



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy ve věci

žalobce: **KOVÁŘ plus s.r.o.**, IČ: 25578936  
sídlem Podolí 63, 686 04  
zastoupený advokátem JUDr. Vítem Buršou  
sídlem Růžová 1254, 686 01 Uherské Hradiště

proti

žalovanému: **Generální finanční ředitelství**  
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 30105/21/7700-10124-204230,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 5. 2021, č. j. 30105/21/7700-10124-204230, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám JUDr. Víta Burši, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2021, č. j. 30105/21/7700-10124-204230 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího

finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) ze dne 26. 10. 2020, č. j. 40880/20/5100-41455-711539, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen správce daně) ze dne 5. 6. 2019, č. j. 1048380/19/3309-80542-705326, kterým byl ve smyslu § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), přiznán žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 9 612 986 Kč z důvodu zrušení 32 zajišťovacích příkazů rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále jen „soud“) ze dne 30. 3. 2017, č. j. 62 Af 93/2016-70.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce ve včas podané žalobě namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nesplnění podmínek pro postup dle § 121 odst. 1 daňového řádu. Zákon nestanoví, do kterého dne je správce daně povinen uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stanoví pouze lhůtu 15 dnů, v níž má povinnost úrok vyplatit. Úrok má působit jako „satisfakce“ za nezákonné odčerpání finančních prostředků. Nelze přijmout jiný logický výklad, že tato satisfakce se vztahuje na celé období, po které jsou finanční prostředky daňovému subjektu odejmuty, tj. ode dne jejich uhrazení do dne jejich vrácení. Pokud z tohoto výkladu zákona správce daně vycházel, jeho rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu se zákonem. Rozpor se zákonem při posuzování, zda je možno nařídit přezkumné jednání, musí být naprosto zřejmý. Daňové orgány vychází ze subjektivního, účelového výkladu zákonného ustanovení. Připouští-li zákon více možností výkladu, nelze považovat rozhodnutí, které vychází z jedné z možných variant, za rozhodnutí v rozporu s právním předpisem. Judikatura soudů včetně judikatury Ústavního soudu je postavena na zásadě, podle které umožňuje-li zákon více výkladových možností, musí být zákon vykládán ve prospěch v daném případě daňového subjektu.
3. Daňové orgány se brání tomu, aby v důsledku jejich postupných nezákonných jednání, spočívajících ve vydání nezákonných zajišťovacích příkazů a následně nerespektování zákonné lhůty při úhradě úroku z neoprávněného jednání správce daně, nedošlo ke kumulaci zákonných nároků daňového subjektu, tj. jednak nároku na úrok z nezákonného jednání správce daně a jednak nároku na úrok z prodlení s plněním povinnosti. Důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí rozhodně nemůže být „ochrana“ správce daně před postihy za nezákonné postupy v daňovém řízení, které vyplývají z daňového řádu. Právní „konstrukce“ žalovaného, že úrok z nezákonného jednání správce daně, který nebyl vyplacen v zákonem stanovené lhůtě, přechází v úrok z prodlení, nemá nejen oporu v žádném ustanovení daňového řádu, ale popírá i naprosto rozdílnou povahu těchto právních instrumentů, kdy úrok z nezákonného jednání správce daně je sankcí či satisfakcí za odčerpání finančních prostředků daňového subjektu, a úrok z prodlení je sankcí za nesplnění zákonné povinnosti správce daně ve lhůtě stanovené zákonem. Tyto závěry přijaly již soudy ve svých rozhodnutích, dokonce i ve sporech mezi správcem daně a námi.
4. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

## III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Ve vyjádření k žalobě žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, neboť žalobce opakuje odvolací námitky. Žalovaný nesouhlasí s tím, že úrok z prodlení je sankcí za nesplnění zákonné povinnosti správce daně ve lhůtě stanovené zákonem. Úrok z prodlení vzniká, pokud daňový subjekt neuhradí daň v zákonné lhůtě. Žalobce měl jistě na mysli úrok z vratitelného přeplatku, ten je pro správce daně sankcí za nesprávný postup spočívající v pozdním vrácení vratitelného přeplatku.

#### IV. Replika žalobce

6. Žalovaný nemá právně relevantní argumentaci pro vyvrácení důvodnosti žaloby. Nevyjádřil se k otázce, zda je možno nařídít přezkoumání rozhodnutí, pokud je rozhodnutí vydáno na základě právního posouzení, které není v rozporu se zákonem, a tento rozpor je účelově vytvářen právním výkladem nemajícím oporu v zákoně. Rozpor se zákonem musí být naprosto jasný. Ust. § 155 odst. 5 daňového řádu používá pojem „úrok z vratitelného přeplatku“. To neznamená, že by tento pojem neměl stejný význam a účel, tj. sankce za včasné nesplnění povinnosti, tj. prodlení s plněním. Pro posouzení důvodnosti žaloby však tato polemika v použitých pojmech nemá zásadní význam. Spornost spočívá v posouzení, zda úrok z nezákonného jednání správce daně, který nebyl vyplacen v zákonné lhůtě, „přechází“ po jejím uplynutí v jiný úrok, tj. podle žalovaného úrok z vratitelného přeplatku, a „nahrazuje“ tak úrok z neoprávněného jednání správce daně.

#### V. Duplika žalovaného

7. Nelze souhlasit s tím, že daňový řád nevylučuje souběh úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z vratitelného přeplatku v jednom časovém období. Úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) jsou konstruovány způsobem vylučujícím jejich souběh. Zákonné podmínky pro přiznání těchto úroků jsou vymezeny odlišným způsobem. Ten vylučuje, aby totožná částka byla za stejné období úročena oběma těmito typy úroků. Částka zajišťovaná zajišťovacími příkazy daně může být nezákonně zadržována buď v důsledku prodlení správce daně s vrácením vratitelného přeplatku, nebo v důsledku nezákonného rozhodnutí. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznal správce daně i za období po uplynutí lhůty stanovené v § 254 odst. 4 a 3 daňového řádu. Správce daně uvedeným postupem daňový řád porušil. Podnět k nařízení přezkoumání inicioval správce daně po právu. Podmínky k přezkoumání rozhodnutí byly splněny.

#### VI. Triplika žalobce

8. Proti následně vydanému novému rozhodnutí daňových orgánů po povolení přezkumného řízení žalobce podal žalobu o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu – rozhodnutí OFŘ ze dne 7. 2. 2023 č. j. 4757/23/5100-41455-711539. Zdejší soud rozhodl dne 31. 8. 2023 pod č. j. 62 Af 14/2023-41 tak, že napadené rozhodnutí OFŘ zrušil a věc mu vrátil k novému řízení. Soud uzavřel, že úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu až do dne vrácení neoprávněně vybrané daně. Soud názor opírá o judikaturu a odbornou literaturu. Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení je tak nezákonné.

#### VII. Posouzení věci soudem

9. Krajský soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
10. Spornou otázkou mezi stranami je splnění podmínek k nařízení přezkumného řízení a otázka konce běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

11. Podle § 121 daňového řádu *Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.*
12. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena 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.*
13. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*
14. 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.*
15. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu *je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
16. Důvodem podání podnětu k přezkoumání rozhodnutí správcem daně byla skutečnost, že daňovému subjektu byl přiznán správcem daně úrok z neoprávněného jednání správce daně až do dne vrácení vratitelného přeplatku (den 11. 5. 2017), ačkoliv tento úrok měl být dle správce daně přiznán pouze do dne uplynutí 15denní lhůty podle ustanovení § 254 odst. 4 a 3 daňového řádu (24. 4. 2017). Odvolací finanční ředitelství jako přezkumný orgán se s důvodem podnětu k přezkoumání rozhodnutí ztotožnilo, a proto nařídilo přezkoumání rozhodnutí správce daně. Žalovaný tento názor potvrdil. Dle žalovaného úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu za dobu následující po splatnosti neoprávněně stanovené daně do 15. dne lhůty podle § 254 odst. 4 a 3 daňového řádu. Na tento úrok, pokud nedojde k jeho vyplacení ve lhůtě výše uvedené, pak podle žalovaného navazuje úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Souběh těchto úroků, tj. úroků podle § 254 odst.1 a § 155 odst. 5 daňového řádu je dle žalovaného vyloučen. Žalovaný dospěl k závěru, že rozhodnutím správce daně došlo k vydání rozhodnutí v rozporu s právním předpisem a byly tedy splněny podmínky pro postup podle § 121 odst. 1 daňového řádu.
17. Předně soud považuje za důležité uvést, že § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. První podmínkou je existence rozhodnutí o stanovení daně, jenž bylo zrušeno, změněno, nebo

prohlášeno za nicotné (z důvodu nezákonnosti, či z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně). Druhou podmínkou je skutečnost, že na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Pokud by nedošlo k úhradě těchto částek, nebylo by zde žádného důvodu k úhradě úroku. Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu tak představuje satisfakci tomu, kdo byl – z titulu nezákonných rozhodnutí či z titulu nesprávného úředního postupu - povinen uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53).

18. V nyní řešené věci není sporu o tom, že prvotním titulem pro vznik úroku byla povinnost žalobce uhradit jistinu na základě zajišťovacích příkazů, jež byly následně zrušeny zdejší soudem (viz rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č. j. 62 Af 93/2016) – obě podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu proto byly splněny. Žalobce ani žalovaný nečiní sporným ani to, že jistinu splatnou dne 19. 7. 2016 na základě zrušených zajišťovacích příkazů byl správce daně dle § 254 odst. 4 daňového řádu povinen vrátit žalobci do 24. 4. 2017, avšak učinil tak až dne 11. 5. 2017. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu za období od 20. 7. 2016 do 24. 4. 2017 také správce daně žalobci přiznal. Spornou tak zůstala povaha úroku za období od 25. 4. 2017 do 11. 5. 2017.
19. Dle žalobce se úrok z neoprávněného jednání správce daně vztahuje na celé období, až do dne jejich vrácení. Žalobce nesouhlasí s tím, že pokud není vratitelný přeplatek vzniklý z titulu neoprávněného jednání správce daně vrácen ve lhůtě dle § 254 odst. 4 daňového řádu, dostává se správce daně do prodlení s vrácením vratitelného přeplatku a původní úrok z neoprávněného jednání správce daně se plynule překloupí v úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jak žalobce správně podotkl v triplice, rozhodl zdejší soud dne 31. 8. 2023 pod č. j. 62 Af 14/2023-41, o rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v přezkumném řízení v této věci. Stejně jako v tomto rozsudku, i v nyní řešené věci soud v této otázce přisvědčuje názoru žalobce.
20. V § 254 daňového řádu není výslovně stanoven konec běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně, na rozdíl od § 155 odst. 5 daňového řádu (a od úpravy účinné od 1. 1. 2021). Nejvyšší správní soud opakovaně potvrdil, že *„ze smyslu a účelu samotného úroku z neoprávněného jednání správce daně vyplývá, že úroky náleží od uhrazení (zaplacení) daně v nezákonně stanovené výši až do jejího vrácení“* (rozsudky NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75, ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 179/2020-68, či ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51). Tento názor vyplývá též z odborné literatury k úroku z neoprávněného jednání správce daně: *„tento úrok vzniká daňovému subjektu, kterému v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla povinnost uhradit státu plnění nad rámec své zákonné povinnosti (odvedl v určitém čase státu více než odvést měl), a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení (tedy po dobu, kdy stát neoprávněně finančními prostředky daňového subjektu disponoval bez právního důvodu, resp. důvod se dodatečně stal nezákonným).“* [srov. Matyášová, L.; Grossová, M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou: podle stavu k 1. 8. 2015. 2. vyd. Praha: Leges, 2015, s. 958-959; shodně Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011].
21. Jak tedy zdejší soud uvedl již ve výše zmíněném rozsudku č. j. 62 Af 14/2023-41, judikatura i doktrína dávají přednost výkladu, který zdůrazňuje důvod vzniku přeplatku a vede k řešení, jež je jednodušší v tom, že do doby úhrady úroku, který daňovému subjektu náleží

v důsledku prvotního nezákonného postupu správce daně (v nyní řešené věci nesprávně vydané zajišťovací příkazy), se úrok žádným způsobem „netransformuje“ (k nutnosti rozlišovat důvod vzniku úroku a k povaze úroku dle § 254 daňového řádu srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2021, č. j. 9 Afs 52/2021-42).

22. Pokud tedy správce daně dospěl k tomu, že měl být žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně pouze do 15. dne od účinnosti rozsudku, kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny, a nikoliv až do dne skutečného vrácení zaplacené částky jistiny, je tento názor nesprávný. Rozhodnutí správce daně tak nebylo vydáno v rozporu se zákonem, a tedy podání podnětu nebylo důvodné. Daňové orgány si tak nesprávně vyložily zákonná ustanovení.
23. Dle žalobce se žalovaný snaží vyhnout kumulaci nároku na úrok z nezákonného jednání správce daně a nároku na úrok z vratitelného přeplatku (pozn. soudu – v žalobě žalobce sice uvádí úrok z prodlení, z repliky však vyplývá, že má na mysli vratitelný přeplatek). Soud však v otázce souběhu úroků přisvědčuje žalovanému. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021-23: „není možné, aby za stejné období příslušel daňovému subjektu nárok jak na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tak na úrok z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť tyto nároky se navzájem vylučují – plní totiž obdobný účel, ale každý z nich z jiných skutkových důvodů.“ Žalovaný tedy správně uzavřel, že takový souběh je vyloučen.
24. Soud se tak s ohledem na závěry rozsudku NSS č. j. 2 Afs 60/2021-23 ztotožnil se žalobcem, že názor žalovaného, že úrok z nezákonného jednání správce daně, který nebyl vyplacen v zákonem stanovené lhůtě, přechází v úrok z vratitelného přeplatku, nemá oporu v zákoně.
25. Krajský soud tak uzavírá, že daňové orgány nynější případ chybně vyhodnotily a že podmínky pro přezkoumání rozhodnutí dle § 121 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny.

## VI. Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na výše uvedené soud ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí předsedy žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
28. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) a dva režijní paušály, a to ve výši  $2 \times 3 100$  Kč a  $2 \times 300$  Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6 800 Kč. Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 1 428 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
29. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

**Poučení:**

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

Brno 31. října 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu