Tímto názorem by pak přitom byla vázána i jakákoli úřední osoba žalovaného, jež by musela z rozhodnutí o nařízení přezkumu taktéž vycházet.

30. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

31. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 13. 3. 2019 žalobce zopakoval, že úrok z neoprávněného jednání správce daně může představovat vratitelný přeplatek a musí být vrácen ve lhůtě dle § 254 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 4 daňového řádu. Tento názor potvrzuje i novější judikatura, podle níž úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje, resp. je považován za „daň“, a úrok z neoprávněného jednání správce je přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně“.

V. První rozsudek krajského soudu a jeho kasační přezkum

32. Zdejší soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 57/2017-49, žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 9. 2022, č. j. 7 Afs 378/2020-33, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

VI. Nové posouzení věci

33. Vázán právními závěry vyslovenými ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu [§ 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)] zdejší soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

34. Soud se v prvé řadě zabýval námitkou porušení zásady dvojinstančnosti. Jak vyplývá ze správního spisu, na vypracování poukazovaných aktů orgánů finanční správy se dle kolonky v jejich záhlaví označené jako „*Vyřizuje:*“ podílely tyto úřední osoby: podnět ze dne 22. 10. 2015 na nařízení přezkoumání tří rozhodnutí správce daně ze dne 22. 3. 2013 (o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku) vypracovali Ing. P. B. a Bc. D. D. (doplnění podnětu ze dne 12. 2. 2016 pak ještě Ing. E. H.), rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2016 o nařízení přezkoumání tří rozhodnutí správce daně ze dne 22. 3. 2013 vypracovala Ing. H. N., rozhodnutí správce daně ze dne 2. 9. 2016 o výsledku přezkoumání vypracovala Bc. D. D., rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2017 o odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně vypracovala Ing. H. N.

35. Žalobce v této souvislosti poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004-105, č. 1620/2008 Sb. NSS, věc *VÚFB* (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle názoru zdejšího soudu se však skutkové okolnosti řešené kasačním soudem od nyní projednávané věci liší. Ve věci VÚFB bylo shledáno problematickým „metodické" zapojení úředních osob nadřízeného orgánu týkající se konkrétní věci rozhodované v prvním stupni správcem daně. Pochybením bylo, že tatáž úřední osoba se pak u odvolacího orgánu podílela na rozhodování o odvolání proti danému rozhodnutí správce daně. Jinak řečeno, problematickým bylo shledáno, že osoba, která se *de facto* podílela na rozhodovacím procesu správce daně, byť neformálně, prostřednictvím metodického vedení formou konzultací, se následně účastnila rozhodovacího procesu vedeného o odvolání proti rozhodnutí správce daně. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci nebylo. Příslušné úřední osoby se na rozhodování podílely výhradně na příslušném instančním stupni, nelze tedy hovořit o nepatřičném zapojení úřední osoby nadřízeného správního orgánu do činnosti správního orgánu podřízeného. Vypracovala-li tedy úřední osoba žalovaného Ing. H. N. jak rozhodnutí o nařízení přezkumu, tak následné rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně o výsledku přezkoumání, nejedná se o situaci, která by byla v rozporu se zákonem [viz též § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu], ani se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení, přestože je zřejmé, že rozhodnutí o nařízení přezkumu může fakticky obsah rozhodnutí o výsledku přezkoumání předurčit. Pokud se tak však děje přísně po instanční linii, nelze hovořit o porušení zásady dvojinstančnosti. Žalobní námitka tedy není důvodná.

36. Pokud jde o věc samotnou, předmětem sporu je v daném případě soubor otázek týkajících se důsledků situace, kdy Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109, *zrušil* rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, jakož i jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996. Krajský soud tak učinil v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2011, č. j. 1 Afs 106/2010-95, s ohledem na uplynutí lhůty pro stanovení daně (krajský soud v závěru rozsudku konkrétně uvedl: „*S ohledem na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu a na skutečnost, že z něj jednoznačně vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, nezbylo Krajskému soudu v Brně, než rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, která byla vydána nezákonně, zrušit.*").

37. Se situací, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, je teoreticky spojena řada následků. Některé z nich jsou specifikovány i v části čtvrté daňového řádu *Následky porušení povinností při správě daní*, zde pak zejména v § 254 daňového řádu, který zní (soud uvádí text daného ustanovení účinný ke dni vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu; následné drobné novelizace nebyly pro podstatu věci relevantní):

§ 254

Úrok z neoprávněného jednání správce daně

(1) Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne

následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávněstanovené daně později, ode dne její úhrady.

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

(3) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno neboprohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.

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

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

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

38. Z marginální rubriky, jakož i (a zejména) ze samotného textu § 254 daňového řádu je zřejmé, že obsahem tohoto ustanovení je v prvé řadě úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně. Účelem tohoto úroku „*není sankcionovat stát [...] za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí [...] kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou [...]*“ (viz bod [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, č. 3485/2016 Sb. NSS, věc *Statutární město Hradec Králové*). Při nastoupení podmínek stanovených v § 254 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně z úřední povinnosti (srov. např. bod [16] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, č. 3290/2015 Sb. NSS, věc *Veletrhy Brno II*, či bod [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, věc *EKO Logistics*) předepíše v dané lhůtě úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu.

39. Pro nyní projednávanou věc je ovšem klíčovou interpretace odstavce 4 dotčeného paragrafu, neboť mezi účastníky řízení existuje spor o to, zda se tento odstavec na úrok z neoprávněného jednání správce daně vůbec vztahuje (pozn.: vzhledem ke skutkovým okolnostem nyní projednávané věci soud dále v textu pro lepší srozumitelnost uvádí toliko variantu *zrušení* rozhodnutí, přestože závěry, k nimž dospěl, se samozřejmě týkají i variant *změny* rozhodnutí, *prohlášení* jeho *nicotnosti*, či *neoprávněného vymáhání*). Na tomto místě je v prvé řadě nutno poukázat na § 154 daňového řádu, v němž je definován pojem přeplatku a vratitelného přeplatku, přičemž nakládání s nimi je dále upraveno i v § 155 daňového řádu. Z hlediska nyní projednávané věci je pak třeba zdůraznit pravidlo zakotvené v § 155 odst. 2 daňového řádu, totiž že správce daně vrací daňovému subjektu vratitelný přeplatek buď *na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného*

přeplatku, nebo *pokud tak stanoví zákon*. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že právní úprava „*počítá s tím, že kde povinnost správce daně vracet finanční prostředky* ex officio *existuje, je výslovně v zákoně uvedena* [...]. *Upravuje-li právo pro určité situace různé procesní postupy, není žádný důvod tyto procesní postupy výkladem negovat či za pomoci analogie vyplňovat neexistující mezery v právu*“ (viz bod [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, č. 3676/2018 Sb. NSS, věc *EKO Logistics*).

40. Pokud jde o § 254 odst. 4 daňového řádu, je nepochybné, že z tohoto odstavce je obecně vyvozována povinnost správce daně *vrátit* daňovému subjektu *bez žádosti* částku uhrazenou na základě rozhodnutí o stanovení daně, bylo-li toto rozhodnutí zrušeno, a to za podmínky, že rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, věc *SG Equipment Finance Czech Republic II*), a dále, že v důsledku tohoto zrušení vznikl vratitelný přeplatek. Jak je však uvedeno shora, mezi stranami je spornou otázka, zda se tento odstavec použije i na samotný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dle názoru žalovaného tomu tak není – text zákona „*v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně*“ interpretuje restriktivně, opisuje jej slovy „*v přímé souvislosti se zrušením rozhodnutí o stanovení daně*“, a trvá na tom, že vznikne-li po předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně vratitelný přeplatek, může být vrácen toliko na základě žádosti. Naopak žalobce uvádí, že jedním z *důsledků* zrušení rozhodnutí o stanovení daně je nepochybně i vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k dříve uhrazené částce (§ 254 odst. 1 daňového řádu), a jeho předepsáním vzniklý vratitelný přeplatek se má vracet bez žádosti daňového subjektu. Soud se přiklonil k názoru žalobce.

41. Je samozřejmě pochopitelné, že zákonodárce zakotvil povinnost správce daně vracet dřívější úhradu učiněnou na základě posléze zrušeného rozhodnutí o stanovení daně bez žádosti (za podmínky, že se z ní stane vratitelný přeplatek). Jinak by totiž mohl být stát právem obviňován z toho, že si ponechává majetkový prospěch získaný plněním z právního důvodu, který odpadl (srov. § 2991 občanského zákoníku). Pokud by zákonodárce takovou povinnost neupravil zákonem výslovně, uplatnilo by se obecné pravidlo vracení vratitelných přeplatků, tedy daňový subjekt by o takový vratitelný přeplatek musel žádat dle § 155 odst. 2 daňového řádu. V zásadě je přitom věcí zákonodárce, jakou legislativní techniku zvolí k vyjádření právního pravidla, je však nepochybné, že právní úprava by měla být i přes svou obecnost zřetelná a jasná. V daném případě tak mohla být předmětná regulace (ohledně vracení dřívější úhrady bez žádosti) např. součástí § 155 daňového řádu, avšak vzhledem k tomu, že se má jednat o následek porušení povinností při správě daní, vůbec nepostrádá logiku ani její zařazení do části čtvrté daňového řádu (*Následky porušení povinností při správě daní*). Zde by se samozřejmě nabízelo, aby v této části byl danému pravidlu věnován samostatný paragraf, nicméně sám o sobě nelze považovat za závadný ani stav, kdy je dané pravidlo začleněno do širšího ustanovení upravujícího související problematiku (ostatně předchozí předpis, zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, upravoval v zásadě celou oblast nakládání s přeplatky v jediném ustanovení – § 64, a tzv. zaviněný přeplatek, jeho vracení, jakož i úrok ze zaviněného přeplatku pak v jeho jediném odstavci 6).

42. Ovšem zvolil-li zákonodárce posledně vymezenou možnost vyjádření daného pravidla, nelze pominout jednak samotné systematické zařazení daného normativního pravidla do

§ 254 daňového řádu, jednak jeho umístění coby odstavce v rámci předmětného paragrafu. V uvedených ohledech je přitom poněkud sporným již označení marginální rubriky daného paragrafu (*Úrok z neoprávněného jednání správce daně*), a to i přes jeho nezávaznost. Hodlal-li zákonodárce do jednoho paragrafu umístit dva různé, byť související, důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně (způsob vracení přeplatku vzniklého ve vztahu k dříve uhrazeným platbám po zrušení rozhodnutí a vznik úroku) bylo by samozřejmě vhodnější označit daný paragraf nikoli toliko pojmenováním jednoho z nich, ale poněkud obecnějším způsobem, tedy např. jako *Následky neoprávněného jednání správce daně*. Stejně tak ovšem hodlal-li zákonodárce do téhož paragrafu umístit dva zmiňované důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně se záměrem rozdílného přístupu k vracení tak vzniklých vratitelných přeplatků (bez žádosti *x* na žádost), bylo nezbytné, aby tento záměr byl z dotčeného ustanovení jasně patrný. Tak tomu ovšem není. Podle názoru žalovaného se v § 254 odstavce 1 až 3 týkají toliko úroku neoprávněného jednání správce daně, odstavec 4 pouze vracení částek uhrazených na základě nebo v souvislosti s posléze zrušeným rozhodnutím, odstavec 5 obou těchto důsledků, a odstavec 6 opět jen úroku z neoprávněného jednání správce daně. Naopak podle názoru žalobce se úroku z neoprávněného jednání správce daně týká všech šest odstavců § 254 daňového řádu, z toho odstavce 4 (odkazem z něj i odstavec 3) a 5 dopadají též na vracení částek uhrazených na základě nebo v souvislosti s posléze zrušeným rozhodnutí. Nelze popřít, že vzhledem k textaci § 254 daňového řádu je výklad žalobce v tomto ohledu logičtější, odpovídající i systematickému náhledu na právní ustanovení.

43. Tu je nutno přejít přímo k poměrně vágnímu znění § 254 odst. 4 daňového řádu, a to zejména k interpretaci jeho hypotézy, tedy slovního spojení *vznikne-li v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně vratitelný přeplatek*. Je zřejmé, že z hlediska osobního daňového účtu po zrušení rozhodnutí o stanovení daně odpadne na debetní straně předpis daně, zatímco na kreditní straně zůstává její původně provedená platba, což má za následek automatický vznik přeplatku. Stejně tak automaticky, a to přímo na základě zákona (viz § 254 odst. 1 daňového řádu), však po zrušení rozhodnutí o stanovení daně vzniká i úrok z neoprávněného jednání správce daně. I vznik tohoto úroku tak lze nepochybně považovat za přímý následek zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Na tom ničeho nemění, že *stricto sensu* musí být tento úrok nejprve přiznán faktickým postupem správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48, věc *Veletrhy Brno I*) a dále jím předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu.

44. Viděno očima žalovaného tedy v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně vratitelný přeplatek nevzniká v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně (tedy *v přímé souvislosti* s ním), ale až sekundárně (tudíž nepřímo) v důsledku předepsání tohoto úroku na osobní daňový účet daňového subjektu. Tento náhled upřednostňující technicistní stránku věci je samozřejmě jedním z možných výkladů dotčeného ustanovení. Přiléhavější je však názor žalobce, že § 254 daňového řádu je třeba číst systematicky, tedy že upravuje primárně úrok z neoprávněného jednání správce daně a toliko v odstavci 4 je úmyslně rozšířen tak, aby vedle problematiky vracení vratitelného přeplatku souvisejícího se vznikem úroku pokrýval i otázku vracení samotných dříve uhrazených částek. Tedy odstavce 1 a 2 stanoví podmínky vzniku úroku, odstavec 3 určuje lhůtu pro předepsání úroku, jakož i neformální způsob tohoto postupu (*a contrario* srov. § 155 odst. *in fine* daňového řádu, obdobně naopak § 254a odst. 4 téhož zákona), odstavec 4 pak normuje, že jakýkoli vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně se

vrací bez žádosti ve lhůtě dle odstavce 3, odstavec 5 uvádí opravné prostředky proti postupu správce daně podle všech předchozích odstavců, a odstavec 6 řeší započitatelnost přiznaného úroku na náhradu škody. Nutno zdůraznit, že ze samotného textu odstavce 4 „*v důsledku zrušení [...] rozhodnutí*“ nelze *prima vista* dovozovat, že by se týkal toliko žalovaným zmiňované přímé souvislosti se zrušením rozhodnutí. Ostatně, i kdyby tomu tak bylo, bylo by třeba vyřešit otázku, zda vratitelný přeplatek plynoucí z úroku vzniklého ze zákona a jehož předepsání činí správce daně z úřední povinnosti a toliko neformálně, také nesplňuje podmínku dostatečné souvislosti se zrušením rozhodnutí o stanovení daně. Zde je nutno konstatovat, že zákonodárci nic nebránilo v tom, aby mezi jednotlivými důsledky zrušení rozhodnutí o stanovení daně zavedl jednoznačné rozlišení co do otázky způsobu vracení případně vzniklých vratitelných přeplatků (hodlal-li zůstat v rámci jednoho paragrafu, mohl například otázku vracení dříve zaplacených částek zařadit na jeho začátek, či naopak konec, každopádně tak mohl učinit jednoznačným zněním daného ustanovení). Neučinil-li tak, je zcela legitimní klást si otázku, zda tak vůbec chtěl udělat.

45. K uvedenému nutno konstatovat, že i kdyby soud nepovažoval výklad daného ustanovení provedený žalobcem za přiléhavější, musel by dospět minimálně k závěru o rovnocennosti obou předestřených interpretačních variant. V takovém případě je však vzhledem k veřejnoprávní povaze daňového řádu nutno aplikovat zásadu *in dubio mitius* a tudíž použít výkladovou variantu příznivější pro daňový subjekt. Takovou interpretací je výklad, že i vratitelný přeplatek vzniklý na podkladě úroku z neoprávněného jednání správce daně se daňovému subjektu vrací bez žádosti.

46. V tomto ohledu je nutno podotknout, že Krajský soud v Brně se předmětnou otázkou již do jisté míry dříve zabýval, a to například v rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 62 Af 46/2013-119, věc *O2 Czech Republic*, v němž dospěl k závěru shodnému s názorem nynějšího žalovaného. Senát 29Krajského soudu v Brně se s tímto názorem, který nebyl předmětem přezkumu kasačního soudu, neztotožnil. I při vědomí skutečnosti, že krajské soudy by měly rozhodovat tak, aby nepřispívaly ke vzniku názorových rozporů a rozhodovaly pokud možno jednotně, dospěl k závěru o neudržitelnosti tohoto výkladu. Proto se od již dříve vysloveného názoru tohoto soudu odklonil přímo rozhodnutím ve věci samé, neboť krajský soud nemá možnost obrátit se na těleso obdobné rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (srov. zejména § 17 s. ř. s.).

47. Ke sporné problematice zákazu anatocismu, vznesené žalovaným (na podkladě poznámky uvedené v žalobě) ve vyjádření k žalobě, současně postačí toliko poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, podle jehož bodu [42] v daném případě nejde o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a dána pevnou částkou, byť samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období, čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Nejde tedy o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního, jak tomu bylo v případě judikovaném kasačním soudem pod sp. zn. 1 Afs 80/2009, věc *Opatství Staré Brno*), z čehož plyne, že na projednávaný případ nelze mechanicky aplikovat judikaturu a doktrínu, která se týká otázky braní úroků z úroků. Tento závěr (připouštějící úročení úroků, jež vznikly z důvodu protiprávního jednání správce daně) byl následně potvrzen další rozhodovací činností Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS,

věc *Elektrárny Opatovice*, či ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42, č. 4254/2021 Sb. NSS, věc *ERAMENT Trading*).

48. K uvedeným závěrům nutno dodat, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 2 Afs 148/2017-36 a ve věci *Elektrárny Opatovice* shledal, že pokud správce daně v rozporu se zákonem prodlévá s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), tedy že tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů v souladu s odstavcem třetím téhož ustanovení, zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. V důsledku toho daňovému subjektu náleží rovněž další úrok podle § 254 odst. 1 téhož zákona, a to z částky původního úroku podle tohoto ustanovení, který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl. V obou těchto judikátech totiž Nejvyšší správní soud dovodil, že samotný první úrok, k jehož placení byl správce daně povinen, je nutné považovat za daň v širším slova smyslu podle legální definice zakotvené v § 2 odst. 1 poslední větě daňového řádu. Dále podle těchto rozhodnutí úrok z neoprávněného jednání představuje rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

49. Je-li dále v uvedených spojitostech odkazováno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *EKO Logistics*, nutno konstatovat, že z něj nevyplývá závěr o tom, že se vratitelný přeplatek spočívající v úroku z neoprávněného jednání správce daně vrací na žádost. V dané věci se kasační soud zabýval otázkou, jakou formou poskytnout daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu v situaci, kdy tento nebyl vzhledem k mezeře v zákoně výslovně upraven. Vycházel přitom z vlastní judikatury (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, věc *Kordárna*), podle níž je třeba na daný případ aplikovat § 155 odst. 5 daňového řádu. A právě ve vztahu k tomutoustanovení Nejvyšší právní soud uzavřel, že úrok na jeho základě vzniklý se nevrací bez žádosti. Při té příležitosti pak uvedl, že daný úrok se předepisuje dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Tak však učinil toliko z důvodu, že sám § 155 odst. 5 *in fine* daňového řádu výslovně odkazuje na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu.

50. Došlo-li tedy v nyní projednávané věci rozsudkem krajského soudu ze dne 23. 6. 2011 ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, bylo úřední povinností správce daně přistoupit k aplikaci § 254 daňového řádu, a to ve vztahu k oběma v něm předpokládaným následkům dané právní skutečnosti. Správce daně tedy měl ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku krajského soudu (tedy ode dne 11. 7. 2011) jednak posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, jednak zjistit, jaké částky žalobce na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním již dříve uhradil. Po přijetí závěru o splnění těchto podmínek měl dále v téže lhůtě v prvé řadě předepsat na žalobcův osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně (samotná výše tohoto úroku je předmětem sporu vedeného zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 131/2016), a posléze se měl zabývat tím, zda *v důsledku* zrušení rozhodnutí o stanovení daně nevznikl vratitelný přeplatek. Po shledání, že takový vratitelný přeplatek vznikl, měl jej bez žádosti a stále ještě ve lhůtě stanovené § 254 odst. 3 daňového řádu vrátit žalobci.

51. Jak rekapitulováno již v části I. tohoto rozsudku, ze správního spisu vyplynulo, že správce daně správně uzavřel, že rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti. Správce daně též identifikoval částky, které žalobce uhradil na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním a tyto žalobci vrátil (tuto

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

52. Zde je ovšem nepochybné, že úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být dle § 254 odst. 3 daňového řádu předepsán *v plné výši* (tedy ve výši 20 214 216 Kč) na osobní daňový účet žalobce nejpozději dne 26. 7. 2011. V téže lhůtě pak měl být tento úrok coby vratitelný přeplatek bez žádosti vrácen žalobci. Ve vztahu k části tohoto úroku ve výši 12 695 500 Kč tak mezi datem, kdy měl být žalobci vrácen, a kdy se tak skutečně stalo, vznikla prodleva v trvání od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011, ohledně části tohoto úroku ve výši 7 518 716 Kč pak vznikla prodleva v trvání od 26. 7. 2011 do 6. 10. 2015.

53. Protože správce daně nevrátil žalobci v zákonem stanovené lhůtě vratitelný přeplatek (spočívající v plné výši úroku z neoprávněného jednání správce daně), měl postupovat dle § 254 daňového řádu a přiznat a předepsat žalobci *další* úrok z neoprávněného jednání správce daně (srov. body [23] a [24] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51; přičemž tento úrok je shodný s úrokem z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu).

54. Na základě žalobcovy *Žádosti o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 daňového řádu* podané dne 14. 1. 2013 správce daně dne 22. 3. 2013 vydal tři rozhodnutí o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 26. 7. 2011 do 1. 11. 2011. Tato rozhodnutí logicky (i když *de iure* nesprávně) vycházela z tehdy vyčíslené částky vratitelného přeplatku ve výši 12 695 500 Kč. O předepsání úroku z vratitelného přeplatku i ve vztahu ke zbývající částce vratitelného přeplatku souvisejícího se vznikem úroku z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7 518 716 Kč žalobce výslovně požádal v návaznosti na sdělení správce daně ze dne 30. 9. 2015 (ve věci dopřiznání tohoto úroku v této výši, resp. přiznání úroku v celkové výši 20 214 216 Kč). Tuto žádost správce daně obdržel dne 26. 10. 2015. Dne 22. 1. 2016 o ní rozhodl tak, že žalobci požadovaný úrok nenáleží. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016. Rozsudkem ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50, zdejší soud toto rozhodnutí o odvolání zrušil a věcvrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost podanou žalovaným proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51.

55. Z uvedeného plyne, že správními orgány tři zrušená rozhodnutí správce daně ze dne 22. 3. 2013 o přiznání nároku na úrok z vratitelného přeplatku byla vydána na správném právním základě, totiž že nejpozději ke dni 26. 7. 2011 měl být v souladu s § 254 daňového řádu na osobním daňovém účtu žalobce předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně a měl být vrácen celkový vratitelný přeplatek, který vznikl v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Vadná pak tato rozhodnutí byla v tom, že vycházela z nesprávně určených částek úroku z neoprávněného jednání správce daně (z tohoto důvodu je ovšem správní orgány v přezkumném řízení nezrušily). Uvedené důvody opodstatňují zrušení nyní žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného.

VII. Závěr a náklady řízení

56. Rozhodnutí žalovaného tak ze shora uvedených důvodů neobstojí. Soud je tedy podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

57. Pokud jde o náklady řízení, soud rozhodoval komplexně jak o nákladech vzniklých v novém řízení před krajským soudem, tak i o nákladech, které vznikly v původním řízení před zdejším soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, věc *MCE Slaný*].

58. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

59. Žalobce dosáhl v řízení o žalobách plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy advokátky a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika k vyjádření žalovaného, kasační stížnost) a čtyři režijní paušály, tedy ve výši 4 x 3 100 Kč, a 4 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože právnická osoba zřízená podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie, jejíž společnicí je žalobcova advokátka, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani, kterou je zmíněná právnická osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasaní stížnost ve výši 5 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 24 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

60. Žalobce v žalobě pod bodem VIII. *Náhrada nákladů řízení* požadoval přiznání náhrady nákladů též za úkon označený jako „*další porada s klientem*“. V tomto rozsahu však soud návrhu žalobce nevyhověl. Přiznal mu již totiž náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, o niž žalobce také žádal, přičemž daný

úkon zahrnuje i první poradu s klientem. Konání další porady žalobcem nebylo nijak prokázáno. Současně si nelze nevšimnout, že žalobcova advokátka jej zastupovala již v řízení před správními orgány, lze tak předpokládat, že s věcí byla náležitě seznámena, a v návaznosti na to i pochybovat o tom, že by tvrzená další porada s klientem mohla mít povahu důvodně či účelně vynaloženého nákladu řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 29. listopadu 2022

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu