



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, IČO: 03347796,
sídlem Čs. armády 1979, Kladno,
zastoupena advokátkou Mgr. Petrou Hrachy,
sídlem Cihlářská 19, Brno,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10 2020, č. j. 38278/20/5100-41453-711335,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10 2020, č. j. 38278/20/5100-41453-711335, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně, advokátky Mgr. Petry Hrachy.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 2. 2020, č. j. 782911/20/2110-52050-203057. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně zamítl námitku žalobkyně proti nevrácení vratitelného přeplatku vzniklého předpisem úroku z neoprávněného jednání správce daně.
2. V projednávané věci je mezi účastníky sporná jediná otázka, a sice zda má být přeplatek vrácen z úřední povinnosti, nebo pouze na žádost daňového subjektu.
3. Žalobkyně uvedla, že § 254 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), jednoznačně stanoví povinnost správci daně vrátit daňovému subjektu z úřední povinnosti vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny

nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, a to v lhůtě dle odst. 3 totožného paragrafu. Nemůže být pochyb, že nárok daňového subjektu na úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně je právě důsledkem nezákonného rozhodnutí či neoprávněného vymáhání. Není jediného důvodu, aby vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku předepsaného úroku měl být vrácen odlišně od jiných vratitelných přeplatků vzniklých z neoprávněného jednání správce daně. Je naprosto nelogické, aby se úrok z neoprávněného jednání správce daně pro způsob výplaty daňovému subjektu řídil obecným § 155 daňového řádu upravujícím postup výplaty vratitelných přeplatků vzniklých ze zcela jiných zákonných důvodů a nikoliv speciálním § 254 daňového řádu. Ustanovení § 254 daňového řádu je speciálním ustanovením sankcionujícím nezákonné a neoprávněné jednání správce daně. Z logiky věci tak jednoznačně stanoví i povinnost správce daně z úřední povinnosti své jednání napravit a uhradit paušalizovanou náhradu škody ve formě úroku, a to bez žádosti. Je povinností správce daně napravit a nahradit škodu z titulu svého neoprávněného jednání. Není jediného důvodu, aby poškozený daňový subjekt o nápravu a náhradu měl povinnost žádat. Takovýto výklad je v přímém rozporu s účelem § 254 daňového řádu, ze kterého je jednoznačné, že napravit své jednání má správce daně z úřední povinnosti, ať už se náprava týká vrácení přeplatku vzniklého v přímém důsledku nezákonného rozhodnutí či neoprávněného vymáhání, nebo v důsledku přeplatku vzniklého z titulu předpisu úroku z neoprávněného jednání. Žalobkyně je přesvědčena, že postup žalovaného je v příkrém rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, kdy její odkaz na rozsudek ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31, byl naprosto přiléhavý a plně dopadá na projednávanou věc. V rozsudku č. j. 9 Afs 301/2017-31 se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval rozdílným postupem správce daně při vrácení daňového přeplatku dle § 155 daňového řádu a postupem správce daně při vrácení daňového přeplatku vzniklého dle § 254 daňového řádu. V odůvodnění tohoto rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvádí, že „*ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu primárně počítá s neformálním postupem správce daně, který může být následně „procesně“ podáním námitky proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, přičemž případný úrok se daňovému subjektu vrací z úřední povinnosti..... U úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu však nejde ani v první fázi o faktický postup a správce daně je vždy povinen vydat o něm rozhodnutí (srovnej citovaný rozsudek ALLIED GROCERS). Přiznaný úrok se vrací pouze k žádosti daňového subjektu.*“ Závěr Nejvyššího správního soudu je tak jednoznačný, procesní postup dle § 155 odst. 5 a dle § 254 daňového řádu je odlišný. Ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu počítá s neformálním postupem správce daně a případný úrok se vrací z úřední povinnosti. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vratitelný přeplatek ve formě úroku vrací na žádost. Pokud žalovaný odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, pak toto rozhodnutí není pro danou věc přiléhavé, neboť řeší vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu, tj. nikoliv přeplatku vzniklého z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Opět však toto rozhodnutí zapadá do ustálené judikatury, kdy není pochyb o tom, že vratitelný přeplatek dle § 155 daňového řádu se vrací na žádost. V daném případě se však neřeší přeplatek dle § 155 daňového řádu, ale vratitelný přeplatek dle § 254 daňového řádu, který se vrací z úřední povinnosti.

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně a žalovaný i nadále zastávají odlišný právní názor na výklad § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu. Zatímco žalobkyně považuje za evidentní, že § 254 odst. 4 daňového řádu měl dopadat i na případně předepsaný úrok z neoprávněného jednání správce daně, žalovaný je toho názoru, že toto ustanovení neupravuje nakládání s úrokem, který je případně předepisován poté, co dojde ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost. Dle žalovaného z § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu plynulo, že správce daně byl v jedné lhůtě upravené v odst. 3 povinen provést dva úkony: administrativní úkon předepsání přiznaného úroku na osobní daňový účet daňového subjektu a faktický úkon spočívající ve vrácení částky neoprávněně vybrané na nezákonně stanovené dani, pokud tato splňuje test vratitelnosti. To, že by měly být současně provedeny také další úkony, například vrácení dalšího přeplatku vzniklého předepsáním úroku,

v těchto ustanoveních upraveno nebylo. Žalovaný je dále přesvědčen, že pokud bylo v § 155 odst. 2 daňového řádu řečeno, že se vratitelné přeplatky vracejí na žádost daňového subjektu (s výjimkou, kdy jinak stanoví zákon), znamená tato formulace, že se musí jednat o výslovný a jednoznačný pokyn obsažený v příslušném ustanovení zákona (jako je tomu například u úroku z daňového odpočtu), nikoliv o situaci, kdy by ona výjimka mohla vyplynout (jen) z jednoho z možných výkladů zákona. Dle žalovaného, obzvláště při porovnání srovnatelné úpravy úroku z daňového odpočtu, takto výslovně formulovaná výjimka pro příslušenství v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně v § 254 daňového řádu obsažena nebyla. Dle žalovaného bylo účelem § 254 odst. 4 daňového řádu rychlé napravení situace, kdy správce daně na daňovém subjektu požadoval a skutečně vybral neoprávněně konkrétní částku – jde tedy o vrácení přeplatku vzniklého na vybrané a neoprávněně požadované dani. Přiznáním a předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně vznikne potencionálně další přeplatek, a to z titulu vzniku příslušenství daně.

5. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně své námitky staví převážně na tom, že považuje za logické, aby byl úrok vrácen z moci úřední. Konkrétně namítá, že dle jejího názoru není logické, aby se v případě přeplatku vzniklého na tomto typu příslušenství aplikoval „§ 155 daňového řádu upravující postup výplaty vratitelných přeplateků vzniklých ze zcela jiných zákonných důvodů a nikoliv speciálním ustanovení § 254 daňového řádu“. S tímto tvrzením se nemůže žalovaný ztotožnit, neboť takovéto rozdělení na přeplatky *zákonné* a *nezákonné* považuje za nepřesné a neodpovídající příslušným ustanovením. Ustanovení § 155 daňového řádu v odst. 2 a 3 upravovalo postup při nakládání s přeplatky, resp. s vratitelnými přeplatky, přičemž příčina vzniku těchto přeplateků nebyla v těchto ustanoveních nijak zohledněna. Mimo to byl v § 155 odst. 5 daňového řádu zakotven úrok z pozdě vráceného přeplatku, což byl stejně jako úrok z neoprávněného jednání správce daně úrok vznikající z porušení zákonné povinnosti správce daně vrátit přeplatek v určité lhůtě. Není tedy pravdou, že by § 155 daňového řádu dopadal jen na situace, kdy vznikne přeplatek *v souladu se zákonem* a § 254 daňového řádu na přeplatky vzniklé porušením zákonné povinnosti správcem daně. Také dle žalovaného není správný závěr, že by § 254 daňového řádu pokrýval veškeré situace, kdy došlo k nezákonnosti či k nesprávnému úřednímu postupu. Ustanovení § 155 daňového řádu obsahovalo obecná pravidla pro nakládání s přeplatky a § 254 odst. 4 daňového řádu obsahoval postup při vrácení konkrétního přeplatku – přeplatku, který vznikl neoprávněně vybranou částkou na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí o stanovení daně. Jak již bylo uvedeno, příslušenství vzniklé porušením povinnosti správcem daně mohlo vzniknout i dle jiného ustanovení než dle § 254 daňového řádu, například dle § 155 odst. 5 daňového řádu, které mělo v určitém ohledu podobný charakter i postup pro jeho předepsání jako u úroku z neoprávněného jednání správce daně, což plynulo z věty poslední ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu.
6. Pokud se žalobkyně dále dovolává rozsudku č. j. 9 Afs 301/2017-31 a namítá, že je naopak nepřiléhavý rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 286/2017-26, žalovaný uvedl, že považuje pro tuto věc relevantní právní názor z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 286/2017-26, kde se soud zabýval postupem při vrácení přeplateků a dospěl k závěru, že vrácení přeplatku z moci úřední je výjimkou z obecného postupu a jako taková musí být v zákoně výslovně zakotvena. Co se týče rozsudku č. j. 9 Afs 301/2017-31, ten se naopak týkal posouzení jiné právní otázky a ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně a vrácení případného přeplatku na něm obsahuje jednu poznámku, prosté konstatování bez uvedení jeho důvodů. Žalobkyně z toho rozsudku cituje pasáž, kde se soud zabývá povahou postupu při přiznání a předepsání úroků z neoprávněného jednání a z pozdě vráceného přeplatku. Dle žalovaného ale z toho nijak neplyne, že když úprava § 155 odst. 5 daňového řádu obsahovala pokyn, že správce daně ve věci úroku rozhodne, zatímco u úroku dle § 254 daňového řádu byla stanovena jen povinnost úrok předepsat, znamenalo to, že se oba úroky lišily ohledně postupu při vrácení přeplatku. Žalovaný ani neshledává důvod dovozovat, že když se úrok z pozdě vráceného přeplatku vrací na žádost, znamená to, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně vrací z

moci úřední, resp. toto neplatí ani ze zákona, ani z žalobcem odkazovaného rozsudku. Ohledně té části uvedeného rozsudku, kde je zmíněno vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně, žalovaný uvádí, že si je plně vědom faktické závaznosti právních názorů Nejvyššího správního soudu. Žalovaný ale musí zdůraznit, že Nejvyšší správní soud sám ve svých dřívějších rozsudcích připustil možnost, aby správní orgány formulovaly odlišný právní názor, který podloží komplexní a důkladnou argumentací, která se soustředí především na okolnosti, které nebyly Nejvyšším správní soudem dosud vzaty v úvahu. Pokud tedy správce daně a žalovaný v daném případě postupovali na základě argumentace popsané v rozhodnutí o námitce, rozhodnutí o odvolání i v tomto vyjádření, jednalo se o argumentaci, kterou Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku nijak nezohledňuje ani nevyvrací, a nelze proto namítat, že by bylo rozhodováno v rozporu s výslovným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

7. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že nemůže být pochyb, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu je tzv. paušalizovanou náhradou škody. Jedná se o právní notorietu. Na této premise je zcela založena judikatura Nejvyššího správního soudu viz např. rozsudek ve věci KORDÁRNA (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). V tomto rozsudku je jasně uvedeno, že zásada neutrality systému daně z přidané hodnoty vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 Nidera BV). Úrok z odpočtu přitom stejně jako uvedené úroky není sankcí pro správce daně, ale vyjadřuje cenu finančních prostředků v čase. Náhrada finančních ztrát není nic jiného než náhrada škody.
8. V duplice žalovaný uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je příslušenstvím daně – úrokem, který vzniká při naplnění zákonných podmínek daných ustanovením § 254 daňového řádu, přičemž jeho charakter je reparační. Sazba tohoto úroku má tak daňovému subjektu poskytnout náhradu případné škody či jiné újmy, má ale také představovat sankci pro správce daně za nesprávně či nezákonně stanovenou daň. Zda v souvislosti s nezákonným rozhodnutím o stanovení daně dojde ke vzniku skutečné škody, není pro vznik tohoto úroku relevantní, resp. daňový řád vznik tohoto úroku se vznikem škody nespojuje.
9. V triplice žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50, žalovaný v následném vyjádření polemizoval s jeho závěry.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

10. Žalobkyni byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, červenec 2015 a prosinec 2015 ve výši stanovené správcem daně na základě výsledků postupů k odstranění pochybností či daňové kontroly. Výše jednotlivých daňových povinností byla změněna pro nezákonnost rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2020, č. j. 767/20/5300-22444-702525, přičemž nově byly vyměřeny v žalobkyni tvrzených výších. V návaznosti na tuto skutečnost přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 dle § 254 daňového řádu rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145468/20/2110-52521-201794, ve výši 372 539 Kč, a to za období od 7. 6. 2016 do 22. 1. 2020. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145473/20/2110-52521-201794, přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 dle § 254 odst. 2 daňového řádu ve výši 69 456 Kč, za dobu nezákonně vedené exekuce. Jedná se o úrok z částky 346 990 Kč za období od 18. 2. 2016 do 3. 11. 2016. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 336 973 Kč. Úrok byl vypočten z částky 347 410 Kč za dobu od 6. 12. 2016 do 22. 1. 2020, z částky 346 990 Kč za dobu od 4. 11. 2016 do 22. 1. 2020 a z částky 22 841 Kč za dobu 4. 7. 2017 do 22. 1. 2020. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145476/20/2110-

52521-201794, přiznal správce daně žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015 dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 185 422 Kč. Částka je tvořena úrokem z částky 200 060 Kč za dobu od 29. 7. 2016 do 22. 1. 2020, úrokem z částky 147 140 Kč za dobu od 27. 5. 2016 do 22. 1. 2020 a úrokem z částky 6 571 Kč za dobu od 4. 7. 2017 do 22. 1. 2020. Vratitelné přeplatky vzniklé v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost byly žalobkyni vráceny dne 22. 1. 2020.

11. V návaznosti na telefonický dotaz žalobkyně ze dne 4. 2. 2020 ohledně termínu vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně zaslal správce daně žalobkyni písemné sdělení ze dne 5. 2. 2020, č. j. 501324/20/2110-52521-201794. V něm správce daně uvedl, že § 254 odst. 4 daňového řádu upravuje postup při vrácení přeplatku vzniklého nezákonným stanovením daně a že vratitelný přeplatek vzniklý z titulu předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se vrací na žádost daňového subjektu. Žalobkyně dne 17. 2. 2020 u správce daně učinila podání nazvané „*Věc: Stížnost proti postupu správce daně při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně*“, zaevidované pod č. j. 700982/20. V něm uvedla, že dle jejího názoru § 254 odst. 4 daňového řádu neřeší vratitelný přeplatek na dani, ale vratitelný přeplatek na úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně dále sdělila, že žádost o vrácení přeplatku podávat nebude. Závěrem odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 301/2017-31. Toto podání správce daně posoudil jako námitku dle § 159 daňového řádu podanou ve věci postupu dle § 254 daňového řádu a rozhodl o ní rozhodnutím ze dne 28. 2. 2020, č. j. 782911/20/2110-52050-203057. K postupu při vrácení přeplatku vzniklého z titulu úroku dle § 254 daňového řádu správce daně uvedl, že odst. 4 tohoto ustanovení odkazuje na odst. 3 pouze co do stanovení lhůty pro vrácení přeplatku vzniklého na nezákonně stanovené dani. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 286/2017-26 správce daně konstatoval, že vrácení přeplatku z moci úřední musí být v zákoně výslovně uvedeno, což v tomto případě není, na rozdíl například od úpravy vrácení vratitelného přeplatku na úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu. K žalobkyni odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 301/2017-31 správce daně uvedl, že v něm soud rozhodoval primárně o otázce přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a nikoliv o vrácení přeplatku na těchto úrocích.
12. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění argumentoval obdobně jako ve vyjádření k žalobě.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud proto přistoupil k věcnému projednání žaloby. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť účastníci s takovým postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.

Posouzení žaloby soudem

14. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu vrátí správce daně daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.
15. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu, pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode

dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.

16. 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 odstavce 3.
17. V projednávané věci je předmětem sporu otázka, zda měl být žalobkyni přeplatek vrácen z úřední povinnosti, nebo pouze na její žádost. Pro její posouzení je rozhodné, zda úrok z neoprávněného jednání správce daně je vratitelným přeplatkem vzniklým **v důsledku** změny rozhodnutí o stanovení daně.
18. Soud se předně zabýval jazykovým výkladem § 254 odst. 4 daňového řádu. Slovní spojení „v důsledku“, znamená „*co z něčeho logicky vyplývá*“ (viz slovník spisovného jazyka českého, dostupný na ssjc.ujc.cas.cz, heslo „důsledek“). Tato definice nasvědčuje výkladu žalovaného, jelikož ze změny rozhodnutí o stanovení daně logicky vyplývá toliko vratitelný přeplatek v podobě nesprávně odvedené daně, nikoli úrok samotný, jelikož ten vyplývá primárně z § 254 odst. 1 daňového řádu a nutným (logickým) důsledkem takového rozhodnutí není. Zároveň si však soud je vědom toho, že v právním (i obecném) jazyce je slovo „důsledek“ často používáno nepřesně, a to způsobem odpovídajícím slovu „následek“ (*co vyplývá z předcházejícího děje*). Úrok z neoprávněného jednání správce daně přitom lze nepochybně považovat za následek změny rozhodnutí o stanovení daně. S ohledem na to, že pojmy „důsledek“ a „následek“ jsou často používány jako synonyma, má soud za to, že jazykovým výkladem nelze dospět k jednoznačnému závěru ve prospěch jedné z výkladových alternativ.
19. K jazykovému výkladu dále soud pokládá za potřebné zmínit zásadu terminologické jednoty neboli zákazu synonymického výkladu (viz WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2019). Konstrukci obdobnou úroku z neoprávněného jednání správce daně obsahuje rovněž § 254a daňového řádu, který pojednává o úroku z daňového odpočtu. Podle § 254a odst. 4 daňového řádu správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu. V případě úroku z daňového odpočtu zákonodárce výslovně stanovil povinnost správce daně vrátit úrok i bez žádosti daňového subjektu. Tato skutečnost *prima facie* nasvědčuje tomu, že nebylo záměrem zákonodárce, aby byl úrok z neoprávněného jednání správce daně vrácen z úřední povinnosti, jelikož pokud by tomu tak bylo, mohl být § 254 odst. 4 daňového řádu formulován obdobně jednoznačně jako § 254a odst. 4 daňového řádu. Na druhou stranu je však nutné zdůraznit, že § 254a byl do daňového řádu vložen až s účinností od 1. 1. 2015 a rozdílné formulace lze stejně dobře vysvětlit tím, že obě ustanovení od sebe dělí několik let, tím spíše s přihlédnutím k tomu, že pro odlišný režim obou institutů soud nevidí žádný racionální důvod. K tomu soud dodává, že § 254a byl do daňového řádu vložen zákonem č. 267/2014 Sb., a to v průběhu legislativního procesu na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru poslanecké sněmovny – důvodová zpráva, jež by vysvětlovala formulaci § 254a odst. 4, tedy neexistuje a ani průběh projednávání žádné informace nenabízí. Soud tak shrnuje, že zohlednění § 254a daňového řádu neposkytuje oporu pro některý z konkurenčních výkladů.
20. Pokud jde o historický výklad, soud uvádí, že k textaci § 254 odst. 4 daňového řádu se v průběhu legislativního procesu v parlamentu diskuse nevedla. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu „*v případě, že daňový subjekt nemá u správce daně jiné nedoplatky převyšující částku, k jejíž úhradě došlo na základě nezákonného rozhodnutí, je podle odstavce 4 správce daně povinen daňovému subjektu vrátit do 15 dnů vzniklý vratitelný přeplatek bez ohledu na to, zda o to daňový subjekt požádal či nikoliv*“ (Parlament

České republiky, Poslanecká sněmovna, V. volební období, 2008, sněmovní tisk č. 685). Z důvodové zprávy je patrné, že zákonodárce cílil § 254 odst. 4 daňového řádu primárně na „přímý“ následek změny rozhodnutí o stanovení daně, tedy na přeplatek ve formě nesprávně zaplacené daně. Nicméně k otázce, zda je třeba podle tohoto ustanovení vrátet rovněž úrok z neoprávněného jednání správce daně, se důvodová zpráva přímo nijak nevyjadřuje, a nelze z ní proto činit ve vztahu k projednávané věci významné závěry.

21. Oporu pro výklad žalobkyně naopak poskytuje systematický výklad předmětného ustanovení. Ustanovení § 254 daňového řádu je uvozeno slovy „Úrok z neoprávněného jednání správce daně“ a jednotlivé odstavce § 254 daňového řádu se zabývají právě úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Bylo by tedy poněkud nelogické, pokud by odst. 4 jako jediný z odstavců § 254 daňového řádu na úrok z neoprávněného jednání správce daně nedopadal. Zásada tematické jednoty právního předpisu nebo jeho části spolu se zásadou *argumentum a rubrica* (viz WINTR, Jan, op. cit.) proto svědčí výkladu žalobkyně.
22. Soud tak činí dílčí závěr, že shora předestřené výkladové postupy nepřinášejí jednoznačnou odpověď na otázku, zda je úrok z neoprávněného jednání správce daně třeba vrátet z úřední povinnosti. Jednoznačnou odpověď na tuto otázku nedává ani judikatura správních soudů.
23. Pokud jde o Nejvyšší správní soud, žalobkyně odkazuje na rozsudek č. j. 9 Afs 301/2017-31, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že „*ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu primárně počítá s neformálním postupem správce daně, který může být následně zprocesněn podáním námitky proti úkonu správce daně podle § 159 daňového řádu, přičemž případný úrok se daňovému subjektu vrací z úřední povinnosti. S námitkou již je naloženo formálním způsobem – je o ní vydáno rozhodnutí, které lze napadnout odvoláním*“. Tento závěr sice svědčí pro žalobkyni, nicméně nelze přehlédnout, že Nejvyšší správní soud svůj závěr formuloval spíše na okraj věci (nebyl rozhodný pro posouzení věci) a bez jakéhokoli odůvodnění. Na druhou stranu v rozsudku ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*je logické, že částka, na kterou vzniklo daňovému subjektu právo (tj. první úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu), mu má být předepsána ve lhůtě dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Nejpozději v této lhůtě měl daňový subjekt mít možnost s touto částkou na osobním daňovém účtu disponovat (požádat o vrácení přeplatku na dani)*“. Tato citace sice nasvědčuje výkladu žalovaného, nicméně i zde se nejednalo o otázku rozhodnou pro posouzení věci a závěr Nejvyššího správního soudu (uvedený v závorce) postrádá jakékoli odůvodnění. Pokud pak jde o žalovaným citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 286/2017-26, pak ten se zabýval problematikou daňového odpočtu a § 254 odst. 4 daňového řádu v něm není vůbec zmínován. Soud tak shrnuje, že judikatura Nejvyššího správního soudu neposkytuje dostatečnou oporu ani pro jeden z konkurenčních výkladů § 254 odst. 4 daňového řádu.
24. Pokud jde o krajské soudy, pak ty se otázkou výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu zabývaly opakovaně, nicméně jejich závěry nejsou jednotné. Žalobkyni přisvědčuje především rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50. V tomto rozsudku se Krajský soud v Brně předmětným ustanovením důkladně zabýval a přisvědčil výkladu zastávanému žalobkyní, a to především s ohledem na metody systematického výkladu (obdobně jako v bodě 21 rozsudku). Ke shodnému závěru dospěly též Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, v rozsudku ze dne 15. 4. 2020, č. j. 52 Af 4/2019-63, Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 10 Af 37/2020-71, nebo Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 7. 4. 2021, č. j. 22 Af 1/2021-45. Pro závěr žalovaného naopak svědčí např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2022, č. j. 29 Af 97/2019-119, nebo rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2022, č. j. 54 Af 16/2020-28. Oba tyto rozsudky (a shodně s nimi také komentář k daňovému řádu – Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019) opírají svůj stručný závěr především o důvodovou zprávu k daňovému řádu (k té viz bod 20 rozsudku) a o rozsudek č. j. 9 Afs 286/2017-26 (k tomu viz bod 23 rozsudku). Soud tak shrnuje, že judikatura krajských soudů směřuje převážně (byť nikoli bezvýjimečně) k výkladu § 254 odst. 4 daňového řádu zastávaného žalobkyní.

25. Po zvážení výše uvedeného dospěl soud k závěru, že obě výkladové alternativy jsou racionální a slučitelné s textem zákona – zatímco jazykový a historický výklad svědčí spíše (byť jen mírně) žalovanému, systematický výklad naopak svědčí žalobkyni. Za přesvědčivější soud pokládá výklad žalobkyně, a to vzhledem k argumentaci uvedené v bodě 21 rozsudku a podrobně rozebrané v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2019, č. j. 29 Af 90/2016-50, body 41-47. I pokud by však soud pokládal oba výklady za zcela rovnocenné, bylo by nutné aplikovat zásadu *in dubio mitius*, a tudíž použít výkladovou variantu příznivější pro daňový subjekt (k tomu srovnej např. nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02). Takovou interpretaci je výklad, že vratitelný přeplatek vzniklý na podkladě úroku z neoprávněného jednání správce daně se daňovému subjektu vrací bez žádosti. Žalobní bod je důvodný.
26. Žalobkyně dále argumentuje povahou úroku z neoprávněného jednání správce daně jako paušalizované náhrady škody. Tato argumentace však není důvodná, jelikož náhrada škody je poskytnuta již předepsáním úroku na osobní daňový účet daňového subjektu, neboť okamžikem předepsání se již jedná o prostředky náležící daňovému subjektu. Obdobně lze argumentovat ve vztahu k námitce žalobkyně, že úrok jako příslušenství sleduje osud daně – tento požadavek je naplněn již jeho předepsáním na osobní daňový účet.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady sestávají z odměny za zastoupení za čtyři účelné úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a sepsání tripliky) ve výši 3 100 Kč za úkon podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a náhrady hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem DPH, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrady, tedy z částky 13 600 Kč, ve výši 2 856 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 22. září 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu