



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Butadien Kralupy a. s.**, IČO 27893995,
sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou,
zastoupená advokátem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M.,
sídlem Křižovnické nám. 193/2, Praha,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 28028/21/5100-41453-711335,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále též jen „správce daně“) ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365 (dále též jen „dodatečný platební výměr“). Uvedeným rozhodnutím byl žalobkyni vyčíslen úrok z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 134 514 682 Kč, neboť správce daně vydal v rámci doměřovacího řízení ve zdaňovacím období 2011 až 2013 a v rámci vyměřovacího řízení za zdaňovací období 2014 až 2017 nezákonná rozhodnutí o stanovení daně z příjmů právnických osob (dále též jen „DPPO“). Ve zdaňovacím období 2011 až 2013 z částky, o kterou převyšovala daň vyměřená daň tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání, byl přiznán úrok za dobu od uplynutí lhůty pro vrácení přeplatku, jenž měl změnou tvrzení žalobkyně vzniknout až do vrácení této

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

částky. Z částek, které byly uloženy k úhradě nezákonnými dodatečnými platebními výměry, byl úrok přiznán za dobu uplynutí náhradní lhůty splatnosti, tedy lhůty k plnění uložené těmito rozhodnutími, až do vrácení těchto částek. V případě zdaňovacího období 2014 až 2017 došlo k vydání nezákonných rozhodnutí o stanovení daně v rámci vyměřovacího řízení a úrok byl přiznán za dobu od uplynutí náhradních lhůt splatnosti do vrácení příslušných částek.

2. Žalobkyně v žalobě brojí proti nesprávně stanovené výši úroku z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období 2011 až 2017. Tvrdila, že byl určen v menším rozsahu, než na který měla nárok. Žalobkyně nepovažuje za sporné, že jí byl úrok z přeplatku ve výši 134 514 682 Kč za období 2011 až 2017 přiznán zcela po právu. Nezákonnost rozhodnutí spatřuje v tom, že jí nebyl přiznán úrok z přeplatku na dani z příjmů za roky 2011–2017 za zbývající časová období, ve kterých byl přeplatek na dani držen orgány finanční správy [pozn. soudu: *konkrétní časová období jsou uvedena v odst. 31 tohoto rozsudku, pro rozsáhlost bude soud nadále uvádět jen „zbývající časová období“*]. Žalobkyně orgánům finanční správy předložila přehled finančních částek a období, ve kterých vznikl přeplatek na dani v držení orgánů finanční správy, a přesto jí nebyl přiznán úrok v rozporu s § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Finanční ředitelství v Praze (dále též jen „Finanční ředitelství“) již nejpozději ke dni 23. 5. 2012 mělo veškeré informace k tomu, aby vyhovělo nároku žalobkyně na slevu na dani vyplývajícímu z investiční pobídky v celém rozsahu. Pokud by tak již tehdy učinilo, pak by nikdy nedošlo ke vzniku přeplatku na dani a ani ke vzniku tohoto sporu. Žalobkyně proto odkazuje na veškerá rozhodnutí a písemná sdělení orgánů finanční správy v těchto dalších řízeních za období 2011 až 2017, která mají obdobný obsah jako shora citovaná rozhodnutí ohledně roku 2011, která navrhuje k důkazu.
3. Dle žalobkyně je dále neudržitelná argumentace žalovaného, že zcela dobrovolně hradila částky převyšující přeplatek na dani. To je i v rozporu s tvrzením orgánů finanční správy, které konstantě tvrdily, že již Finanční ředitelství v rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole z roku 2012, pravomocně a závazně rozhodlo o údajném zániku investiční pobídky a o neexistenci nároku na slevu na dani. I kdyby však pro ně nebyly závazné, pak by to nic neměnilo na tom, že správce daně a žalovaný v daňových řízeních za roky 2011 až 2017 fakticky jednali přesně tak, jako by tato rozhodnutí pro ně závazná byla. To jen potvrzuje, že jednání orgánů finanční správy po celé období let 2012 až 2020 bylo tak či onak neoprávněným jednáním, které lze podřadit pod § 254 daňového řádu. Žalobkyně je přesvědčena, že rozhodnutí o námitkách představovalo rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu, které bylo nezákonné, způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterého a v souvislosti se kterým následně vznikl přeplatek na dani za zdaňovací období 2011 až 2017. Další rozhodnutí orgánů finanční správy tvořila s rozhodnutím o námitkách, resp. protokolem o kontrole, jeden jediný ucelený komplex pokračujících a na sebe vzájemně navázaných nezákonných rozhodnutí a dalších postupů, které společně představovaly jedno jediné pokračující nezákonné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterých nebo v souvislosti s nimi vznikl přeplatek na dani.
4. Žalobkyně se neztotožňuje s argumentací správce daně, že nebyl nijak vázán po vydání prvního platebního výměru za zdaňovací období 2011 obsahem tohoto svého rozhodnutí a že mohl libovolně měnit svou argumentaci v dalších platebních výměrech za zdaňovací období 2012 až 2017 v tom smyslu, že v jednom zdaňovacím období slevu na dani nepřizná a v druhém ji naopak přizná. Pokud správce daně ve dnech 3. 9. 2015 a 4. 9. 2015 vydal

najednou tři obsahově totožné platební výměry za zdaňovací období 2011 až 2013, bylo jednoznačné, že zcela stejným způsobem správce daně rozhodne i ohledně dalších zdaňovacích období, což se také stalo. Tento vliv je zřejmý z rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2017, kterým potvrdil předchozí platební výměry správce daně. V důsledku tohoto rozhodnutí žalovaného bylo opět konstatováno, že sleva na dani nikdy nevznikla, resp., že investiční pobídka údajně zanikla již před více než před 10 lety podpisem smlouvy o projektu ze dne 9. 5. 2007. Pokud žalobkyně po rozhodnutí ze dne 25. 6. 2017 platila jakékoliv další platby, resp. zálohy na daň z příjmů ve výši odpovídající závěrům tohoto rozhodnutí žalovaného, nemohlo se jednat o „zcela dobrovolné platby“, jak tvrdí žalovaný, nýbrž platby, které byly jednoznačně činěny na základě a v souvislosti se shora uvedenými pravomocnými rozhodnutími. Veškeré platby, které žalobkyně učinila před tímto datem, je tak zapotřebí považovat za přeplatek na dani v souvislosti s pravomocnými platebními výměry za roky 2011 až 2014 ve smyslu § 254 daňového řádu. Žalobkyně dále uvedla, že orgány finanční správy měly povinnost přihlížet ke skutečnostem v její prospěch i neprospěch, což se nestalo. Žalobkyně je přesvědčena, že snaha orgánů finanční správy argumentovat tak, že v první části období, kdy byly finanční prostředky na

úctu daňových orgánů, ještě nebyl přeplatek na dani způsoben neoprávněným jednáním správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, je zcela nesprávná. Navíc na jednotlivá daňová řízení za období 2011 až 2017 nelze nahlížet jako na spolu nesouvisející samostatná řízení. Již z tohoto důvodu je namístě přiznat žalobkyni úrok z přeplatku na dani podle § 254 daňového řádu za celé období, po které byly finanční částky za zdaňovací období 2011 až 2017 na účtu daňových orgánů, tj. od okamžiku jejich připsání na účet daňových orgánů až do dne jejich vrácení žalobkyni.

5. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nepostupoval v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu, a o odvoláních žalobkyně, tj. o odvolání týkajícím se prvních tří zdaňovacích období, rozhodl až společně s rozhodnutím ze dne 25. 6. 2017, a o odvoláních týkajících se zdaňovacího období 2015 a 2016, která byla podána již v únoru 2017 a v lednu 2018, rozhodl až rozhodnutím ze dne 20. 6. 2019. Posledně uvedené rozhodnutí tedy nebylo vydáno v řádné lhůtě dle § 7 odst. 1 daňového řádu a dle interních pravidel daňové správy. Vůči žalobkyni by bylo nespravedlivé, kdyby toto neoprávněné jednání žalovaného mělo za následek krácení jejího nároku na úrok z přeplatku na dani. Žalobkyně pak považuje odkazy žalovaného na judikaturu soudů, ze které dovozuje, že žalobkyně údajně nemá nárok na úrok z přeplatku na dani za zbývající období, za nesprávné. V žádné z odkazovaných věcí nebylo řešeno dlouhodobě trvající komplexní neoprávněné jednání daňových orgánů, v rámci kterého by ještě před splatností daně za první zdaňovací období pravomocně konstatovaly, že příslušnému poplatníkovi již v minulosti zaniklo právo na investiční pobídka a nemá tedy právo na slevu na dani. Dle žalobkyně se v předmětné věci jedná o specifický skutkový a právní stav, který dosud nebyl v judikatuře Nejvyššího správního soudu výslovně řešen a je zapotřebí jej posoudit nově. Veškerá předchozí judikatura je jen určitým vodítkem pro nalezení spravedlivého řešení případu (viz rozsudek ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-44, a ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36, nebo rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 30 Af 45/2017-43). K tomu, že úrok z přeplatku na dani je žalobkyni na místě přiznat i za období, ve kterém orgány finanční správy měly a mohly přiznat slevu na dani a neučinily tak, žalobkyně odkázala na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36.

6. Žalobkyně závěrem žaloby brojí proti postupu žalovaného, neboť měl zvolit takový výklad jím aplikovaných právních předpisů, který co nejméně zasahuje do práv žalobkyně jako daňového subjektu (ve smyslu odkazované judikatury Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebo již citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36). Takto byl povinen postupovat i v případě, že by měl pochybnosti o výkladu § 254 daňového řádu uváděného žalobkyní v odvolání (*in dubio pro reo*). Žalovaný k těmto ústavním principům nijak nepřihlédl. Formalistická interpretace zákonných norem žalovaným nereflktuje skutkový průběh věci. Orgány finanční správy nesprávně pravomocně rozhodly o údajné neexistenci investiční pobídky a slevy na dani jak na začátku tohoto případu, tak i na jeho konci. O tom, že § 254 daňového řádu je třeba vykládat a aplikovat ve prospěch daňového subjektu, a to i extenzivně, svědčí již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36. Tomu nijak nebrání ani text zmiňovaný žalovaným v § 254 odst. 1 daňového řádu o úroku z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později ode dne její úhrady. Takové ustanovení je obecné a aplikovatelné na různé druhy daní s různými způsoby určení její splatnosti. Aktuální argumentace žalovaného je tak v rozporu s předchozím postupem správce daně v době před rozhodnutím zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2020, tedy v době, kdy měly orgány finanční správy zcela jasno v tom, že žádná sleva na dani ani nikdy přiznána nebude. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný při výkladu § 254 daňového řádu zcela pominul obsah a účel tohoto ustanovení, kterým je právě kompenzace daňového poplatníka za celé neoprávněné jednání správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 238/2020-44). Žalovaný se ve vztahu ke zbývajícím období nijak nepokusil zohlednit shora popsany účel a smysl úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně a najít spravedlivé a ústavně komfortní řešení, když žalobkyně v minulosti neporušila žádnou svou povinnost, splnila veškeré podmínky přiznané investiční pobídky, a přesto k ní bylo *a priori* přistupováno tak, že jí žádný nárok na slevu na dani nevznikl a ani vzniknout nemůže. Žalovaný z těchto důvodů jednal v přímém rozporu nejen s § 254 daňového řádu, ale i s ústavními

zásadami vyplývajících ze shora citovaného rozhodnutí Ústavního soudu, pokud jí nepřiznal úrok z přeplatku na dani také za zbývajícím období. Napadené rozhodnutí je tak nejen nezákonné, ale i zcela nespravedlivé a porušuje ústavně zaručená práva žalobkyně, včetně čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Nosným důvodem žaloby je přesvědčení žalobkyně, že jí náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně od okamžiku úhrad daňových povinností za roky 2011 až 2017 až do okamžiku vrácení přeplatku, jež vznikl změnou nezákonných dodatečných platebních výměrů (za roky 2011 až 2013) a platebních výměrů (za roky 2014 až 2017). Vzhledem k tomu, že jimi byla žalobkyni ukládána platební povinnost nebo v případě dodatečných platebních výměrů jimi také bylo upřeno tvrzené snížení poslední známé daňové povinnosti, byla splněna také podmínka provedení úhrady daně v souvislosti či na základě nezákonných rozhodnutí. U vzniklého nároku pak bylo nutno určit dobu úročení, přičemž její počátek určoval § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně a jednoznačně, a to od okamžiku splatnosti daně. Vzhledem k tomu, že se jednalo o stanovení daně z moci úřední, tedy po provedených postupech k odstranění pochybností, nikoliv ve shodě s tvrzeními žalobkyně, muselo se nutně jednat o splatnost náhradní. Žalovaný požadavek žalobkyně na jakkoliv odlišné stanovení doby úročení neshledává souladným se zákonem a ani oprávněným dle požadavku spravedlivého řešení, jak se ho dovolává žalobkyně. Důvodem změny rozhodnutí o stanovení daně bylo

posouzení otázky nároku na slevu na dani z titulu investiční pobídky. Slevu na dani, jakožto fakultativní konstrukční prvek daně, lze přiznat daňovému subjektu jedině tehdy, je-li daňovým subjektem tvrzena. Za zdaňovací období 2011 až 2013 byla daň stanovena ve vyměřovacích řízeních ve výši vyčíslené a tvrzené žalobkyní. V daňových přiznáních žalobkyně slevu na dani neuplatnila. Nárok na úrok za tato zdaňovací období za dobu do 31. 10. 2014 pak žalobkyně zdůvodnila tím, že jí bylo známo stanovisko správce daně vyslovené po provedené kontrole v protokolu ze dne 4. 5. 2012, č. j. 1238/12-201125-1493. Žalovaný nesporně skutečnost, že právní názor dotčených správců daně byl následně soudem označen za nesprávný, je ale toho názoru, že z hlediska přiznání úroku nelze odhlédnout od skutečnosti, že žalobkyně sama učinila tuto právní otázku předmětem posouzení až o několik let později. Do té doby nebyla vystavena žádným právním účinkům nezákonného rozhodnutí o stanovení daně a dle přesvědčení žalovaného jí tak úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu až do náhradní splatnosti nezákonně stanovené daně nenáleží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, ve kterém výslovně zkonstatoval, že úrok vzniká až od uplynutí lhůty k plnění, která je vázána na právní moc rozhodnutí o stanovení daně, kdy se teprve uložená povinnost stává vykonatelnou. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mj. odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, dle kterého u tzv. konkludentního rozhodnutí o stanovení daně nedochází k naplnění podmínek pro vznik úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

8. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně v případě zdaňovacích období 2014 až 2017 slevu na dani uplatnila a do svých řádných daňových tvrzení ji zahrnula. Správce daně se s takto vyčíslenými daňovými povinnostmi neztotožnil, a proto musel zahájit postup k odstranění pochybností. Slovem „*musel*“ má žalovaný na mysli, že pokud správce daně neosvědčí tvrzenou výši daně tzv. konkludentním platebním výměrem a shledá důvody pro její stanovení v odlišné výši, nemůže tak učinit sám, bez dalšího, ale jedině v určitém procesním rámci, který dává prostor daňovému subjektu svá tvrzení prokazovat a reagovat na zjištění správce daně. Žalovaný se proto neztotožňuje s výtkou žalobkyně, že správce daně nepochybně slevu na dani přiznat nechťel a stanovení daně „*zbytečně a formálně natahoval*“ provedením postupu k odstranění pochybností. Následné vydané platební výměry byly potvrzeny v odvolacím řízení, přičemž rozhodnutí odvolacího orgánu bylo přezkoumáno správním soudem a až zde byla konstatována nesprávnost tohoto názoru mající za následek nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně, jimiž byla žalobkyni odepřena uplatněná sleva na dani. Z pohledu vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně jsou zjevně podmínky taktéž splněny. Rozhodnou dobou úročení pak byl časový úsek ohraničený uplynutím náhradní splatnosti a okamžikem vrácení prostředků, které správce daně neoprávněně vyžadoval

z titulu nezákonných platebních výměrů. Žalovaný je přesvědčen, že tento postup plně odpovídá znění a smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně požaduje přiznání úroku ve vztahu k zdaňovacím obdobím 2014 až 2017 již od dat jednotlivých plateb, kdy ale některé z vlastní iniciativy částečně prováděla již před skončením jednotlivých zdaňovacích období. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím ale žalobkyni nevznikla ze zákona povinnost daň zálohovat a ani nebyla žádným rozhodnutím správce daně uložena. Žalovaný tak nepovažuje v žádném ohledu za spravedlivé řešení, aby byly tyto platby úročeny od dat jejich provedení, které bez toho, že by na to měl správce daně sebemenší vliv, žalobkyně prováděla řadu měsíců před tím, než správce daně vůbec nezákonné platební výměry vydal a ještě déle před tím, než u nich uplynul náhradní termín splatnosti a staly se vykonatelnými. Žalovaný trvá

na tom, že tyto platby byly až do stanovení daně evidovány na osobním daňovém účtu žalobkyně jako přeplatky, s nimiž mohla volně nakládat. Nic jiného tyto platby být nemohly, dokud nebyla stanovena daňová povinnost, na jejíž úhradu by byly tyto prostředky použity. Žalovaný se dále neztotožňuje s názorem žalobkyně, že byla vystavena dlouhotrvajícímu neoprávněnému jednání správce daně, a podmínky pro vznik úroku má splňovat každý jednotlivý úkon správce daně a i jeho jednání jako celek. Bylo-li žalobkyni dáno za pravdu správním soudem, lze běžnou logikou dovodit, že se správce daně ve svém posouzení mylil od počátku. Z hlediska nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se ale konstatování nesprávnosti posouzení věci správcem daně promítne do období, kdy toto posouzení mělo za následek uložení nezákonné daňové povinnosti, resp. držení peněžních prostředků z titulu vykonatelného nezákonného rozhodnutí. Jinými slovy, je-li konstatována nesprávnost právního názoru správce daně, neplyne z § 254 odst. 1 daňového řádu, že by měl být potrestán za dobu počínající okamžikem, kdy tento názor poprvé vyslovil (zde například v protokolu o kontrole), nýbrž to, že dle tohoto ustanovení má být přiznán tento reparační úrok za dobu, po kterou v důsledku tohoto nesprávného právního názoru správce daně držel neoprávněně požadované peněžní prostředky, počínaje okamžikem, kdy takováto daň již musela být zaplácena, pokud se daňový subjekt nechtěl vystavit negativním důsledkům (tedy od náhradní splatnosti).

