



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **VIA-REK, a.s.**  
sídlem Ol. Blažka 145, 679 02 Rájec-Jestřebí  
zastoupeného společností Bortlík T&A s.r.o.  
sídlem Palackého 75/21, 779 00 Olomouc

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**  
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 4. 2023,  
č. j. 803269/23/3006-50521-705262 a č. j. 793869/23/3006-50521-705262

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ve věci se jedná o to, zda má žalobce nárok, aby mu daňová správa přiznala úrok z nesprávně stanovené daně za období od 4. 3. 2015 do 13. 12. 2019, kdy mu Celní úřad pro Jihomoravský kraj kvůli běžícím daňovým řízením zadržoval kauci ve výši 20 mil. Kč.

2. Žalobce jako podnikatel vyvážel řepkový olej do Polska. Orgány daňové správy mu neuznaly nároky na odpočty DPH a pravomocně mu dne 28. 11. 2019 doměřily DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 10 838 906 Kč a vyměřily DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 6 029 499 Kč. Žalobce se proti tomu úspěšně bránil ve správním soudnictví. Krajský soud v Brně odvolací rozhodnutí zrušil, věc vrátil žalovanému, a ten novým odvolacím rozhodnutím odpočty za obě zdaňovací období z větší části uznal a vyměřenou i doměřenou daň zrušil. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobce vyrozuměl, že mu předepsal na jeho osobní daňový účet úrok z nesprávně stanovené daně ve výši 2 236 862 Kč ve vztahu k vyměřené dani za srpen 2014 a ve výši 4 021 086 Kč ve vztahu k vyměřené dani za září 2014. V obou případech finanční úřad uznal žalobcův nárok na úrok za období od 14. 12. 2019 (den následující po náhradním dni splatnosti daně) do 16. 12. 2022 (den vrácení nesprávně stanovené daně).
3. Žalobce podal proti oběma vyrozuměním námitky. Domáhal se toho, aby mu žalovaný přiznal úrok již od 4. 3. 2015, protože mu Celní úřad pro Jihomoravský kraj od tohoto data kvůli běžícím daňovým řízením zadržoval kauci distributora pohonných hmot ve výši 20 mil. Kč, kterou by mu jinak kvůli ukončení činnosti distributora pohonných hmot musel vrátit. Žalovaný námitky zamítl dvěma samostatnými rozhodnutími označenými v záhlaví (dále též „rozhodnutí o námitkách“ nebo „napadená rozhodnutí“). Proti nim brojil žalobce u Krajského soudu v Brně dvěma žalobami podanými dne 29. 6. 2023 (sp. zn. 30 Af 26/2023 a 30 Af 27/2023). Krajský soud v Brně spojil na žalobcův návrh tyto dvě věci ke společnému projednání pod sp. zn. 30 Af 26/2023.
4. Žalobce vedle toho podal dne 31. 8. 2023 další žalobu, a to proti Celnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (rozhodnutí ze dne 12. 7. 2023 č.j. 138094-4/2023-530000-11). V ní se domáhá prakticky téhož plnění, jen vůči jinému správnímu orgánu – chce, aby mu celní úřad přiznal úrok z vratitelného přeplatku, protože mu od 4. 3. 2015 neoprávněně zadržoval kauci. O této žalobě rozhodne krajský soud samostatně, jelikož se jedná o jiného žalovaného.

## II. Argumentace žalobce

5. Žalobce navrhuje napadená rozhodnutí zrušit, neboť jsou podle něj nezákonná.
6. Při stanovení úroku z nesprávně stanovené daně žalovaný nezohlednil období, kdy celní úřad žalobci zadržoval kauci distributora pohonných hmot i po ukončení této činnosti. Celní úřad byl po celou dobu povinen průběžně vyhodnocovat, zda zadržování kauce ve výši 20 mil. Kč je přiměřené, ale nečinil tak. Žalobce zde odkazuje na povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (zde žalobce odkazuje obecně na ústavní právo, na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06, Pl. ÚS 83/06 a Pl. ÚS 3/02, a dále na § 5 odst. 3 daňového řádu). Podle žalobce se zde uplatní též analogie s právní úpravou zajišťovacího příkazu (§ 167 daňového řádu), k čemuž se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevyslovil.
7. Finanční úřad sice informoval celní úřad na základě jeho žádosti pravidelně o tom, že nějaká daňová řízení stále vede, ale vůbec nehodnotil, v jakém poměru je výše zadržovaných finančních prostředků k předpokládanému výsledku daňových řízení. Žádný z obou úřadů také neučinil jakoukoliv úvahu o majetkové situaci žalobce a tedy neodůvodnil obavu, že v budoucnu stanovená daň bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými

obtížemi. Takovou úvahu by totiž žalovaný při miliardovém obratu žalobce za rok 2013 i 2014 a majetku převyšující hodnotu 170 mil. Kč nebyl schopen zdůvodnit.

8. Nadto celní úřad považoval až do konce roku 2017 pro zadržování kauce za stěžejní daňové řízení vedené za zdaňovací období leden 2015. Teprve na základě žádosti žalobce o vrácení přeplatku přijal celní úřad výklad, že jediným řízením způsobilým zastavit běh lhůty pro vrácení kauce je daňová kontrola za zdaňovací období srpen 2014. Po dobu téměř dvou let tak celní úřad nezákonně zadržoval kauci na základě nezpůsobilého daňového řízení. Teprve dne 13. 11. 2017 požadoval celní úřad od finančního úřadu poprvé bližší informace k naplnění požadavku proporcionality, ale ten reagoval prostým konstatováním, že při ukončení daňových kontrol lze očekávat fiskální efekt ve výši cca 15 mil. Kč plus příslušenství. To ke zhodnocení proporcionality nepostačuje.
9. Žalobce ještě poukazuje na to, že právě jen ve vztahu k daňovému řízení za zdaňovací období srpen 2014 posuzoval Krajský soud v Brně otázku, zda celní úřad kauci zadržoval zákonně (rozsudek sp. zn. 29 Af 6/2018). Přesto se žalovaný v napadeném rozhodnutí opět pokouší tvrdit, že zadržování kauce se opíralo též o daňová řízení vedená za zdaňovací období září a říjen 2014.
10. Žalobce dále polemizuje s některými vývody žalovaného. Předně tím, že žalobce v srpnu 2019 uhradil dobrovolně vyměřenou a doměřenou daň, nikterak neuznal, že by snad daňové řízení bylo vedeno oprávněně a že by ke stanovení daně mělo v budoucnu dojít. Pouze se s poukazem na péči řádného hospodáře snažil zmírnit dopady stanovené daně na svůj majetek. Proto se ostatně žalobce nedomáhal dalších úroků ve vztahu k příslušenství daně, které bylo uhrazeno z oné dobrovolně provedené platby. Dále v tom, že žalovaný vyhověl žalobcovu návrhu ze dne 19. 12. 2019, aby použil přeplatek z kauce zadržované u celního úřadu na úhradu doměřené daňové povinnosti za zdaňovací období srpen 2014 a vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období září 2014 a říjen 2014, nelze spatřovat žádné dobrodiní žalovaného. Žalovaný byl povinen převést zadržanou kauci na úhradu daně, jež byla výsledkem toho daňového řízení, kvůli kterému neběžela lhůta pro vrácení kauce. K úhradě daňových povinností je totiž vždy nutné použít nejdříve vzniklý přeplatek (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 164/2022). K úhradě tak došlo zcela v souladu s § 154 odst. 5 daňového řádu, jenž uvádí, že „za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku“. Žalovaným odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 124/2022 na věc nedopadá, protože řeší situaci, kdy tamní žalobce uhradil daň přede dnem splatnosti dobrovolně. Naproti tomu v nynější věci došlo k zadržení finančních prostředků kvůli jednání správce daně a žalobce neměl možnost volby. Ani doporučení žalovaného, že žalobce by měl vzniklou škodu uplatnit podle zákona o náhradě škody způsobené při výkonu veřejné moci, není namístě. Smyslem institutu nazývaného úrok z nesprávně stanovené daně je předcházet právě komplikovaným řízením o náhradu škody (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 As 113/2014).
11. Žalobce je přesvědčen, že podmínky pro zadržení kauce jako celku nebyly v tomto případě splněny už od počátku. Proto požaduje úrok z nesprávně stanovené daně již od data 4. 3. 2015, kdy se kauce u celního úřadu stala přeplatkem. A požaduje jej po žalovaném, protože ten byl iniciátorem zajištění kauce distributora pohonných hmot u celního úřadu, a zároveň po provedených daňových řízeních nakonec žalobci vyměřil nadměrný odpočet

tak, jak žalobce původně tvrdil v daňovém přiznání. Případné (spolu)zavinění celní správy nemá vliv na povinnost žalovaného poskytnout žalobci ekonomickou náhradu vniklé ekonomické újmy (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 128/2016).

12. Žalobce připomíná, že již před zahájením daňové kontroly splnil svou zákonnou povinnost tvrdit daň ve správné výši. Žalovaný se rozhodl výši tvrzené daně zpochybnit a stanovit daň odlišně, tudíž nedostal své povinnosti stanovit daň ve správné výši (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně nicméně není sankcionovat stát za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 128/2016). V nynější věci byly finanční prostředky deponovány na účtu celního úřadu z podnětu žalovaného, stát s nimi mohl disponovat a plynuly mu z toho užitky. Naopak žalobce s nimi nemohl nakládat již od 4. 3. 2015, proto požaduje úrok právě od tohoto data. Žalovanému nelze přičítat k dobru ani lhůtu 90 dnů, kterou měl celní úřad na vrácení přeplatku. Žalobce zde spatřuje analogii s daňovou exekucí, kdy také náleží daňovému subjektu úrok již ode dne vydání exekučních příkazů (zde žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 155/2019).
13. Žalobce poukazuje i na analogii se lhůtou pro vyplacení nadměrného odpočtu na DPH (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013). Stejně jako v těchto případech, i kauce zakotvená v zákoně o pohonných hmotách nezohledňuje možný rdousící efekt dlouhého zadržování kauce na toho, kdo ji složil. Daňové subjekty by podle žalobce neměly být povinné snášet prověřování svých daňových povinností bezplatně, nebo by tak měly být povinny činit jen po určité přiměřené dobu. Nad rámec této doby by měly od státu obdržet kompenzaci. Za účelem dosažení tohoto výsledku je soud povinen odchytil se od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy a přiklonit se k výkladu, který je zohledňuje smysl a účel výběru daní a princip proporcionality ve spojení s povinností šetřit právo vlastnické a právo podnikat.

### III. Argumentace žalovaného

14. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Odkazuje na znění § 254 daňového řádu, které jasně stanoví počátek lhůty pro úročení a žalovaný přesně podle něj postupoval. Dále připomíná, že pokud by žalobce sám výslovně nepožádal, aby byla daň uhrazena z kauce zadržované celním úřadem, tak by finanční úřad k její úhradě použil dobrovolnou platbu, kterou žalobce uskutečnil dne 28. 8. 2019. A konečně odmítá žalobcovy úvahy o analogii nevrácené kauce se zajišťovacím příkazem, neboť každý z těchto institutů má zcela odlišnou právní úpravu.

### IV. Řízení před krajským soudem

15. Ve věci proběhlo dne 27. 2. 2025 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích a žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhly. Zástupkyně žalobce upozornila, že pokud soud žalobě nevyhoví, otevře se tím možnost zneužívání institutu zadržování kauce distributora pohonných hmot. Ten se může orgánům daňové správy jevit bezpečnější než zajišťovací příkazy, pro jejichž vydání je potřeba splnit přísnější podmínky

a podle judikatury je v případě jejich nezákonnosti potřeba uhradit dotčené osobě úrok z nesprávně stanovené daně.

## V. Posouzení věci krajským soudem

### 16. Žaloba není důvodná.

#### *Právní úprava a judikatura*

17. Úrok z nesprávně stanovené daně je upraven v § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
18. Až do dne 31. 12. 2020 byl počátek doby úročení upraven v odst. 1 následovně (zvýraznění doplnil soud): „*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 vyšší 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.*“
19. S účinností od 1. 1. 2021 se pro posouzení dané otázky stalo klíčové znění odstavce 2 písm. a) citovaného ustanovení. Pro úplnost soud podotýká, že ostatní písmena citovaného odstavce pojednávají o jiných situacích, konkrétně písm. b) o počátku úročení při zvýšení vykázaného daňového odpočtu a písm. c) o počátku úročení při nezákonném nebo nicotném zajišťovacím příkazu. Ustanovení § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, tedy zní (zvýraznění doplnil soud): „*Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*“
20. Jak vidno, obě úpravy jsou v rozhodné otázce obsahově prakticky totožné. Proto nehraje příliš velkou roli, že na žalobcův případ se použijí obě, každá pro určitou část doby úročení. Přechodné ustanovení bod 11 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění daňový řád, totiž uvádí: „*Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

Protože se však v nynější věci nejedná o „ryzí“ úrok z nesprávně stanovené daně, nýbrž žalobce se fakticky dožaduje úroku z nezákonně zadržované kauce, je třeba vzít v úvahu i právní úpravu v § 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách.

Odstavec první uvádí: „*Dojde-li k pravomocnému zrušení nebo k zániku registrace distributora pohonných hmot, stává se složená částka přeplatkem distributora pohonných hmot. Je-li takto vzniklý přeplatek vratitelným přeplatkem, vrátí jej celní úřad distributorovi pohonných hmot do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot.*“ Podle odstavce druhého však „*lhůta podle odstavce 1 neběží po dobu, kdy je orgánem Celní správy České republiky nebo jiným správcem daně vedeno řízení, a) jehož výsledkem může být rozhodnutí o stanovení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění a b) které bylo*

*zahájeno do 90 dnů ode dne pravomocného zrušení nebo zániku registrace distributora pohonných hmot“.*

21. Konečně, jelikož v daném případě byla kauce na základě žádosti finančního úřadu použita na úhradu daně z přidané hodnoty doměřené za srpen 2014 a vyměřené za září 2014, vstupuje do hry též § 154 odst. 4 věta první daňového řádu: *„Přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení.“*
22. Ačkoliv se jak žalobce, tak žalovaný ohánějí nejrůznějšími rozsudky správních soudů, jež mají svědčit jejich názoru, ve skutečnosti žádný z nich neřeší právní otázku, která je mezi stranami sporná. Žádné z těchto rozhodnutí se netýká situace, kdy by se žalobce domáhal úroků z nesprávně stanovené daně od data dřívějšího, než je den následující po náhradním dni splatnosti daně z toho důvodu, že mu již před tímto datem některý státní orgán zadržoval určitou částku jako kauci v souvislosti s vedeným daňovým řízením. Skutkově nejbližší mají k nynější kauze žalovaným citované rozsudky Nejvyššího správního soudu, v nichž soud odmítl přiznat nárok na úrok z nesprávně stanovené daně podle daňového řádu jen z toho důvodu, že žalobce uhradil daň ještě před náhradním dnem splatnosti (rozsudky ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, a zejména ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 Afs 124/2022-41). Nynější žalobce ale správně poukazuje na to, že v jeho případě se nejedná o úhradu dobrovolnou, ale o autoritativní zadržování určité částky pro případnou úhradu daně stanovené v budoucnu. Takováto skutková odlišnost přitom může hrát při posouzení věci podstatnou roli. Z citovaných rozsudků tudíž bez dalšího vycházet nelze. Spornou otázku tak bude muset krajský soud posoudit jako první, bez výslovné opory v předchozí judikatuře.
23. Jediný rozsudek, který je pro posouzení věci přímo využitelný, je rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2019, č. j. 29 Af 6/2018-37. Zdejší soud posuzoval žalobcovu žalobu proti rozhodnutí, jímž mu orgány celní správy odmítly vrátit zadržovanou kauci distributora pohonných hmot. Krajský soud dospěl k obecným závěrům, že *„lhůta pro vrácení kauce neběží po dobu, kdy je vedeno řízení, které bylo zahájeno nejpozději do 90 dnů od pravomocného zrušení registrace, přičemž řízení mohlo být zahájeno i před tímto zrušením“* a že *„vzhledem k tomu, že smyslem stavění lhůty pro vrácení kauce je poskytnout celnímu úřadu či ostatním správcům daně určitou ‚jistotu‘, z níž budou hrazeny případné nedoplatky daňového subjektu, který se registroval jako distributor pohonných hmot, a to včetně těch, které vzejdou z řízení zahájených po pravomocném zrušení registrace, je třeba, aby kauce byla zadržována po celou dobu vedení relevantních řízení“*. Ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu pak krajský soud uvedl: *„Soud připouští, že ne v případě každého řízení by bylo stavění lhůty pro vrácení kauce přiměřené. Vždy je třeba poměřovat, zda potenciální výsledek těchto řízení (případné nedoplatky, které z těchto řízení mohou vzniknout) je ve vztahu k výši zadržených peněžních prostředků proporcionální. Žalovaný se však v odůvodnění napadeného rozhodnutí touto otázkou podrobně zabýval (na str. 8–10), přičemž dospěl k závěru, že daňová kontrola k DPH za zdaňovací období srpen 2014 je řízením způsobilým stavět běh lhůty pro vrácení kauce.“*

*Skutková zjištění*

24. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí (neboť skutkové závěry správních orgánů žalobce nezpochybňuje), ze správního spisu a jak je soudu znám z úřední činnosti (soudní spis ve věci sp. zn. 30 Af 7/2020, správní spisy v souvisejících věcech sp. zn. 30 Af 27/2023 a 30 Af 37/2023), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
25. Kauci ve výši 20 000 000 Kč musel žalobce složit u Celního úřadu pro Jihomoravský kraj jako distributor pohonných hmot. K datu 3. 3. 2015 tuto svou činnost ukončil (rozhodnutím Celního úřadu o zrušení registrace) a ode dne 4. 3. 2015 tak počala běžet lhůta pro vrácení kauce. Dne 9. 4. 2015 požádal Celní úřad pro Jihomoravský kraj Finanční úřad pro Jihomoravský kraj o sdělení, zda vede nějaká daňová řízení, která by mohla stavět lhůtu pro vrácení kauce. Finanční úřad sdělil celnímu úřadu dne 18. 5. 2015, že taková řízení vede a jedná se konkrétně o daňové kontroly na DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 2014, a dále leden 2015. Dne 6. 4. 2017 sdělil finanční úřad celnímu úřadu, že daňové kontroly na DPH za prosinec 2014 a leden 2015 už sice ukončil, ale nadále vede daňové kontroly za srpen až říjen 2014 a že i tyto kontroly podle jeho názoru staví lhůtu pro vrácení kauce. K dotazu celního úřadu, vznesenému v rámci řízení o žalobcově žádosti o vrácení kauce, finanční úřad dne 21. 11. 2017 upřesnil, že jde ve všech případech o daňové kontroly zahájené na základě jeho poznatků z vyhledávací činnosti (tedy nikoliv o pouhé namátkové kontroly) a vyčíslil předpokládaný fiskální efekt daňových kontrol za září až říjen 2014 na cca 15 mil. Kč.
26. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj nakonec (koncem roku 2018) doměřil žalobci DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 17 242 572 Kč a penále ve výši 3 448 514, a vyměřil žalobci DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 10 520 525 Kč a za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 8 276 005 Kč; celkem tedy činila vyměřená a doměřená daň (bez penále) 36 039 102 Kč. Důvodem pro doměření DPH bylo, že finanční úřad žalobci odepřel nárok na osvobození od daně z intrakomunitárního dodání zboží.
27. K odvolání žalobce proti citovaným platebním výměrům žalovaný (Odvolací finanční ředitelství) změnil vyměřenou výši DPH tak, že DPH za srpen 2014 snížil na 10 838 906 Kč a penále na 2 167 781 Kč, DPH za září 2014 snížil na 6 029 499 Kč a DPH za říjen 2014 snížil na 0 Kč, přičemž uznal žalobci nadměrný odpočet za říjen 2014 ve výši 2 369 869 Kč (rozhodnutí ze dne 28. 11. 2019 č. j. 48605/19/5300-21442-712243, které téhož dne nabylo právní moci). Náhradním dnem splatnosti byl den 13. 12. 2019. Nicméně již v průběhu odvolacího řízení, dne 28. 8. 2019, uhradil žalobce dobrovolně částku ve výši 16 039 102 Kč. Jedná se o rozdíl mezi daní stanovenou – v té době nepravomocně – finančním úřadem za září až říjen 2014 (36 039 102 Kč) a kaucí zadržovanou celním úřadem (20 000 000 Kč). Žalobce se tak podle vlastního vyjádření v daňovém řízení snažil bránit vzniku dalších úroků z prodlení z nedoplatku na doměřené dani.
28. Dne 19. 12. 2019, tedy po vydání výše citovaného odvolacího rozhodnutí, jímž žalovaný vyměřil a doměřil žalobci DPH za srpen a září 2014 a uplynula i náhradní lhůta splatnosti, proběhlo na územním pracovišti Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj v Blansku ústní jednání (protokol o ústním jednání č.j. 5002919/19/3006-50521-705442). Předmětem byla úhrada doměřené a vyměřené daně. Žalobce požádal, aby úhrada byla provedena z kauce, kterou mu zadržuje celní úřad. Potíž byla v tom, že dne 28. 8. 2019 žalobce provedl dobrovolnou úhradu daně, jak bylo výše uvedeno, a ta přesahovala částku daně, jež byla

výsledkem odvolacího řízení (snížené o nadměrný odpočet za říjen 2014). V důsledku toho na jeho osobním daňovém účtu finanční úřad evidoval přeplatek, nikoliv nedoplatek. Proto ke dni splatnosti, tj. 13. 12. 2019, nemohl finanční úřad celní správu požádat o úhradu nedoplatku z kauce. Žalobce navrhl, aby finanční úřad použil jeho dobrovolnou platbu k úhradě penále z doměřené daně za srpen 2014 a zbytek mu vrátil, čímž vznikne nedoplatek. Finanční úřad mu vyhověl. V napadeném rozhodnutí na str. 5 žalovaný vysvětluje, že důvodem pro takový postup bylo zejména vyjít žalobci vstříc v tom směru, aby úrok z prodlení na základě doměřené daňové povinnosti srpen 2014 a vyměřené daňové povinnosti za září 2014 byl počítán ke dni, který následuje po dni vzniku přeplatku, tedy ke dni 4. 3. 2015, a nikoliv až ke dni dobrovolné platby ze dne 28. 8. 2019, která by byla při formálním výkladu zákona k úhradě daně použita.

29. Na základě této dohody požádal finanční úřad dne 2. 1. 2020 celní úřad o převedení přeplatku v podobě zadržované kauce distributora pohonných hmot ve výši 16 868 405 Kč na úhradu nedoplatku na DPH (žádost č. j. 5098684/19/3006-50521-708151). Celní úřad žádosti vyhověl (vyrozumění ze dne 6. 1. 2020 č.j. 10169/2020-530000-4). Dne 7. 1. 2020 tak došlo k vypořádání přeplatku vzniklého z kauce ve výši 20 mil Kč následovně:
- převedením přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně – doměřená daňová povinnost na DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 10 838 906 Kč,
  - převedením přeplatku na nedoplatek u jiného správce daně – vyměřená daňová povinnost na DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 6 029 499 Kč,
  - zbývající část kauce ve výši 3 131 595 Kč vrátil celní úřad žalobci na jeho bankovní účet.
30. Žalobce tedy stanovenou DPH za září a říjen 2014 včetně příslušenství uhradil. Proti jejímu vyměření, resp. doměření se ale zároveň bránil ve správním soudnictví a uspěl. Krajský soud v Brně výše citované rozhodnutí žalovaného č. j. 48605/19/5300-21442-712243 zrušil (rozsudkem ze dne 30. 9. 2021 č. j. 30 Af 7/2020-123). Věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a ten novým odvolacím rozhodnutím odpočty za obě zdaňovací období z větší části uznal a vyměřenou i doměřenou daň zrušil (rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2022, č. j. 41937/22/5300-21442-711458).
31. Žalobce dostal podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu zpět zaplacenou daň včetně úroku z prodlení ve výši 6 310 334 Kč. Následně Finanční úřad pro Jihomoravský kraj žalobci sdělil, že mu předepsal na jeho osobní daňový účet úrok z nesprávně stanovené daně ve výši 2 236 862 Kč ve vztahu k vyměřené dani za srpen 2014 (vyrozumění ze dne 16. 1. 2023, č. j. 61063/23/3006-50521-705262) a ve výši 4 021 086 Kč ve vztahu k vyměřené dani za září 2014 (vyrozumění ze dne 16. 1. 2023, č. j. 28767/23/3006-50521-705262). V obou případech finanční úřad uznal žalobcův nárok na úrok jen za období od 14. 12. 2019 (den následující po dni splatnosti vyměřené a doměřené daně) do 16. 12. 2022 (den vrácení nesprávně stanovené daně).
32. Žalobce podal dne 14. 2. 2023 proti oběma vyrozuměním námitky. Domáhal se toho, aby mu žalovaný přiznal úrok již od 4. 3. 2015, protože mu Celní úřad pro Jihomoravský kraj od tohoto data kvůli běžícím daňovým řízením zadržoval kauci distributora pohonných hmot ve výši 20 mil. Kč, kterou by mu jinak kvůli ukončení činnosti distributora pohonných hmot musel vrátit. Žalovaný námitky zamítl dvěma samostatnými rozhodnutími označenými v záhlaví.

*Právní posouzení*

33. V první řadě je potřeba říci, že právní úprava je naprosto jasná a dává za pravdu žalovanému. Daňový řád – v obou časových verzích, které jsou na daný případ aplikovatelné – upravoval v § 254 počátek doby úročení tak, že nemůže nastat dříve než dnem následujícím po (náhradním) dni splatnosti nesprávně stanovené daně. Právě toho se přitom žalobce domáhá. Chce, aby mu žalovaný přiznal úrok z nesprávně stanovené daně i za období, které předcházelo dni její splatnosti. To podle zákona jednoduše není možné. Nelze toho docílit ani žádným rozšiřujícím či zužujícím výkladem, protože zákonná úprava je v otázce počátku doby úročení formulována natolik jednoznačně, že pro výklad neskýtá prakticky žádný prostor. Soud by mohl sáhnout jedině k teleologické redukci, takže by tu část ustanovení, které upravuje počátek doby úročení, na žalobcův případ neaplikoval.
34. Pro úplnost soud uvádí – ačkoliv žalobce tímto směrem vůbec neargumentoval – že na daný případ nebylo možné vztáhnout ani § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), který upravoval úrok z neoprávněně vedeného exekučního řízení. Ten se totiž uplatnil jen „v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně“. Nic takového se však v nynějším případě nestalo. Finanční úřad nevedl žádné exekuční řízení a ani celní úřad nezadržoval kauci na základě nějakého vymáhacího postupu, ale nevyplatil ji žalobci jednoduše proto, že s ohledem na vedená daňová řízení neuplynula lhůta pro vrácení přeplatku. U tohoto ustanovení by tak bylo možno uvažovat nanejvýš o jeho analogické aplikaci na žalobcův případ.
35. Z výše uvedeného je zřejmé, že jediný způsob, jak by mohl soud žalobci vyhovět a shledat napadené rozhodnutí nezákonným, by mohl spočívat v tom, že by přistoupil k dotváření práva nad rámec zákonného textu pomocí analogie nebo teleologické redukce (srov. Melzer, F. *Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 304 s., str. 79, 209 a násl.).
36. Již na tomto místě považuje soud za vhodné poznamenat, že pokud žalovaný takovýto postup odmítl, těžko mu to lze jako orgánu moci výkonné vytýkat. To, že by správní orgány mohly právní předpisy dotvářet, je totiž přinejmenším sporné (srov. Černín, K. *Úředníci a pyramida: K výkladu podzákonných právních předpisů správními orgány*. In: *Správní právo*. 2016, č. 2. Ministerstvo vnitra ČR). Podobné spory o možnost dotvářet výkladem právo se sice vedou i v případě soudů, nicméně krajský soud má za to, že takový postup možný je. Byl by tedy připraven jej v daném případě využít, pokud by to shledal nezbytným. Rozhodně by se to ve správním soudnictví nestalo poprvé [kromě výše uvedených příkladů srov. např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019 (N 29/92 SbNU 304), a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013-18, č. 3158/2015 Sb. NSS, či ze dne 2. 12. 2020, č. j. 8 As 319/2018-59, č. 4127/2021 Sb. NSS]. Přesto je ale potřeba mít na paměti, že jde o postup kontroverzní. Měl by se tedy užívat zřídka a s nejvyšší obezřetností. Soud si vždy musí klást otázku, zda jsou pro něj skutečně splněny všechny podmínky tak, jak vyplývají z doktríny a právní metodologie. První a nejdůležitější z těchto podmínek je, že zde existuje zákonodárcem nezamýšlená mezera v právu, kterou je nutné pomocí analogie nebo teleologické redukce zaplnit, resp. překlenout (srov. Kühn, Z. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2002, str. 205 a násl., obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008-116,

č. 1953/2009 Sb. NSS, bod 40, či ze dne 21. 1. 2016, č. j. 6 As 75/2015-17, č. 3383/2016 Sb. NSS).

37. Takovouto mezeru v právu krajský soud po důkladném uvážení v nynější věci nespatřuje.
38. Je potřeba si především uvědomit, že krajský soud nyní nerozhoduje o tom, zda žalobce má, či nemá nárok na náhradu újmy způsobené tím, že mu celní správa zadržovala kauci ve výši 20 mil. Kč. Krajský soud posuzuje pouze to, v jakém režimu a podle jakého právního předpisu by měl žalobce tento domnělý nárok uplatňovat. Přiznání úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu totiž představuje pouze speciální, zjednodušený postup pro nahrazení škody způsobené daňovému subjektu neoprávněným jednáním správce daně. V případě, že se neuplatní úprava speciální, řídí se nároky z odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu státní moci obecnou úpravou [zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů]. Pokud tedy krajský soud k dotváření práva nepřikročí, přidrží se jasného znění zákona a žalobci nedá za pravdu, žalobce tím nepřichází o nárok na náhradu způsobené škody, resp. o ušlý zisk. Pouze se jej vůči státu bude muset domáhat obtížnější cestou – v občanském soudním řízení, v němž bude muset sám prokázat, že došlo k nesprávnému úřednímu postupu a že mu v důsledku toho vznikla újma na majetku.
39. Soud v této souvislosti poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. Pl. ÚS 8/23, č. 173/2024 Sb., podle něhož *„neexistuje žádný ústavní princip, podle kterého by náhrada škody způsobené orgány veřejné moci měla být poskytována ‚automaticky‘, a to ani tam, kde spočívá jen v ‚ceně peněz v čase‘, naopak obecně platí, že takový nárok je třeba nejprve řádně a včas předepsaným způsobem uplatnit a prokázat vznik škody, její výši a příčinnou souvislost s jednáním škůdce; běžná tak není ani tzv. paušalizace náhrady škody. S ohledem na právní úpravu i povahu věci lze za ‚standardní‘ označit postup podle zákona č. 82/1998 Sb., přičemž výjimku z něho může zákonodárce uplatnit tam, kde to považuje za vhodné. Napadená právní úprava tudíž nezasahuje do ústavně zaručeného základního práva podle čl. 36 odst. 3 Listiny.“* Byť tuto úvahu Ústavní soud vyslovil v souvislosti s dopady tzv. dělené správy na právní režim náhrady za škodu vzniklou nezákonným rozhodnutím, má tento výklad obecnou platnost a dopadá i na nyní posuzovanou věc. Jinými slovy z ústavního pořádku ani podle Ústavního soudu nevyplývá požadavek, aby případná škoda nebo nemajetková újma způsobená správcem daně byla kompenzovaná přiznáním úroků podle daňového řádu.
40. Z tohoto úhlu pohledu tedy soud neshledal, že by celá věc měla jakýkoliv ústavní rozměr. Otázka, zda by měl mít žalobce možnost využít speciální procesní postup pro domáhání se úroků ze zadržované kauce podle úpravy v daňovém řádu, nebo zda je vhodnější jej odkázat s tímto nárokem spíše na postup obecný (žaloba na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci), je v podstatě technického rázu. Zvolené procesní řešení nemá vůbec potenciál zasáhnout do žalobcova ústavního práva vlastnit majetek či podnikat.
41. Stejně tak se tu neuplatní požadavek na eurokonformní výklad české zákonné úpravy, neboť zadržování kauce distributora pohonných hmot nijak neovlivňuje neutralitu DPH, jako je tomu u zadržování nadměrných odpočtů DPH (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29, č. 3842/2019 Sb. NSS). To se týká i žalobcova odkazu na rozsudek SDEU ve věci *Littlewoods Retail Ltd.*, jenž se týká úroku z přeplatku na DPH. Vrácení kauce distributora pohonných hmot nemá

bezprostřední souvislost se systémem výběru DPH a neovlivňuje neutralitu daně. Pokud jde o stanovisko generální advokátky ve spojených věcech C-415/20, C-419/20 a C-427/20, a na něj navazující rozsudek SDEU ze dne 28. 4. 2022, ty se týkají situace, kdy vnitrostátní orgán uložil adresátu veřejné správy povinnost zaplatit clo nebo platby v rozporu s unijním právem. Podle SDEU „*takový adresát veřejné správy má rovněž podle unijního práva nejen nárok získat nazpět od tohoto členského státu neoprávněně vybranou peněžní částku, nýbrž i úroky, které mají kompenzovat nedostupnost této částky.*“ V případě kauce poskytované distributorem pohonných hmot při jeho registraci podle § 6i zákona o pohonných hmotách však nejde o povinnost upravenou nebo uloženou unijním právem. Požadavky plynoucí z unijního práva ani závěry SDEU se tudíž v tomto případě neuplatní.

42. Nelze tu hovořit ani o tom, že by si dotvoření zákona vyžadoval jeho smysl a účel. Smyslem zákonné úpravy úroků z nesprávně stanovené daně je totiž předcházet složitým soudním řízením tam, kde je situace jednoduchá a jasná, pochybení státu je zřejmé a paušalizovaná náhrada škody je způsobilá uspokojit toho, komu stát neoprávněně zadržoval peníze. O takovouto jasnou a jednoduchou situaci se v nynějším případě rozhodně nejedná. Naopak, proti žalobcově základní tezi, že mu celní úřad zadržovala kauci v rozporu se zákonem, stojí celá řada argumentů.
43. Na prvním místě je to výše citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 6/2018-37. Zdejší soud v něm již závazně posoudil naplnění podmínek pro zadržování kauce ke dni napadeného rozhodnutí, tedy k 15. 12. 2017, a naznal, že se o nezákonný postup ze strany celního úřadu nejednalo. Ke stavění lhůty pro vrácení kauce úplně postačovalo, že finanční úřad vedl vůči žalobci daňové řízení, jehož výsledkem mohlo být doměření DPH za srpen 2014, přičemž předpokládaná výše doměřené daně nebyla ve zjevném nepoměru k výši zadržované kauce. Tato podmínka přitom byla naplněna nadále i v dalších letech. A po skončení uvedeného daňového řízení byla kauce vypořádána způsobem, jaký navrhl sám žalobce na ústním jednání se zástupci finančního úřadu.
44. Žalobce zřejmě vychází ze zjednodušující úvahy, že celá daňová kontrola za srpen 2014 se zpětně stala nezákonnou v okamžiku, kdy Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí o doměření daně (rozsudkem č. j. 30 Af 7/2020-123). Tak tomu ale není. Daňová kontrola se nestává zpětně nezákonnou jen proto, že nedošlo k předpokládanému doměření daně. Jako nezákonnou by bylo možno daňovou kontrolu hodnotit například tehdy, pokud by ji finanční úřad zahájil bezdůvodně, pokud by ji svévolně protahoval apod. Samotný fakt, že finanční úřad nakonec žádnou daň žalobci nedoměřil a nechal v prakticky nezměněné výši vyměřený odpočet DPH, ještě neznamená, že daňová kontrola byla vedena neoprávněně.
45. V tomto případě navíc dokonce i z vyhovujícího rozsudku, jímž zdejší soud zrušil vyměření a doměření daně, vyplývá, že důvody pro zahájení daňových kontrol za srpen a září 2014 tu nepochybně byly. Krajský soud v rozsudku uvedl, že finanční úřad při prověřování okolností, za nichž žalobce dodal řepkový olej do Polska, zjistil, že „*odběratelé jsou nekontaktní, nesídlí na svých adresách, nemají žádné zaměstnance, nepodávají daňová přiznání a jde o nově vzniklé společnosti.*“ Finanční úřad sice v průběhu daňových kontrol uznal, že žalobce prokázal, že dodal řepkový olej do deklarovaných rafinérií v Polsku, avšak „*zůstaly pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně dodal řepkový olej deklarovaným odběratelům, tj. že na ně převedl právo nakládat s dodaným olejem jako vlastník.*“ Krajský soud sice dal v této věci za daného stavu dokazování za pravdu žalobci, neboť žalobce předloženými doklady dostatečně osvědčil, že převedl práva nakládat se zbožím na deklarované odběratele, zároveň

však soud uznal, že „okolnosti některých transakcí se mohou jevit jako nestandardní“ a že „v některých případech vykazovala tvrzení žalobce a provedené důkazy rozpory“. Soud proto nevyloučil, že v dalším řízení by mohla vyměřená a doměřená daň obstát, pokud by žalovaný opatřil další informace a své úvahy lépe strukturoval. Konkrétně soud uvedl: „Orgány daňové správy by musely nejprve mezinárodním dožádáním ověřit své pochybnosti o vztahu mezi žalobcovými odběrateli a společnostmi Arva a Euroservice, jež provozovaly rafinérie a sklady v místě dodání. Poté by musely provést konkrétní rozbor důvodů, jež vedou k pochybnostem o předložených důkazech ve vztahu k jednotlivým odběratelům. Není vyloučeno, že by u některých z nich své závěry obhájily. V opačném případě by musel žalovaný splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH (alespoň v některých případech) uznat a mohl by se případně zabývat – s využitím poznatků od polského správce daně – možnou účastí žalobce na daňovém podvodu. Samozřejmě by v takovém případě musel dát žalobci možnost se k doplněným důkazům a možné změně právní kvalifikace vyjádřit.“

46. Jak vidno, ze zrušujícího rozsudku rozhodně nevyplývá, že by finanční úřad zahájil daňovou kontrolu bezdůvodně nebo že by vedl daňové řízení se žalobcem zbytečně a nezákonně, spíše naopak. Pochybnosti o žalobcově obchodování byly podloženy úvodními zjištěními a některé z nich přetrvaly i po provedeném dokazování. Pouze nebyly ani ve svém souhrnu dost silné k tomu, aby zpochybnilly žalobcem předložené dokumenty. A žalovaný se v dalším řízení pragmaticky rozhodl, že již nebude zjišťovat další informace od polské strany mezinárodním dožádáním, ale namísto toho žalobcovy nároky na odpočet DPH uznal. Tím ovšem nikterak není řečeno, že celé daňové řízení bylo kvůli tomu od počátku vedeno nezákonně.
47. Jestliže žalobce poukazuje na analogii zadržované kauce s částkou uhrazenou na základě zajišťovacího příkazu, pak je potřeba říci, že právě ve vztahu k tomuto institutu uvažoval Nejvyšší správní soud podobně jako krajský soud v nynější věci. Vycházel z toho, že zrušení rozhodnutí o stanovení daně neznamená automaticky, že se zajišťovací příkazy vydané k zajištění oné daně staly zpětně nezákonnými (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34; byť je třeba říci, že proti jeho závěrům se jiný senát zdejšího soudu vymezil v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2024, č. j. 62 Af 52/2021-65, který je nyní předmětem kasačního přezkumu pod sp. zn. 8 Afs 73/2024).
48. Krajský soud shrnuje, že zákon je formulován jednoznačně a neumožňuje přiznat úrok z nesprávně stanovené daně od dřívějšího data než ode dne následujícího po (náhradním) dni její splatnosti. A žádné skutkové ani právní důvody nesvědčí pro to, že by měl soud právní úpravu ve prospěch žalobce dotvářet. Platí tedy, že daňový subjekt, kterému byla na základě vedené daňové kontroly zadržována kauce distributora pohonných hmot (§ 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách), nemá nárok na paušální náhradu újmy v podobě úroku z nesprávně stanovené daně či úroku z neoprávněně vedeného exekučního řízení (§ 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Náhrady takové újmy se může domáhat standardním postupem podle obecné právní úpravy [zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů].

## VI. Náklady řízení

49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

### 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. 2. 2025

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu