



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4757/23/5100-41455-711539,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4757/23/5100-41455-711539, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Víta Burši.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 11. 7. 2022, č.j. 1442236/22/3309-00540-705526, v přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), změnil své rozhodnutí ze dne 5. 6. 2019, č. j. 1048380/19/3309-80542-705326, tak, že namísto původně přiznaného úroku z

neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tedy ve znění rozhodném pro nynější věc; pokud zdejší soud dále odkazuje na příslušná ustanovení daňového řádu, jedná se o toto znění zákona), ve výši 9 612 986 Kč za období od 20. 7. 2016 do 11. 5. 2017 přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 9 091 605 Kč za období od 20. 7. 2016 do 24. 4. 2017. Správce daně dospěl k závěru, že za období od 25. 4. 2017 do 11. 5. 2017 žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu nenáleží, neboť jistota složená k úhradě zajišťovacích příkazů, které byly zdejším soudem pro nezákonnost zrušeny, měla být po jejich zrušení žalobci vrácena do 24. 4. 2017. Od následujícího dne až do dne skutečného vyplacení jistoty dne 11. 5. 2017 žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož sazba je stejná jako v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně, a který byl žalobci přiznán rozhodnutím správce daně ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1143725/17/3309-80542-705326, ve spojení s odvolacím rozhodnutím žalovaného. Souběh obou úroků je přitom dle správce daně vyloučen. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Žaloba

2. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Namítá, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je správce daně povinen uhradit daňovému subjektu až do dne, kdy vrátí nezákonně odejmuté finanční prostředky, nikoli jen do dne uplynutí zákonné lhůty k vrácení. Jestliže smyslem zákonné úpravy je, že tento úrok má působit jako „satisfakce“ za nezákonné odčerpání finančních prostředků správcem daně, nelze přijmout jiný logický výklad, než že tato satisfakce se vztahuje na celé období, po které jsou finanční prostředky daňovému subjektu odejmuty.
3. Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením, že po uplynutí lhůty k zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně je tento úrok nahrazen úrokem z prodlení z vratitelného přeplatku. Oba úroky se dle žalobce nemohou vzájemně vylučovat, neboť správce daně porušuje souběžně dvě povinnosti – drží nezákonně zaplacenou daň a nedodržel lhůtu k jejímu vrácení.
4. Dále žalobce namítá nezákonnost nařízení přezkumného řízení, ve kterém bylo vydáno napadené rozhodnutí. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí napadl žalobce u zdejšího soudu žalobou již dne 2. 7. 2021 (věc je vedena pod sp. zn. 29 Af 46/2021), o žalobě doposud soud nerozhodl. Přezkoumání rozhodnutí bylo nařízeno nezákonně z důvodů namítaných v nynější žalobě. K tomu žalobce poukazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II ÚS 566/05, výjimečnost institutu přezkumného řízení a skutečnost, že pokud má rozpor původního rozhodnutí s právními předpisy původ výlučně v postupu správního orgánu, je třeba zohlednit dobrou víru dotčených osob. Ze všech uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Ve svém vyjádření žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje pro daňový subjekt „satisfakci“ za úhradu peněžních prostředků, které by jinak – nebýt nezákonného rozhodnutí – uhradit nemusel, podle žalovaného nijak neimplikuje, že by úrok z neoprávněného jednání správce daně musel běžet až do dne skutečného vrácení peněžních prostředků. Zmeškání lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku žalobci kompenzuje úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který již byl

žalobci přiznán a vyplacen. Byť žalobce po dobu od úhrady jistoty stanovené zajišťovacími příkazy až do dne vrácení přeplatku odpovídajícímu této jistotě nemohl disponovat se svými peněžními prostředky, právní důvod nemožnosti disponovat s těmito prostředky se v průběhu času měnil. Do právní moci rozsudku krajského soudu (kterým byly zajišťovací příkazy zrušeny) byly tímto důvodem pravomocné zajišťovací příkazy. Od právní moci zmíněného rozsudku měl správce daně zákonnou 15denní lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 4 a 3 daňového řádu. Od konce této lhůty však důvodem, pro který žalobce nemohl disponovat se svými peněžními prostředky, nebyly nezákonné zajišťovací příkazy, nýbrž zmeškání zákonné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku. Oba úroky přitom představují nikoli „sankci“ pro správce daně, jak mylně dovozuje žalobce, ale „satisfakci“ daňovým subjektům za nezákonné odčerpání jejich prostředků. Správnost výkladu žalovaného potvrzuje i to, že novela daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021 ohraničila běh úroku z nesprávně stanovené daně v případě zajišťovacího příkazu koncem lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku. Úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z vratitelného přeplatku nemohou být přiznány ze stejné částky za stejnou dobu, a tudíž k jejich souběhu nemůže dojít.

6. K námitce týkající se nezákonnosti přezkumného řízení žalovaný uvádí, že nařízení přezkoumání rozhodnutí není předmětem tohoto řízení a tato námitka proto není v tomto řízení relevantní. Nicméně žalovaný uvádí, že dle jeho názoru byly podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně beze zbytku splněny. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
8. Žaloba je důvodná.
9. V žalobě činí žalobce předmětem sporu otázku konce běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a dále možnost souběhu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
10. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 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.*
11. 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.*

12. 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.*
13. 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
14. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, nebo prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu tak představuje satisfakci osobám, které byly – z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu – povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53).
15. V nynější věci není sporu o tom, že prvotním titulem pro vznik úroků byla skutečnost, že žalobce byl povinen uhradit jistinu na základě zajišťovacích příkazů, které následně zrušil zdejší soud – obě podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu proto jsou 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 zůstává povaha úroku za období od 25. 4. 2017 do 11. 5. 2017.
16. Žalovaný je toho názoru, 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.
17. Jde o právní názor hájitelný, neboť jak žalovaný správně poznamenal, ustanovení § 254 daňového řádu na rozdíl od ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu (a od úpravy účinné od 1. 1. 2021) výslovně nestanoví konec běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud ovšem 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019 – 75, ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 179/2020 – 68, nebo ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51). Rovněž odborná literatura k úroku z neoprávněného jednání správce daně uvádí, že „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 ubrazení 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].

18. Jakkoliv tedy úvahy žalovaného v teoretické rovině nepostrádají jistý smysl, judikatura i doktrína je při absenci výslovné zákonné úpravy odmítají a dávají přednost výkladu, který zdůrazňuje důvod vzniku přeplatku (nezákonnost rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup správce daně) a vede k řešení, které je jednodušší v tom, že do doby úhrady úroku, který daňovému subjektu náleží v důsledku prvotního nezákonného postupu správce daně, 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).
19. Pro úplnost zdejší soud dodává, že odkaz žalovaného na právní úpravu účinnou od 1. 1. 2021 (která na nynější věc nedopadá), stejně jako na důvodovou zprávu k novele zákona, kterou byla tato úprava provedena, nemá pro nynější věc význam. Skutečnost, zda se zákonodárce rozhodl do budoucna oproti stávajícímu stavu tuto situaci řešit jinak, není argumentem pro zpochybnění shora uvedených závěrů.
20. Je proto třeba uzavřít, že pokud žalovaný žalobci přiznal 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 napadené rozhodnutí nezákonné.
21. Co se týče otázky souběhu úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu a úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, o úroku z vratitelného přeplatku rozhodl správce daně samostatným rozhodnutím, které není v tomto řízení předmětem přezkumu. Obecně je ovšem možné poznamenat, že „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.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 12. 2022, č. j. 2 Afs 60/2021 – 23). Žalobce se tedy mýlí, pokud tvrdí, že se oba úroky nemohou vzájemně vylučovat.
22. K námitce nezákonnosti nařízení přezkoumání rozhodnutí zdejší soud uvádí, že v nynější věci je žalobou napadeno rozhodnutí o výsledku přezkumu, které bylo vydáno po předchozím nařízení přezkoumání. Jelikož je však proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání přípustná žaloba ve správním soudnictví, nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkumu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 85/2007 – 27, ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 – 84, ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 – 61, ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017 – 40, nebo ze dne 14. 1. 2021, č. j. 9 Afs 118/2020 – 37). Jak uvádí i žalobce, řízení o žalobě proti rozhodnutí o

nařízení přezkoumání rozhodnutí, v rámci něhož může tyto námitky uplatnit, je u zdejšího soudu vedeno pod sp. zn. 29 Af 46/2021.

V. Závěr a náklady řízení

23. Zdejší soud z výše uvedených
24. důvodů shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vyjádřeným výše (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
25. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 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. V dané věci měl plný úspěch ve věci žalobce, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady řízení za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a na právní zastoupení. Zástupce žalobce učinil 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby) po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a dále má nárok na 2 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst částku 1 428 Kč, která odpovídá 21% sazbě daně. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Víta Burši.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 31. srpna 2023

David Raus v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