9. Žalovaný k tvrzení žalobkyně ohledně specifičnosti její situaci podotýká, že se mu tato situace jeví srovnatelná například se situací, kdy by byla vedena běžná daňová kontrola, při níž by správce daně již vyjevil na určitou právní otázku svůj právní názor, například v protokolu či zprávě o daňové kontrole. Tento právní názor by byl až v dalších řízeních přezkoumán a shledán nesprávným a daňový subjekt by požadoval úrok již od onoho prvního okamžiku. Jakkoliv lze v obou případech, v tomto i v tom hypotetickém, vytknout správci daně, že byl jeho názor nesprávný, pro účely úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu se musí dle žalovaného tento právní názor nejprve promítnout do rozhodnutí o stanovení daně a při splnění dalších podmínek pak za zákonem stanovenou rozhodnou dobu vznikne úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dle názoru žalovaného žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za ty případy, kdy jí byla nezákonně uložena daňová povinnost autoritativně rozhodnutími o stanovení daně, a to od uplynutí data k plnění této povinnosti. Žalovaný je také přesvědčen, že z dotčeného § 254 odst. 1 daňového řádu neplyne, že dopadá na jakoukoliv nezákonnost či na jakýkoliv nesprávný úřední postup. Nezákonnost či nesprávný úřední postup musejí být důvodem, pro který je zrušeno či změněno rozhodnutí o stanovení daně. Z toho důvodu je vyloučen vznik úroku samostatně již například v souvislosti s vydáním protokolu o veřejnoprávní kontrole, či rozhodnutím o námitkách proti němu. Ostatně, i nadepsaný soud konstatoval, že zmíněný protokol ani rozhodnutí o námitkách nepodléhají samostatně soudnímu přezkoumání, a že posouzení naplnění podmínek pro přiznání slevy lze přezkoumávat teprve tehdy, promítne-li se do konkrétního rozhodnutí o stanovení daně.
10. Žalovaný k námitce žalobkyně ohledně označení plateb jako dobrovolných označil výše zmíněné zálohové platby, které ve vztahu k daňovým povinnostem za roky 2014 až 2017 prováděla žalobkyně z vlastní iniciativy, aniž by jí v tomto směru tížila zákonem či správcem daně stanovená daňová povinnost. Žalovaný proto považuje označení plateb jako dobrovolné za zcela příléhavé. K opakovaným námitkám týkajícím se stavu, ve kterém žalobkyně dle svých slov nemohla očekávat, že jí správce daně slevu uzná, může žalovaný již jen zopakovat, že pokud se s tímto

stanoviskem žalobkyně neztotožnila, nezbylo jí než proti němu brojit tak, že se bude slevy domáhat. Skutečnost, že je konstatována nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně poté, co se daňový subjekt obrátí na příslušnou přezkumnou autoritu, se pak nesporně promítá do posouzení naplnění podmínek pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Určení doby úročení je pak otázka druhá a jak žalovaný uvedl, považuje zákonné vymezení za jednoznačné a znovu odkazuje na výklad provedený Nejvyšším správním soudem v již odkazovaném rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37.

11. Žalovaný k nesouhlasu žalobkyně s výkladem, že by se splatností měla rozumět splatnost náhradní, konstatuje, že pokud se má jednat o daň, která je nezákonně stanovena autoritativně z moci úřední správcem daně, bude se z podstaty věci jednat o náhradní splatnost vždy. Ve lhůtě původní splatnosti bude reálně hrazena jen daň tvrzená a vyčíslená samotným daňovým subjektem. Žalovaný již odkazoval na dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu, dle kterého konkludentní stanovení daně nemůže naplnit zákonné podmínky pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Výjimku z tohoto výkladu následně Nejvyšší správní soud dovodil u případů stanovení daně darovací z bezplatně přidělených emisních povolenek (v nich ale sám zdůraznil, že se jedná o situaci zcela specifickou). Taková situace se ale v žádném ohledu nepodobá situaci žalobkyně a žalovanému tak není zřejmý žádný zákonný důvod, proč by mělo být v jejím případě v jednotlivých situacích vycházeno ze splatnosti původní. Kromě již opakovaně zmiňované vykonatelnosti a skutečnosti, že do doby uplynutí lhůty k plnění není daňový subjekt vystaven hrozbě nuceného vymáhání, žalovaný ke zdaňovacím obdobím 2011 až 2013 podotýká, že stanovení daně bez zohlednění slevy na dani, která vůbec nebyla uplatněna v daňovém tvrzení, není daní stanovenou v rozporu se zákonem.
12. Žalovanému k žalobkyní namítanému porušení § 7 odst. 1 daňového řádu a interního pokynu MF-4 závazného pro orgány finanční správy nezbyvá než opětovně uvést, že nemá zákonného podkladu, jak by přezkoumal s odstupem několika let svou údajnou nečinnost, a aby mohl a měl případné závěry promítnout do stanovení doby úročení (když určení této doby stanovuje zákon). Ohledně tvrzení, že rozhodnutí o odvoláních byla nezákonná pro délku odvolacího řízení a údajné porušení § 7 odst. 1 daňového řádu, již žalovaný odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159, jímž byla právě tato rozhodnutí přezkoumávána a ve kterém se soud vypořádával s obdobnou námitku žalobkyně.
13. Žalovaný dále uvádí, že smysl a účel § 254 odst. 1 daňového řádu není finančně pokrýt jakoukoliv nezákonnost či jakýkoliv nesprávný úřední postup a tím *de facto* zcela nahradit uplatnění nároku na náhradu škody dle zvláštního zákona. Dle důvodové zprávy mělo být smyslem tohoto úroku rychlé poskytnutí paušální náhrady v zákonem popsanych situacích za zákonem stanovenou dobu. Skutečnost, že toto ustanovení nemělo za cíl pokrýt veškeré myslitelné dopady do sféry daňového subjektu ve všech situacích, kdy ze strany správce daně dojde k porušení jakéhokoliv ustanovení zákona, dokládá to, že v těch situacích, kdy úrok vznikne a je přiznán, není daňový subjekt zkrácen na možnosti domáhat se náhrady skutečně vzniklé škody, pokud tato převyšuje výši přiznaného úroku (který se na přiznanou náhradu započítával). Žalovaný je naopak přesvědčen, že § 254 odst. 1 daňového řádu nevázal vyčíslení úroku žádným způsobem na správní uvážení správce daně a nedává tak prostor k zohledňování individuálních okolností jednotlivých řízení. Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak má v jasně daných situacích poskytnout paušální náhradu případné újmy, a pokud tato není dostatečná, lze uplatnit nárok na náhradu škody dle zvláštního zákona, kde

možnosti zkoumání jakýchkoliv individuálních a specifických okolností jednoznačně jsou. Žalobkyně vytýká žalovanému, že úrok nepřiznal od dat provedených úhrad před splatností, od data podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání, ani od data vydání platebních výměřů. Žalovanému není zřejmé, jakou akceptovatelnou metodou právní interpretace by mohl vyložit pojem splatnost daně jako datum provedení dílčí úhrady, datum podání daňového tvrzení či datum vydání platebního výměru. Takový postup by dle žalovaného nutně musel představovat postup v rozporu se zákonem a zásadní překročení pravomocí žalovaného.

14. Závěrem žalovaný uvádí, že žalobkyně odkazovala zejména na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, a ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-44. První z uvedených byl jedním z prvních rozsudků, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v daňovém právu může dojít k prolomení zákazu anatocismu a že může na úroku z neoprávněného jednání správce daně vznikat nový úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podstatou posouzení tak byla zásadně odlišná právní otázka, nehledě na to, že tam vyslovený právní názor byl následně rozvinut, ne-li přímo korigován tak, že sice k prolomení zákazu anatocismu dojít může, avšak na jiném právním základu, než z jakého se vycházelo v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 (pro srovnání lze odkázat na rozsudek ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42). S nyní řešenou věcí žalovaný v odkazovaném rozsudku žádnou významnější podobnost nespátřuje. K druhému rozsudku žalovaný uvádí, že v něm řešená právní otázka je podobná a věc se týká taktéž uplatnění slevy na dani, dokonce též z titulu investiční pobídky, avšak procesně šlo o poněkud odlišnou situaci. Z rozsudku jednoznačně plyne, že sleva na dani musí být nejprve řádně uplatněna, a teprve pokud správce daně tvrzení daňového subjektu neakceptuje a jeho názor je následně revidován v odvolacím či soudním řízení, lze hovořit o existenci zásahu „přezkumné autority“, jehož důsledkem je prohlášení rozhodnutí správce daně za nesprávné. Například požadavek žalobkyně na přiznání úroku u zdaňovacích období 2011 až 2013 již v souvislosti s vyměřovacím řízením, ve kterém slevu na dani vůbec neuplatnila, je s tímto rozsudkem v jednoznačném rozporu. Z odkazovaného rozsudku neplyne, že by v něm byl stran určení doby úročení vyslovený jakýkoliv právní názor, se kterým by bylo posouzení věci v rozporu.
15. Žalobkyně v replice ze dne 21. 2. 2022 nad rámec již řečeného uvedla, že tvrzení žalovaného, že právní názor dotčených správců daně byl označen za nesprávný a že se ve svém posouzení mýlili od počátku, potvrzuje jeden z klíčových argumentů v žalobě, a sice nezákonný postup daňových orgánů vůči žalobkyni, v souvislosti se kterým vznikl přeplatek na dani. Ten započal nejpozději v době od 23. 5. 2011 do 9. 6. 2012, kdy finanční ředitelství provádělo kontrolu zaměřenou na plnění všeobecných podmínek stanovených v § 2 odst. 2 písm. c), e) až g) zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o investičních pobídkách“), nezbytných pro uplatnění slevy na dani. Rozhodnutími z roku 2012 pak byla otázka investičních pobídek a slevy na dani definitivně vyřešena jako celek, a to v neprospěch žalobkyně a bez reálné možnosti na tom cokoli následně změnit. Již z tohoto pohledu je zcela zřejmé, že formalistická argumentace žalovaného, kdy přesně ten který v budoucnu vydaný platební výměr nabytí právní moci či vykonatelnosti (jakož i další obdobná tvrzení žalovaného), je zcela irelevantní a vůbec nevystihuje pravou podstatu tohoto sporu. Ze stejných důvodů jsou zcela nepřipadné také veškeré odkazy žalovaného na soudní rozhodnutí týkající se aplikace § 254 daňového řádu. V žádném z těchto soudních rozhodnutí totiž nebyl řešen případ, který by byl skutkově shodný s případem žalobkyně. Žalobkyně je proto přesvědčena, že tím, že žalovaný ve vyjádření výslovně potvrdil, že se

příslušný správce daně „*mýlil od počátku*“, bylo jednoznačně potvrzeno i její tvrzení, že nesprávné jednání daňových orgánů vůči žalobkyni, v důsledku kterého vznikl přeplatek na dani za zdaňovací období 2011 až 2017, započalo již vydáním protokolu o kontrole a rozhodnutím o námitkách z roku 2012. Žalobkyně dále uvedla, že o výsledku daňových řízení za zdaňovací období 2011 až 2017 bylo již předem rozhodnuto. Již v odůvodnění první výzvy za zdaňovací období 2011 ze dne 28. 11. 2014 bylo žalobkyni sděleno, že podle výsledku kontroly provedené finančním ředitelstvím nesplnila dané podmínky a tudíž nemůže čerpat slevu na dani podle § 35 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stejně tak v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 2011 ze dne 5. 8. 2015. Obdobně pak správce daně jednal i v platebním výměru za rok 2011 ze dne 4. 9. 2015. Shora uvedené pak opakovaně aprobeoval žalovaný. Žalobkyně dále odkázala na rozhodnutí a protokoly, které potvrzovaly, že vedení předmětných daňových řízení bylo ze strany orgánů finanční správy zcela formální, poněvadž již od počátku prvního z těchto řízení vycházely z toho, že nárok na slevu na dani údajně zanikl jako celek v minulosti a že o tom bylo již v minulosti vydáno pravomocné rozhodnutí, kterým byly vázány. Z uvedeného současně vyplývá, že žalobkyně neměla fakticky žádnou šanci se v období let 2012 až 2020 domoci svého nároku na slevu na dani v rámci daňového řízení. Přesto žalovaný na též místě svého podání

uvedl, že je-li konstatována nesprávnost právního názoru správce daně, neplyne z § 254 odst. 1 daňového řádu, že by měl být správce daně potrestán za dobu počínající okamžikem, kdy tento názor poprvé vyslovil, nýbrž to, že dle tohoto ustanovení má být přiznán tento reparační úrok za dobu, po kterou v důsledku tohoto nesprávného právního názoru správce daně držel neoprávněně požadované peněžní prostředky, počínaje okamžikem, kdy takováto daň již musela být zaplacená, pokud se daňový subjekt nechtěl vystavit negativním důsledkům. Dle žalobkyně jsou tato tvrzení žalovaného nesprávná. Za popsané situace bylo jisté, že pokud by se žalobkyně v rámci placení svých daňových povinností chovala způsobem, který nebude respektovat zmíněné pravomocné rozhodnutí finančních orgánů z roku 2012 o údajném zániku nároku na slevu na dani jako celku, bylo by to považováno za porušení zákona a byly by vůči ní uplatněny veškeré sankce stanovené daňovým řádem. Žalobkyně byla za předmětná zdaňovací období objektivně nucena zaplatit předmětnou daň ve výši odpovídající nesprávnému názoru finančních orgánů vysloveném již v rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole, z roku 2012, poněvadž měla jistotu, že v opačném případě bude vystavena „*negativním důsledkům*“. Dokonce i ve smyslu logiky žalovaného je proto třeba žalobkyni přiznat úrok i za zbývající období, tj. po celou dobu, kdy byly finanční prostředky drženy na účtu žalovaných. Žalobkyně dále namítá, že platby odpovídající přeplatku na dani byly učiněny až poté, co finanční orgány v roce 2012 pravomocně konstatovaly údajný zánik nároku žalobkyně na slevu na dani jako celku. Pokud se žalobkyně při hrazení svých daňových povinností v rozhodné době z opatrnosti fakticky chovala podle těchto rozhodnutí finančních orgánů, rozhodně nelze přijmout tvrzení žalovaného, že finanční orgány neměly na tyto platby „*sebemensší vliv*“. Naopak, tato rozhodnutí finančních orgánů přímo vytvořila shora popsanou situaci. Za druhé pak žalobkyně odmítá i nové tvrzení žalovaného – činěné bez jakéhokoliv důkazu – o tom, že správce daně v minulosti údajně evidoval platby učiněné žalobkyní za zbývající období jako přeplatek na dani, se kterým žalobkyně mohla údajně volně nakládat. Toto tvrzení žalovaného je samozřejmě nesprávné, poněvadž správce daně vždy vycházel z neexistence nároku žalobkyně na slevu na dani, a tedy i z toho, že platby činěné žalobkyní přesně odpovídaly její daňové povinnosti. Na rozdíl od žalovaného přitom žalobkyně tuto

skutečnost prokázala zdejšímu soudu i prostřednictvím konkrétních důkazů. Předmětná situace spočívající v neoprávněném odepírání slevy na dani žalobkyni neskončila zdaňovacím obdobím 2017, ale pokračovala i v rámci zdaňovacích období 2018 a 2019 až do doby, než v dané věci rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 30. 7. 2020. Došlo tak k tomu, že v červnu 2020 podala žalobkyně daňové přiznání za období 2019, ve kterém uplatnila slevu na dani z investiční pobídky. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností z důvodu uplatnění této slevy na dani. V červenci 2020 pak žalobkyně požádala o vrácení části vratitelného přeplatku ve výši 13 005 300 Kč. V září 2020 však správce daně rozhodl, že se žádosti nevyhovuje, protože neexistuje žádný vratitelný přeplatek, neboť probíhá proces k odstranění pochybností. Obdobná situace přitom platila i v předchozích zdaňovacích obdobích, která jsou předmětem této žaloby. Tvrzení žalobkyně o tom, že se v případě plateb údajně jednalo o zcela dobrovolné platby, je proto nesprávné a neodpovídá skutkovému stavu. Pokud se žalobkyně k některému dílčímu tvrzení žalovaného výslovně nevyjadřuje, neznamená to, že s ním souhlasí, ale naopak, že s ním nesouhlasí.

16. Žalovaný v triplice ze dne 25. 4. 2022 uvedl, že každé rozhodnutí správce daně se těší presumpci správnosti a považuje se za zákonné až do okamžiku, kdy je jeho nezákonnost zjištěna a prohlášena. Za zásadnější žalovaný považuje vymezení zákonných podmínek pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně a následné určení podoby tohoto nároku dle § 254 daňového řádu. Konkrétní podoba úroku vychází ze zákonem stanovené doby úročení, jejíž počátek je výslovně vymezen uplynutím lhůty splatnosti, je-li úhrada daně provedena před splatností nebo datem skutečné úhrady, je-li provedena po splatnosti. Vzhledem k opakovaně uplatňované argumentaci žalobkyně nemůže žalovaný než znovu zdůraznit, že § 254 odst. 1 daňového řádu stanovoval dobu úročení, tedy podobu výsledného nároku, zcela jednoznačně, bez možnosti správního uvážení, tedy zohledňování jakýchkoliv jiných okolností. Možnost zohlednění individuálních okolností v podobě škod výrazně větších pak předpokládal § 254 odst. 6 daňového řádu, který výslovně připouštěl souběžné uplatnění nároku na náhradu škody a tedy možnost

dovolat se náhrady převyšující výši priznaného úroku. Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak neměl za cíl řízení o náhradu škody zcela nahradit, ale stanovit jednoznačný způsob určení takového příslušenství daně reparačního charakteru, které by ve své celkové výši mělo zpravidla postačit k pokrytí případných škod. Pokud by tomu tak nebylo, daňový subjekt měl i nadále možnost uplatnit náhradu skutečně vzniklé škody. Skutečnost, že žalobkyni bylo stanovisko správce daně na spornou otázku známo již od provedení kontroly, v žádném případě neznamenalo, že neměla žádnou možnost obrany a nemohla jinak než daň v souladu s tímto stanoviskem správce daně tvrdit a platit. Naopak, již samotný průběh daňových řízení dokládá, že předpokladem pro následnou změnu rozhodnutí o stanovení daně bylo v první řadě uplatnění sporných slev na dani tak, aby vůbec mohlo dojít ke konfrontaci správce daně s tvrzením žalobkyně. Teprve poté, co správce daně obsah daňového tvrzení posoudil, lze správci daně vytýkat, že konkrétní daňovou povinnost daným rozhodnutím o stanovení daně stanovil nezákonně. Kromě existence nezákonného rozhodnutí byla podmínkou pro aktivaci § 254 odst. 1 daňového řádu také následná změna či zrušení tohoto rozhodnutí pro nezákonnost a provedená úhrada takto nezákonně stanovené daně. Po splnění podmínek lze přistoupit k výpočtu úroku, který vycházel ze splatnosti a tedy i vymahatelnosti takto stanovené daně. Skutečnost, že se žalobkyně domohla změny napadených rozhodnutí žalobou, tak nečiní její případ specifický. Žalovaný též považuje za nepodložené tvrzení žalobkyně, že se nemohla proti posouzení věci správcem daně bránit, aniž by se vystavila hrozbě negativních dopadů. V souvislosti se

samotným uplatněním slev na dani a případně následných opravných prostředků či správní žaloby žalobkyni žádné negativní dopady nehrozily. Co se týče případného vzniku příslušenství daně či možnosti vymáhání daně, u níž uplynula lhůta (náhradní) splatnosti, zde bylo plně na uvážení žalobkyně, zda se rozhodne stanovenou, případně později také vymahatelnou, daň uhradit ještě před skončením řízení o odvolání, resp. o žalobě, nebo zda se rozhodne i přes toto riziko vyčkat na definitivní skončení věci. Žalobkyně se rozhodla daň nejprve uhradit, a to ještě před její splatností, a v některých případech dokonce ještě před jejím stanovením, což učinila, jak sama uvádí, proto, aby se vyhnula riziku vzniku příslušenství daně či případnému vymáhání. Tuto její dobrovolnou volbu ale nelze promítnout do výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť § 254 odst. 1 daňového řádu jednoznačně a záměrně vymezil dobu úročení okamžikem splatnosti, jakožto okamžiku, po němž by již daňový subjekt byl v případě neuhrazení platební povinnosti vystaven riziku exekuce. Pokud byl okamžik, kdy se žalobkyně domohla soudní ochrany, oddálen tím, že nejprve soudně brojila proti úkonům správce daně při veřejnosprávní kontrole, u nichž následně soud konstatoval, že je nelze správní žalobou samostatně přezkoumávat, nelze tuto okolnost přičítat k tíži správce daně a žalovaného. Žalovaný podotýká, že doba, po kterou se žalobkyně slevy na dani žádným způsobem vůči správci daně nedovolávala a během které se dle svých nynějších slov nemohla obrany domáhat, koresponduje s dobou, po kterou trvalo soudní řízení (sp. zn. 46 Af 32/2012), v němž žalobkyně napadala závěry veřejnoprávní kontroly. Je zřejmé, že žalobkyně vyčkávala na výsledky zmíněného soudního řízení a po tuto dobu slevu na dani neuplatňovala, což nelze žádným způsobem interpretovat tak, že po tuto dobu žalobkyni slevu na dani upíral správce daně. Poté slevy na dani za dotčená období uplatnila a uplatnila také následně opravné prostředky i žalobu. Žalovaný dále zdůrazňuje, že platby, proti nimž v daný okamžik neexistovaly na osobním daňovém účtu žádné předpisy, nemohly být ničím jiným než přeplatkem ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně za tato zdaňovací období neměla zákonnou ani uloženou povinnost platit zálohy na daň, tyto platby se tak neměly s čím spárovat a na osobním daňovém účtu byly evidovány jako přeplatek. Oproti tomu žalobkyni předkládaný příklad, mající konstatování přeplatku vyvrátit, popisuje situaci zásadně odlišnou. Aby se část záloh, která měla být *přeplacena*, stala přeplatkem, musela by být tvrzená daňová povinnost vyměřena. Pokud správce daně zahájil ve věci daňového přiznání postup k odstranění pochybností, daň nebyla vyměřena tzv. konkludentně a vyměřovací řízení zahájené podáním daňového přiznání bylo ukončeno až vydáním platebního výměru. Předpokladem pro to, aby se část záloh stala přeplatkem, bylo vyměření daně v nižší částce, než jaká byla na zálohách zaplacená. Žalovaný hovořil o přeplatku na dobrovolných platbách, které žalobkyně činila před stanovením daně, aniž by měla zákonnou či uloženou povinnost zálohovat. Příklad žalobkyně tak popisuje zásadně odlišnou situaci, kdy

skutečně ke vzniku přeplatku nedošlo, když platby byly evidovány jako zaplacené zálohy a daň ještě stanovena nebyla, což nijak nesouvisí se situací popisovanou žalovaným. Žalovaný i nadále navrhuje zamítnutí žaloby.

17. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 22. 8. 2023 k triplice žalovaného nad rámec již řečeného uvedla, že tvrzení žalovaného ohledně presumpce správnosti a zákonnosti daňových rozhodnutí ve vyjádření ze dne 25. 4. 2022 plně potvrzuje její argumentaci. Již od roku 2012 bylo rozhodnutí orgánů finanční správy sice od začátku nezákonné, nicméně „z pohledu práva“ až do prohlášení nezákonnosti soudem nadáno presumpcí správnosti. Je zřejmé, že platby žalobkyně za zdaňovací období v letech 2011 až 2017 byly učiněny na základě a v

souvislosti s rozhodnutím z roku 2012 ve smyslu § 254 daňového řádu. Až po prohlášení nezákonnosti rozhodnutí soudem došlo k odpadnutí presumpce správnosti a naopak bylo zřejmé, že toto rozhodnutí bylo nezákonné již od jeho vydání. Tím byla splněna i další podmínka § 254 daňového řádu. V rozporu s tvrzeními žalovaného byla žalobkyni sleva na dani upírána již v období před podáním dodatečných daňových příznání v roce 2014. Žalobkyně vyjmenovala úkony a rozhodnutí orgánů finanční správy za zdaňovací období 2011, ze kterých vyplývá, že vycházely z namítané fikce správnosti a zákonnosti rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole – odůvodnění první výzvy správce daně ze dne 28. 11. 2014, str. 10 platebního výměru ze dne 4. 9. 2015, Seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 12. 2016, odst. 5-17 rozhodnutí o odvolání ze dne 25. 6. 2017 a bod 90 rozhodnutí o odvoláních týkajících se zdaňovacího období 2015 a 2016. Z přehledu plateb je zřejmé, že veškeré tyto platby za zdaňovací období 2011 až 2017 byly připsány na účet finančních orgánů až v době po vydání rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole, které byly zrušeny a změněny v důsledku rozsudku Krajského soudu v Praze (jakož i veškerá rozhodnutí činěná daňovými orgány v letech 2012 až 2020). Žalobkyně též odmítá tvrzení žalovaného, že hrazení finančních prostředků za roky 2011 až 2017 bylo údajně „dobrovolnou volbou“ žalobkyně. S ohledem na skutkový stav případu v době provádění předmětných plateb je zcela jisté, že by orgány finanční správy uplatnily sankce, pokud by žalobkyně příslušné platby v dané výši neprovedla. Žalobkyně musela postupovat tak, jak postupovala, aby zabránila vzniku škod na své straně, ke kterým mohlo dojít v důsledku aplikace úroků z prodlení. Rovněž bylo pro podnikání žalobkyně nezbytné, aby vůči ní nebyly evidovány žádné neuhrazené daně (žalobkyně je i provozovatelem daňového skladu).

Průběh správního řízení a obsah správního spisu

18. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně je společností zabývající se výrobou a prodejem chemických látek a přípravků, přičemž v roce 2007 podala záměr k získání investiční pobídky na vybudování a provozování výrobní jednotky k výrobě butadienu. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále též jen „MPO“) vydalo dne 20. 5. 2008 souhlas s poskytnutím investičních pobídek, a to slevy na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách, a dle § 35a zákona o daních z příjmů, přičemž doba, po kterou bylo možné slevu na dani čerpat, byla deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období (viz blíže rozhodnutí MPO ze dne 20. 5. 2008, č. j. 16595/08/04300/04000). Podmínkou pro čerpání investiční pobídky bylo pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ve výši 200 000 Kč za účelem zavedení výroby butadienu, přičemž pořizování mělo být zahájeno nejdříve ode dne písemného potvrzení Agentury pro podporu podnikání a investic CzechInvest (dále jen „CzechInvest“), že projekt splňuje požadavky způsobilosti. Finanční ředitelství provedlo v podniku žalobkyně v období od 23. 5. 2011 do 4. 5. 2012 veřejnosprávní kontrolu, jejímž výstupem bylo zjištění, že žalobkyně zmiňovanou podmínku rozhodnutí MPO porušila, neboť dne 9. 5. 2007 uzavřela se společností Chemoprojekt, a. s., smlouvu na dodání zařízení na výrobu butadienu, tedy právně závazný příslib objednávky, ještě před datem 22. 5. 2007, kdy CzechInvest vydal potvrzení specifikované v podmínkách rozhodnutí MPO. Tím došlo ze strany žalobkyně k porušení všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách, čímž ztratila nárok na čerpání slevy na dani z příjmů. Tím také došlo ve smyslu § 5 odst. 5 téhož zákona k pozbytí platnosti rozhodnutí MPO, v důsledku čehož musely být vráceny prostředky získané z investiční

pobídky (viz protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly ze dne 4. 5. 2012, č. j. 1238/12-2602-201125-1493).

19. Žalobkyně následně podala přiznání k DPPO za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013, v nichž neuplatnila nárok na slevu z titulu investiční pobídky (v mezidobí podala žalobkyně proti závěrům veřejnosprávní kontroly námitky do protokolu, které byly rozhodnutím Finančního ředitelství dne 24. 7. 2012 zamítnuty, načež byla odmítnuta i žaloba proti tomuto rozhodnutí usnesením zdejšího soudu ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35). Žalobkyně podala dne 30. 10. 2014 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období 2011 až 2013, ve kterých uplatňovala investiční pobídky formou slevy na dani, neboť měla za to, že splnila podmínky jí dané zákonem o investičních pobídkách. Správce daně následně převzal výše uvedené výstupy finanční kontroly a vyhodnotil je jako důvod k pochybnosti o správnosti údajů uváděných v přiznáních žalobkyně k DPPO za zdaňovací období 2011 až 2013, a zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu. Správce daně na základě výsledků postupu k odstranění pochybností dospěl k obdobnému závěru jako Finanční ředitelství, a proto žalobkyni neuznal slevy na daních uplatněné ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2013 a platebními výměry jí vyměřil odpovídající daň z příjmů (dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2011 ze dne 4. 9. 2015, č. j. 1984398/15/4200-11771-711068, dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2012 ze dne 3. 9. 2015, č. j. 195994/15/4200-11771-711068, dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2013 ze dne 4. 9. 2015, č. j. 198465/15/4200-11771-711068). Správce daně z těchto důvodů zahájil postup k odstranění pochybností i ve vztahu ke správnosti údajů uváděných v přiznáních k DPPO za zdaňovací období 2014 až 2017, přičemž opět dospěl k výsledku, že porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky představovalo překážku pro uplatnění slevy na daních z příjmů i v těchto zdaňovacích obdobích, a proto jí opět vyměřil odpovídající daň z příjmů (platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2014 ze dne 5. 5. 2016, č. j. 118481/16/4200-11772-204179, platební výměr za zdaňovací období 2015 ze dne 3. 2. 2017, č. j. 23907/17/4200-204179, platební výměr za zdaňovací období 2016 ze dne 19. 12. 2017, č. j. 200031/17/4200-11771-050771, a platební výměr za zdaňovací období 2017 ze dne 27. 11. 2018, č. j. 186829/18/4200-11771-050771). V daňových přiznáních za zdaňovací období 2014 až 2017 žalobkyně uplatnila slevu na dani z titulu investiční pobídky již v řádném daňovém přiznání.
20. Žalobkyně se proti všem výše uvedeným platebním výměrům za uvedená zdaňovací období 2011 až 2017 odvolala. Jelikož bylo její odvolání zamítnuto rozhodnutími žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891, podala proti nim žalobu ke zdejšímu soudu, jenž napadená rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159. Shledal, že podpis smlouvy o projektu ze dne 9. 5. 2007 nebyl porušením podmínky pro uplatnění investičních pobídek podle § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách. Žalovaný po vrácení věci soudem rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 37601/20/5200-11432-711891, změnil platební výměry tak, že v plném rozsahu vyhověl nároku žalobkyně na slevu na dani za tato zdaňovací období a vrátil jí přeplatek na dani za tato období ve výši 291 001 944 Kč. Přeplatek na dani se skládal z částky 290 249 625 Kč, tedy přeplatku na DPPO za roky 2011 až 2017 a částky 752 319 Kč, předepsaných úroků z prodlení za roky 2011 až 2013. Specializovaný finanční úřad žalobkyni následně přiznal ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 až 2017 dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365, úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 134 514 682 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se

žalobkyně odvolala, neboť měla za to, že nebyly přiznány v celé zákonné výši, přesto žalovaný rozhodnutí specializovaného finančního úřadu potvrdil.

Jednání před soudem

21. Při jednání dne 29. 8. 2023 setrval žalobce na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Žalovaný byl přítomen až vyhlášení rozsudku, jednání proběhlo v jeho nepřítomnosti, a to v souladu s jeho

telefonickou omluvou, v níž uvedl, že vzhledem ke zpoždění dopravního spojení netrvá na své přítomnosti u jednání. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu.

22. Žalobkyní odkazované listiny orgánů finanční správy k provedení dokazování v řízeních za zdaňovací období 2011 až 2017 byly součástí spisové dokumentace, přičemž soud obsahem správního spisu dokazování neprovádí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Soud neprováděl dokazování listinami vztahujícími se ke zdaňovacímu období 2019, jelikož toto zdaňovací období není předmětem řízení. Rovněž neprováděl dokazování listinami osvědčujícími postavení žalobkyně jakožto daňového skladu, jelikož tato otázka není pro posouzení věci relevantní.

Posouzení věci krajským soudem

23. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
24. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **nedůvodná**.
25. V dané věci je mezi účastníky řízení nesporné, že žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období 2011 až 2017 ve výši 134 514 682 Kč. Sporným se stalo stanovení doby úročení, neboť žalobkyně trvala na tom, že jí náleží úrok již od dat skutečných úhrad daňových povinností, od dat dodatečných daňových přiznání či prvostupňového rozhodnutí o stanovení daně.
26. Dle soudu lze v projednávané věci pro lepší přehled rozdělit zdaňovací období na období od roku 2011 až 2013, ve kterém žalobkyně neuplatnila slevu na dani z titulu investiční pobídky v řádném daňovém přiznání, nýbrž až v dodatečném přiznání z roku 2014 (doměřovací řízení), a zdaňovací období 2014 až 2017, ve kterém uplatnila slevu v řádných daňových přiznání k DPPO (řízení vyměřovací, kdy jí byla daň vyměřena odlišně od jejího tvrzení).
27. Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“

28. Jak pak vyplývá z výše citovaného § 254 daňového řádu, pro aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, nebo rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53).
29. K problematice úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu existuje hojná judikatura Nejvyššího správního soudu, a soud má, na rozdíl od žalobkyně, za to, že z ní lze vycházet i v projednávané věci. Nejvyšší správní soud se zabýval podobnou situací např. v rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40. V odkazované věci daňový subjekt uhradil daň a poté podal dodatečná daňová přiznání, v nichž vypočetl daň ve výši 0 Kč. Na základě daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost. Odvolání daňového subjektu byla zamítnuta, ale po provedeném soudním přezkumu správce daně
- dodatečné platební výměry změnil, stanovil daň ve výši 0 Kč a vrátil daňovému subjektu přeplatek. Ke změně původně nezákonných dodatečných platebních výměrů ve prospěch daňového subjektu tedy došlo až rozhodnutími o odvoláních po zásahu správních soudů. Jelikož nová rozhodnutí o odvoláních změnila původní dodatečné platební výměry, byla podle Nejvyššího správního soudu splněna první podmínka aplikace § 254 daňového řádu (viz rozsudek ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-50). Dále Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, k závěru, že dojde-li ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně a v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) tento úrok vychází pouze 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 povinnost.
30. V rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, se Nejvyšší správní soud také zabýval splatností nesprávně stanovené daně. *„Obecně pro daňové řízení platí, že odvoláním je napadené rozhodnutí předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu platí, že „[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena“. Vykonatelnost rozhodnutí tedy podle daňového řádu nastává ve dvou případech, za kumulativního splnění následující kombinace podmínek: A) účinnost rozhodnutí + nemožnost odvolání + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena, B) účinnost rozhodnutí + absence odkladného účinku + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena.“*
31. Žalobkyně měla za to, že nezákonný postup vůči ní započal již od provedené kontroly, nejpozději v době 23. 5. 2011 do 9. 6. 2012, resp. nejpozději ke dni 23. 5. 2012, kdy žalobkyně podala námítky do protokolu, mělo Finanční ředitelství veškeré informace od žalobkyně, že nárok na slevu na dani vznikl. V tabulce přiložené k žalobě pak přesně specifikovala, od kdy by jí měl náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně. Za zdaňovací období 2011 měl tento nárok vzniknout podáním řádného daňového přiznání dne 2. 7. 2012, a následně dodatečným daňovým přiznáním ode dne 15. 2. 2016. Za zdaňovací období 2012 bylo skutečností vedoucí ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně

zaplacení zálohy od data 17. 9. 2012, 27. 9. 2012, 17. 12. 2012, dále podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2013, a dvě dodatečná daňová přiznání ze dne 15. 2. 2016 a 14. 11. 2014. Za zdaňovací období 2013 žalobkyně uvedla opět placení záloh ve dnech 15. 3. 2013, 17. 6. 2013 a 16. 9. 2013 a 16. 12. 2013, dále podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2013 a dodatečného daňového přiznání dne 15. 2. 2016. Ve zdaňovacím období 2014 žalobkyně uvedla zálohy placené ve dnech 17. 3. 2014, 16. 6. 2014, 15. 9. 2014, 15. 12. 2014 a podání řádného daňového přiznání dne 30. 9. 2015. V případě zdaňovacího období 2015 žalobkyně opět uvedla placení záloh ve dnech 16. 3. 2015, 15. 6. 2015, 15. 9. 2015, 15. 12. 2015 a 15. 12. 2015, a podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2016, a přeplatek, který by vznikl na základě daňového přiznání bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek dne 1. 7. 2016. Ve zdaňovacím období 2016 uvedla placení záloh jako skutečnost vedoucí ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to ode dne 15. 3. 2016, 15. 6. 2016, 15. 6. 2016, 15. 9. 2016 a 15. 12. 2016. Dne 3. 7. 2017 žalobkyně podala řádné daňové přiznání, a ode dne 3. 7. 2017 zaznamenala přeplatky, který by vznikly na základě daňového přiznání bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek. Ve zdaňovacím období 2017 bylo touto skutečností opět placení záloh ve dnech 15. 3. 2017, 15. 6. 2017, 15. 9. 2017 a 15. 12. 2017, a podání řádného daňového přiznání dne 2. 7. 2018.

32. Jako důvody uhrazení finančních částek a popisu příčinné souvislosti žalobkyně uvedla, že u některých plateb nárokuje úrok od plateb daňové povinnosti stanovené na základě podání daňových přiznání bez přiznání slevy z titulu investiční pobídky, protože řádná přiznání byla podána na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně, a to protokolem o kontrole ze dne 4. 5. 2012, č. j. 1238/12-6202-201125-1493, a rozhodnutí o námitkách ze dne 24. 7. 2012, č. j. 4334/12-0100-200865 (jednalo se o daňová přiznání za zdaňovací období 2011, 2012, 2013). U dalších plateb žalobkyně požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně od okamžiku připsání záloh na účet daňových orgánů, protože tyto platby byly vyvolány podáním daňových přiznání bez přiznání slevy z titulu investiční pobídky v důsledku nezákonných závěrů Finančního ředitelství ve výše citovaném protokolu a rozhodnutí o námitkách

z roku 2012 [zálohy za rok 2012, 2013, 2014, 2015]. U některých jiných plateb žalobkyně požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně na základě plateb správci daně ve výši a termínech odpovídajících dani stanovené bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek, jelikož tyto platby byly uskutečněny na základě nebo v souvislosti s dosavadními rozhodnutími správce daně (zamítnutí slevy z titulu investičních pobídek v dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období 2011 až 2013, protokol o kontrole a rozhodnutí o námitkách). Žalobkyně musela dané částky hradit, protože správce daně postupoval v souladu s dříve vydanými rozhodnutími (rozhodnutí o námitkách), která žalobkyni odepřela nárok na investiční pobídky a žalobkyně tak musela zamezit vzniku škod (úroků). Žalobkyně požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně i z přeplateků, které měly vzniknout z důvodu započtení předchozích záloh na vykázanou daňovou povinnost bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek. Zálohy byly hrazeny na základě nebo v souvislosti s nezákonnými závěry Finančního ředitelství v protokolu a rozhodnutí o námitkách z roku 2012. Dle žalobkyně měly přeplatky analogicky přebírat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jelikož žalobkyně s těmito prostředky nemohla nakládat. To mělo potvrzovat rozhodnutí o přeplatku na DPPO ze dne 1. 9. 2020, č. j. 149347/20/4300-12711-105365, ve kterém správce daně vzhledem k zahájenému postupu o odstranění pochybností odmítl daňovému subjektu vrátit přeplatek, který by vznikl na

základě daňové povinnosti bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek. V předchozích letech platily obdobné situace [přeplatek za rok 2015 a 2016].

33. Naopak žalovaný, resp. správce daně, postupoval v souladu se závěrem, že za nezákonná rozhodnutí považuje dodatečné platební výměry za zdaňovací období 2011 až 2013, a platební výměry za zdaňovací období 2014 až 2017. Jak vyplývá z rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365, konkrétně úrok z nesprávně stanovené daně za zdaňovací období roku 2011 byl stanoven z částky 3 652 717 Kč ode dne 5. 10. 2015 (tj. ode dne následujícího po uplynutí třicetidenní zákonné lhůty pro vrácení přeplatku, na který měla žalobkyně nárok z titulu doměření nižší daně) do dne vrácení 12. 10. 2020, a částky 2 565 950 Kč doměřené daně ode dne 12. 7. 2017 (tj. po uplynutí patnáctidenní lhůty po nabytí právní moci rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891 o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2015 až 2017). Za zdaňovací období 2012 z částky 57 134 744 Kč ode dne 5. 10. 2015 (uplynutí zákonné lhůty pro vrácení přeplatku, na který měla žalobkyně nárok z titulu doměření nižší daně) do dne 12. 10. 2020. Za zdaňovací období 2013 z částky 40 987 181 Kč ode dne 5. 10. 2015 (ode dne následujícího po uplynutí třicetidenní zákonné lhůty pro vrácení přeplatku, na který měla žalobkyně nárok z titulu doměření nižší daně) do dne vrácení 12. 10. 2020, a z částky 956 080 Kč doměřené daně ode dne 12. 7. 2017 (tj. po uplynutí patnáctidenní lhůty po nabytí právní moci výše citovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891) do 12. 10. 2020. Za zdaňovací období 2014 z částky 68 529 011 Kč ode dne 12. 7. 2017 (po uplynutí 15denní lhůty po nabytí právní moci výše citovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891) do dne 12. 10. 2020. Za zdaňovací období 2015 z částky 39 672 562 Kč ode dne 7. 7. 2019 (po uplynutí 15denní lhůty po nabytí právní moci výše citovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891) do dne 12. 10. 2020. Za zdaňovací období 2016 z částky 31 326 250 Kč ode dne 7. 7. 2019 (po uplynutí 15denní lhůty po nabytí právní moci výše citovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891) do dne vrácení 12. 10. 2020. Za zdaňovací období 2017 z částky 45 434 130 Kč ode dne 7. 7. 2019 (po uplynutí 15denní lhůty po nabytí právní moci výše citovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 24517/19/5200-11432-711891) do dne 12. 10. 2020. Současně byl žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně z úroku z prodlení, který byl vypočten z nesprávně stanovené daně a z přeplatků evidovaných na osobním daňovém účtu daně z příjmů právnických osob. Přiznaný úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu celkem činil 134 514 682 Kč.
34. Z výše uvedeného vyplývá, že ke změně dodatečných platebních výměrů ve prospěch žalobkyně došlo rozhodnutími o odvoláních po rozhodnutí správního soudu. Jelikož byla její odvolání zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891, podala proti nim žaloby ke zdejšímu soudu, jež napadená rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159. Výsledky původních vyměřovacích a doměřovacích řízení zrušil zdejší soud pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav zjištěný žalovaným byl částečně v rozporu s obsahem spisu. Shledal, že podpis smlouvy o projektu ze dne 9. 5. 2007 nebyl porušením podmínky pro uplatnění investičních pobídek podle § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách. Žalovaný po vrácení věci soudem rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020,

č. j. 37601/20/5200-11432-711891, změnil platební výměry tak, že v plném rozsahu vyhověl nároku žalobkyně na slevu na dani za tato zdaňovací období a vrátil jí přeplatek na dani za tato období ve výši 291 001 944 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že původní platební výměry trpěly vadou nesprávného právního posouzení zjištěných skutečností. Jestliže správce daně nesprávně právně posoudil skutkový stav, rozhodl nezákonně. Nové rozhodnutí o odvolání změnilo původní platební výměry. Dle soudu tak byly dány podmínky pro aplikaci § 254 daňového řádu.

35. Soud se dále zabýval otázkou počátku úročení, přičemž vycházel z § 254 daňového řádu, který jednoznačně vymezuje počátek úročení až od okamžiku (náhradní) splatnosti nezákonně stanovené daně. Dle názoru soudu je podstatné, že žalobkyně provedla platby za zdaňovací období 2011 až 2013 na základě jí tvrzené výše daňové povinnosti, přičemž v daňových přiznáních 2011 až 2013 neuplatnila slevu na daň vyplývající z investiční pobídky. Dále je klíčové, že se žalobkyně domáhala slevy na dani až v dodatečných daňových přiznáních ze dne 30. 10. 2014. Ve zdaňovacím období 2011 až 2013 tedy žalobkyně hradila daň tzv. konkludentně a nezákonnými rozhodnutími správce daně tedy byly až následné dodatečné platební výměry, kterými správce daně neuznal jí dodatečně tvrzenou nižší daň. Ačkoliv veřejnosprávní kontrola probíhala již v roce 2011 a právě jejím výsledkem byl závěr o tom, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění slevy z titulu investičních pobídek, přesto soud souhlasí s žalovaným v tom, že protokol o kontrole a rozhodnutí o námitkách nemohou být rozhodnutím, od kterého bude počítán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť tyto nestanovily daň, kterou žalobkyně měla uhradit. Těmito rozhodnutími jsou naopak následující dodatečné platební výměry, ve kterých poprvé správce daně nezákonně stanovil daňovou povinnost žalobkyně.
36. Ve zdaňovacím období 2014 až 2017 pak žalobkyně hradila (resp. byla povinna hradit) vyměřenou daň až na základě platebních výměrů, na základě kterých jí byla daň vyměřena odlišně od jejího daňového tvrzení, a to ve výši 68 535 280 Kč za zdaňovací období 2014 dle platebního výměru ze dne 5. 5. 2016, č. j. 118481/16/4200-11772-204179, přičemž v tomto zdaňovacím období uplatňovala slevu na dani ve výši 68 529 011 Kč. Dále uhradila daň ve výši 39 679 600 Kč za zdaňovací období 2015 na základě platebního výměru ze dne 3. 2. 2017, č. j. 23907/17/4200-204179, přestože uplatnila slevu na dani ve výši 39 672 562 Kč, a daň ve výši 31 326 250 Kč za zdaňovací období 2016 dle platebního výměru ze dne 19. 12. 2017, č. j. 200031/17/4200-11771-050771, ačkoliv uplatnila slevu na dani za toto zdaňovací období ve výši 31 326 250 Kč. Za zdaňovací období 2017 pak žalobkyně uhradila daň ve výši 45 343 130 Kč na základě platebního výměru ze dne 27. 11. 2018, č. j. 186829/18/4200-11771-050771, ačkoliv v daňovém přiznání uplatnila slevu na dani ve výši 45 434 130 Kč. Právě shora uvedenými platebními výměry tak správce daně a žalovaný nezákonně rozhodli o daňové povinnosti žalobkyně a právě až na základě právní moci těchto výměrů byla žalobkyně povinna nezákonnou daň uhradit.
37. Je sice pravdou, jak žalobkyně namítala, že po celou dobu zdaňovacích období 2014 až 2017 platila zálohy ve výších, které se odvíjely od dříve „nezákonně“ stanovené výše daně. Zde žalobkyně odmítala argumentaci žalovaného, že měla hradit částky převyšující přeplatek na dani zcela dobrovolně. Žalobkyně tak zřejmě měla dojem, že v případě, kdyby částky převyšující přeplatek na dani neuhradila, hrozilo by jí platit vyšší úroky z prodlení, které by byla povinna uhradit v případě konečné prohry. Žalobkyně se ale sama rozhodla, že takové riziko nepodstoupí, a proto uhradila dosud nepravomocně doměřené daňové povinnosti, tj. uhradila je před jejich splatností. Tímto způsobem eliminovala riziko vyššího úroku

z prodlení, který by byla povinna podle zákonné úpravy uhradit v případě konečné prohry. Zvolený postup však neopravňuje žalobkyni ani v případě její

konečné výhry v soudním řízení správním žádat úroky od jiného okamžiku, než který stanoví zákon. Skutečnost, že nesplatné vyměřené daňové povinnosti na základě vyhodnocení shora uvedeného rizika uhradila, jí žádné právo na finanční kompenzaci v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy, což Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře potvrdil (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37). Nezákonně stanovená daň tak byla ve zdaňovacím období 2014 - 2017 stanovena až na základě dodatečných platebních výměrů, kterými se DPPO dodatečně vyměřila.

38. Soud shrnuje, že v postupu orgánů finanční správy neshledává pochybení. Též se nemůže ztotožnit s žalobkyní, že by měl být za nezákonné rozhodnutí považován již protokol, případně rozhodnutí o námitkách v řízení o veřejnosprávní kontrole. Jak vyplývá z § 254 daňového řádu, vznik úroku spojuje citované ustanovení s podmínkou zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost. Protokol o kontrole ani rozhodnutí o námitkách takovými rozhodnutí nejsou, neboť nejsou samy o sobě úkonem, jímž by byla zakládána práva nebo ukládány povinnosti žalobkyni. V této souvislosti se soud ztotožňuje s odůvodněním žalovaného, který se touto námitkou rovněž zabýval, a který výstižně shrnuje, proč nezákonnost postupu správce daně nezapočala již vydáním protokolu o kontrole, popř. rozhodnutím o námitkách. Ostatně, i zdejší soud již v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství o námitkách proti protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly konstatoval, že protokolem ani rozhodnutím o námitkách žalovaného nedošlo k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv nebo povinností žalobce (viz usnesení ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35).
39. Dále se soud zabýval zcela obecnou námitkou žalobkyně, že orgány finanční správy měly přihlížet ke všem skutečnostem ve prospěch i neprospěch žalobkyně, což se nestalo. S takovým tvrzením soud nesouhlasí, neboť ze správního spisu nevyplývá, že by se orgány finanční správy dopustily např. selektivního hodnocení důkazů a upřednostňovaly důkazy svědčící v neprospěch žalobkyně a naopak upozadovaly ty ve prospěch žalobkyně. Orgány finanční správy se zabývaly všemi zjištěnými skutečnostmi a tyto posoudily samostatně i ve vzájemné souvislosti a následně z nich učinily adekvátní a přezkoumatelné závěry.
40. Soud dále neshledal jako důvodnou ani námitku žalobkyně ohledně porušení § 7 daňového řádu orgány finanční správy, resp., že o více odvoláních proti více platebním výměrům bylo rozhodnuto v rámci jednoho odvolacího rozhodnutí. Jak připomněl i žalovaný, zdejší soud se shodnou námitkou žalobkyně již zabýval v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2017, kterým potvrdil předchozí platební výměry správce daně za zdaňovací období 2011 a 2014, a soud proto nemá důvodu se od již jednou řečeného odchýlit. *„Za důvodné soud neshledal ani námitky brojící proti tomu, že o více odvoláních proti více platebním výměrům bylo rozhodnuto v rámci jednoho odvolacího rozhodnutí. Zásada rychlosti řízení a zásada hospodárnosti vyjádřené v § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu mají především pořádkový charakter a jejich porušení samo o sobě zpravidla nemá vliv na zákonnost posouzení věci samé. Proto namítal-li žalobce, že rozhodnutí o daňovém období dřívějším až současně s daňovým obdobím pozdějším znamenalo porušení zásady rychlosti dle § 7 odst. 1 daňového řádu, pak soud konstatuje, že toto „porušení“ samo o sobě nemohlo ovlivnit výsledek věcného posouzení jeho odvolání. Je evidentní, že na obsahu výroku prvního i druhého napadeného*

rozhodnutí by se (materiálně) nic nezměnilo, ani kdyby žalovaný jednotlivá odvolání projednal samostatně. Soud tedy uzavírá, že rozhodl-li žalovaný v prvním i druhém napadeném rozhodnutí současně o více odvoláních proti více platebním výměřům, pak šlo o postup zcela adekvátní ve smyslu nosných závěrů žalovaným připomínaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 AfS 137/2005-48.“ (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159).

41. Soud uzavírá, že orgány finanční správy postupovaly v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu, a napadené rozhodnutí tedy nelze označit za nezákonné. Z těchto důvodů soud také neshledal, že by žalovaný porušil ústavní principy vyjádřené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, resp. že by zvolil takový výklad právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který by zasahoval do ústavních práv žalobkyně. Předně soud souhlasí s žalovaným, že citovaný nálezn s projednávanou věcí nijak nesouvisí. Žalobkyně nicméně

odkazovala zejména na pasáže obsahující obecné závěry Ústavního soudu ohledně výkladu a aplikace daňového práva hmotného a procesního. Vzhledem k obecnosti této námitky soud neshledal, že by právní úprava nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, včetně nyní provedené interpretace, nebyla v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Účel úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu spočívá v poskytnutí zadostiučinění osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 AfS 238/2020-44). Žalobkyni byly finanční částky právě dle tohoto ustanovení daňového řádu navraceny. Soud neshledává ani jiného důvodu, proč by mělo docházet k porušování ústavních práv žalobkyně (zejména čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jak žalobkyně namítala).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

42. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 29. srpna 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu