



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a JUDr. Davida Rause, Ph.D., v právní věci

žalobce: **KOVÁŘ plus s.r.o.**  
sídlem Podolí č. ev. 63  
zastoupen JUDr. Vitem Buršou, advokátem  
sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č.j. 45334/20/5100-41455-711539 ze dne 9.12.2020

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 45334/20/5100-41455-711539 ze dne 9.12.2020 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Víta Burši.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj č.j. 1849383/19/3309-80542 ze dne 25.10.2019, kterým nebyl žalobci přiznán úrok z částky úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád v rozhodném znění, z neoprávněného jednání správce daně přiznaného rozhodnutím správce daně č.j. 1048380/19/3309-80542-705326 ze dne 5.6.2019.

### II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce v podané žalobě namítá, že žalovaný porušil § 254 daňového řádu, neboť po zrušení zajišťovacích příkazů (dne 7.4.2017) nevyplatil žalobci úrok z částky, kterou žalobce na základě zajišťovacích příkazů zaplatil, ale učinil tak až dne 13.6.2019. Podle žalobce nárok na sankční úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu vzniká ze zákona. Správce daně tak byl povinen tento úrok předsat na osobní daňový účet žalobce do 15 dnů od zrušení rozhodnutí. To však neučinil.
3. Žalobce proto navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

### III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

4. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Poukázal také na to, že totožnou právní otázku řeší Nejvyšší správní soud v řízení sp.zn. 4 Afs 375/2020 a navrhl proto, aby zdejší soud řízení přerušil do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem.

### IV. Posouzení věci

5. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
6. Zdejší soud tak napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; soud rozhodoval bez jednání při splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.
7. V posuzované věci je sporu primárně o to, zda žalobci přísluší úrok z vratitelného přeplatku z důvodu prodlení správce daně s vrácením úroku z neoprávněného jednání správce daně na bankovní účet žalobce.
8. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

9. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
10. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu 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 § 254 odst. 3 daňového řádu.
11. Z marginální rubriky, jakož i (a zejména) ze samotného textu § 254 daňového řádu je zřejmé, že obsahem tohoto ustanovení je v první řadě úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně. Účelem tohoto úroku „*není sankcionovat stát [...] za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí [...] kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou [...]*“ (viz bod [49] rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 128/2016-39 ze dne 15.9.2016). Při nastoupení podmínek stanovených v § 254 odst. 1, 2 daňového řádu správce daně „*z úřední povinnosti*“ (srov. např. bod [16] rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 234/2014-43 ze dne 10.6.2015 či bod [42] rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 286/2017-26 ze dne 14.12.2017) „*předepíše*“ v dané lhůtě úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu.
12. Úrok z neoprávněného jednání správce daně se tak v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno.
13. V posuzované věci se jedná o rozsudek zdejšího soudu č.j. 62 Af 93/2016-70 ze dne 30.3.2017, který nabyl právní moci dne 7.4.2017. Právě tohoto dne se stal rozsudek účinným ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu a od tohoto dne tedy počala běžet zákonná patnáctidenní lhůta pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet žalobce. Tato lhůta pak uplynula v pondělí 24.4.2017. Správce daně však přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání až rozhodnutím ze dne 5.6.2019; správce daně tak skutečně byl v prodlení s předepsáním úroku z neoprávněného jednání.
14. S ohledem na dikci § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu správce daně svou povinnost splní předepsáním úroku z neoprávněného jednání na osobní daňový účet daňového subjektu v zákonem stanovené patnáctidenní lhůtě. Pokud tím dojde ke vzniku vratitelného přeplatku (jedná se o vratitelný přeplatek vzniklý „v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně“ ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu), je povinen správce daně v téže lhůtě takový přeplatek žalobci vrátit i bez žádosti. Ustanovení § 254 odst. 4 daňového řádu je vůči obecnému § 155 daňového řádu ustanovením speciálním právě pro případy, kdy vratitelný přeplatek vznikne v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně.

15. Došlo-li tedy v nyní projednávané věci rozsudkem krajského soudu ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně (což nikdo nezpochybňuje), bylo úřední povinností správce daně přistoupit k aplikaci § 254 daňového řádu, a to ve vztahu k oběma v něm předpokládaným následkům. Správce daně tedy měl ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku krajského soudu jednak posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, jednak zjistit, jaké částky žalobce na základě zrušeného rozhodnutí o stanovení daně nebo v souvislosti s ním již dříve uhradil. Po přijetí závěru o splnění těchto podmínek měl dále v téže lhůtě v první řadě předepsat na žalobcův osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně, 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.
16. V případě nyní posuzovaném lhůta podle § 254 odst. 3 daňového řádu uplynula v pondělí 24.4.2017, avšak správce daně předepsal úrok z neoprávněného jednání na osobní daňový účet žalobce až rozhodnutím ze dne 5.6.2019 a tento vratitelný přeplatek vrátil žalobci až dne 13.6.2019.
17. Správce daně se tak dostal do prodlení se splněním povinnosti podle § 254 odst. 3 i 4 daňového řádu.
18. Za tohoto stavu soud přistoupil k posouzení otázky, zda je žalobce oprávněn po správci daně požadovat úroky za prodlení z jeho povinností podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu.
19. Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14.12.2017 mimo jiné konstatoval, že v případě prodlení správce daně při postupu podle § 254 daňového řádu se při požadavku na přiznání úroků z takového prodlení nejedná „o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a dána částkou pevnou ... (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. ... Žalobce pouze žádal, aby mu byl přiznán úrok z jedné konkrétní jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním správce daně nezákonně prodléval po dobu přibližně devíti měsíců. Můžeme považovat do jisté míry za nahodilé, že titulem pro vznik této jistiny byl (první) úrok. Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví – z hlediska svého účelu – úrok z prodlení, pokud prodlení nastane na straně správce daně. Není pochyb, že v posuzovaném případě správce daně devět měsíců neoprávněně prodléval se zaplacením prvního úroku. Potom však daňový subjekt musí mít nárok na (druhý) úrok, jenž je (jak správně dovozuje i devátý senát městského soudu na str. 12 svého rozsudku) do určité míry paušalizovanou náhradou škody, kterou kvůli prodlení správce daně daňový subjekt utrpěl“.
20. Zdejší soud shora citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu chápe tak, že se daňový subjekt v případě prodlení s plněním povinností uložených správci daně § 254 daňového řádu může domáhat úroku z takového prodlení, a to nikoli pouze z „jistiny“ samotné, nýbrž i z částky úroků podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť i ve vztahu k této části „přeplatku“ zákon ukládá správci daně povinnosti ohledně jeho předepsání na osobní daňový účet daňového subjektu a vyplacení, pokud se jedná o vratitelný přeplatek.
21. Ke shodnému závěru ostatně dospěl zdejší soud i v rozsudku č.j. 29 Af 90/2016-50 ze dne 19.12.2019, který byl potvrzen i Nejvyšším správním soudem; ten kasační stížnost žalovaného zamítl rozsudkem č.j. 4 Afs 375/2020-51 ze dne 29.9.2021. Nebylo tedy třeba řízení o žalobě přerušovat, jak navrhoval žalovaný.

22. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku odkázal na své předchozí rozsudky č.j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14.12.2017 a č.j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6.5.2021, v nichž dospěl k závěru, 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 dní v souladu s odstavcem třetím téhož ustanovení, zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „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. Konečně uvedené judikáty učinily úsudek, že ve vztahu k tomuto ustanovení je přípustné, aby daňovému subjektu náležela částka, která je ve svém konečném důsledku úrokem z úroku, byť nejde o úročení průběžné, ale jen o přiznání druhého úroku z částky jistiny, která sama vznikla jako úrok první“.
23. Nejvyšší správní soud tedy souhlasil se zdejší soudem (s rozsudkem č.j. 29 Af 90/2016-50 ze dne 19.12.2019), že žalovaný byl povinen v souladu s § 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, daňovému subjektu přiznat a předepsat úrok z neoprávněného jednání ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí o stanovení daně. Tento úrok měl být tedy přiznán za použití § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době. Závěr krajského soudu Nejvyšší správní soud korigoval pouze v tom směru, že správce daně neměl takto postupovat podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, s poukazem na vznik vratitelného přeplatku ve smyslu § 254 odst. 4 téhož zákona. Výše úroku však byla shodná, ať již by se daňovému subjektu přiznala a předepsala postupem podle rozhodného znění § 254 odst. 1 daňového řádu nebo § 155 odst. 5 téhož zákona.
24. Zdejšímu soudu je samozřejmě známo, že v rozsudku č.j. 62 Af 46/2013-119 ze dne 11.12.2014 otázku vratitelného přeplatku posuzoval odlišně. Závěry obsažené v tomto rozsudku však byly překonány rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14.12.2017 a citovaným rozsudkem č.j. 4 Afs 375/2020-51 ze dne 29.9.2021.
25. Zdejší soud tak uzavírá, že správce daně byl v prodlení se splněním povinnosti podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu při nakládání s úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Daňový řád přitom s touto skutečností pojí jasný následek, a to povinnost uhradit daňovému subjektu úrok v předepsané výši. Protože správce daně nevrátil žalobci v zákonem stanovené lhůtě vratitelný přeplatek (spočívající v plné výši úroku z neoprávněného jednání správce daně), měl přiznat žalobci úrok z vratitelného přeplatku.
26. Pokud žalovaný napadeným rozhodnutím takový postup odmítl, zdejšímu soudu nezbyvá, než takové rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušit a věc podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

### V. Náklady řízení

27. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
28. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby a repliky, společně se třemi režijními paušály po 300 Kč, a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb.; celkem tedy 15 342 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29.9.2022

Petr Šebek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.