



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka, ve věci

žalobce: **DŘEVĚNÉ PODLAHY s.r.o.**, IČ 27684172
sídlem 767 01 Kostelany 200
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Zlínský kraj**
sídlem tř. Tomáše Bati 21, 761 86 Zlín

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 8. 2024, č. j. 1263889/24/3304-50521-703487,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 19. 8. 2024, č. j. 1263889/24/3304-50521-703487, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 362 Kč k rukám jeho advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 19. 8. 2024, č. j. 1263889/24/3304-50521-703487 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl námitku žalobce proti postupu správce daně při předepsání úroku hrazeného správcem daně do evidence daní sděleného Vyrozuměním o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku z nesprávně stanovené daně ze dne 14. 6. 2024, č. j. 327680/24/3304-50522-703487 (dále jen „Vyrozumění“) a v souladu s ustanovením § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce ve včas podané žalobě navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

Nepřiznání úroku ze sporné platby

3. Žalobce splnil všechny zákonné podmínky pro přiznání úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu. Doměřená daň z příjmů za rok 2014 byla po zásahu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) zrušena a řízení bylo zastaveno – nebylo možné prokázat, že platby představovaly zdanitelný příjem. Doplatek daně byl dne 16. 11. 2020 uhrazen z prostředků poskytnutých jednatelem P. M. Žalobci tím vznikl vůči němu závazek. Šlo o vlastní prostředky žalobce a od okamžiku úhrady vznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně.
4. Žalovaný však úrok nepřiznal s tím, že platba byla provedena v souvislosti s probíhajícím trestním řízením a sledovala dosažení příznivějšího výsledku v trestní věci. Takový důvod je právně irelevantní – není uveden mezi zákonnými výlukami podle § 254 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný si vytvořil nový zákonem nepředpokládaný důvod pro nepřiznání úroku. Tím překročil meze své pravomoci a porušil zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Rozhodnutí žalovaného je tak nezákonné.

Nezákonné změny na osobním daňovém účtu

5. Změny provedené na osobním daňovém účtu žalobce byly nezákonné. Z Vyrozumění žalobce zjistil, že správce daně v březnu 2024 požadovaný úrok nejprve přiznal a zaevidoval na jeho osobní daňový účet, následně jej bez dalšího z účtu odstranil a uznal pouze část úroku. Veškeré změny na osobním daňovém účtu musí být podle § 149 odst. 4 daňového řádu evidovány průkazně a na základě příslušných dokladů, které zachycují provedené operace a umožňují identifikaci odpovědné úřední osoby.
6. Při nahlížení žalobce nezjistil podklady, jež by provedené změny odůvodňovaly. Postup žalovaného je svévolný a nepřezkoumatelný. Připsání úroku na osobní daňový účet ve dnech 15. a 21. 3. 2024 muselo vycházet z předchozího rozhodnutí o nároku na úrok, které v materiálním smyslu založilo překážku věci pravomocně rozhodnuté. Pokud chtěl žalovaný tento závěr změnit, musel by nejprve zákonným způsobem původní rozhodnutí změnit či odstranit. To se nestalo. Místo toho měl žalovaný bez existence dohledatelných podkladů původně přiznaný úrok z evidence odstranit.
7. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro absenci podkladů k operacím provedeným na osobním daňovém účtu a současně nezákonné. Nerespektuje účinky původního rozhodnutí o přiznání úroku.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

K námitce nepřiznání úroku ze sporné platby

9. Žalovaný nesouhlasí v otázce vzniku nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Účelem úroku je poskytnout daňovému subjektu paušalizovanou náhradu újmy spočívající v tom, že po určitou dobu nemohl disponovat svými finančními prostředky v důsledku nezákonného postupu správce daně. V projednávané věci k tomuto nedošlo. Doměřená daň byla uhrazena bývalým jednatelem žalobce. Nemožnost žalobce disponovat vlastními finančními prostředky nenastala. Vznik závazku žalobce vůči bývalému jednateři považuje žalovaný za důsledek soukromoprávního ujednání a za součást procesní strategie žalobce a jeho bývalého jednatele směřující ke zmírnění dopadů probíhajícího trestního řízení. Takto vzniklý závazkový vztah nelze ztotožňovat s újmou, kterou má úrok podle § 254 daňového řádu kompenzovat.
10. Přiznání úroku by neodpovídalo smyslu a účelu § 254 daňového řádu. Ačkoli byla formálně splněna podmínka úhrady daně, je třeba situace, kdy daň uhradí osoba odlišná od daňového subjektu, posuzovat s ohledem na účel institutu reparačního úroku. Příkladem osoby, již může náležet ochrana poskytovaná tímto ustanovením, je ručitel, který je ze zákona povinen daň za primárního dlužníka uhradit. O takovou situaci se v projednávané věci nejedná. Daňová povinnost tížila výlučně žalobce a platba provedená bývalým jednatelem bezprostředně souvisela s úkony probíhajícími v trestním řízení.
11. Účetní evidence a další dokazování jsou právně nerozhodné. Pro posouzení vzniku nároku na úrok není významné, zda a jakým způsobem žalobce předmětnou částku zaúčtoval. Předložená hlavní kniha analytické evidence zachycuje účet 379 pouze souhrnně, a sama o sobě proto neposkytuje dostatečné informace o tvrzené účetní operaci. Ve lhůtách obvyklých pro rozhodování o reparačním úroku neměl prostor provádět další šetření k této otázce.

K námitce nezákonných změn na osobním daňovém účtu

12. Žalobce argumentaci nezákonných změn na osobním daňovém účtu uplatnil až v žalobě. V námitkovém řízení pouze namítal, že z Vyrozumění nebyly patrné důvody provedených korekcí. Tomu odpovídal rozsah rozhodnutí o námitce a podle žalovaného i rozsah soudního přezkumu. Změny na osobním daňovém účtu byly způsobeny jednak opravou původně nesprávně vypočteného úroku, jednak dodatečným posouzením specifické platby provedené jinou osobou než žalobcem v souvislosti s probíhajícími úkony orgánů činných v trestním řízení. Námitky směřující proti způsobu vedení evidence daní míří spíše proti faktickému postupu správce daně a svou povahou se blíží žalobě na ochranu před nezákonným zásahem.
13. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že prvotním předepsáním úroku vznikla překážka věci pravomocně rozhodnuté. Nárok na úrok podle § 254 daňového řádu vzniká přímo ze zákona při splnění zákonných podmínek a správce daně o jeho předpisu daňový subjekt pouze vyrozumívá neformálním způsobem. Předpis úroku proto není rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, ale evidenčním úkonem navazujícím na splnění zákonných podmínek. Doklady podle § 149 odst. 4 daňového řádu nepředstavují rozhodnutí ani právní titul vzniku nároku na úrok. Tím byl v projednávané věci zrušující akt odvolacího orgánu

ze dne 14. 2. 2024, v jehož důsledku vznikla povinnost správce daně posoudit vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně.

14. Předpis úroku byl prováděn prostřednictvím evidenčních dokladů vytvářených v automatizovaném daňovém systému na základě údajů rozhodných pro výpočet úroku. Jelikož se část vstupních údajů následně ukázala jako nesprávná, byly původní předpisy korigovány dalšími evidenčními operacemi tak, aby výsledná výše úroku odpovídala zákonu. O těchto operacích existuje v evidenci daní dohledatelná stopa a jejich podstata byla žalobci vysvětlena jak ve Vyrozumění, tak v rozhodnutí o námitce.
15. Žalovaný odmítá tvrzení, že by do evidence daní zasahoval svévolně nebo bez podkladů. Současně nesouhlasí s názorem, že každá oprava dříve zaevidovaného úroku by musela probíhat prostřednictvím formálního rozhodnutí či přezkumného řízení. Takový výklad by odporoval koncepci zákonné úpravy, jejímž cílem je umožnit rychlý a flexibilní předpis úroků hrazených správcem daně. Provedené korekce byly zákonné, přezkoumatelné a nezaložily překážku věci pravomocně rozhodnuté.

IV. Replika

16. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že zaúčtování platby bývalého jednatele představovalo procesní strategii směřující k získání dvojnásobného úroku. K zaúčtování došlo již v roce 2020, tedy v době, kdy nebylo možné předvídat pozdější neúspěch doměrku v soudním přezkumu. Platba byla plně přičitatelná daňovému subjektu a v případě jejího neuhrazení by mohla být vymáhána i po bývalém jednatele jako ručiteli. Zpochybňováním účetního zachycení platby žalovaný fakticky poukazuje na vlastní nedostatečné zjištění skutkového stavu, přičemž předmětný údaj je dlouhodobě obsažen v účetních závěrkách. Nelze souhlasit s názorem žalovaného ohledně zpětných zápisů na osobním daňovém účtu, neboť by to vedlo k nepřipustným zásahům do právní jistoty daňových subjektů. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je přípustná pouze pokud není k dispozici žaloba proti rozhodnutí.

V. Vyjádření k replice

17. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by z jeho předchozí argumentace vyplýval závěr o účelovosti zaúčtování platby bývalého jednatele za účelem dosažení vyššího úroku. Z předložené hlavní knihy analytické evidence vyplývá pouze existence účetního zápisu týkajícího se úhrady doměřené daně bývalým jednatelem, avšak bez souvisejících účetních podkladů nelze z tohoto záznamu činit další závěry. Případné zaúčtování závazku žalobce vůči bývalému jednatele nemá vliv na vznik ani výši nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Úhrada byla provedena z prostředků odlišné osoby, žalobci tak nemohly být zadržovány jeho vlastní finanční prostředky. Při stanovení úroku není žalovaný povinen zkoumat účetnictví či soukromoprávní vztahy žalobce. Bývalý jednatel nebyl vyzván k úhradě jako ručitel. K námitce zpětných zápisů do evidence daní lze uvést, že tato problematika není pro projednávanou věc relevantní. Postup při opravách nesprávně předepsaných úroků je vymezen ustálenou judikaturou i správní praxí. Lze souhlasit s tím, že daňový řád nestanoví objektivní lhůtu pro předepisování sankčních úroků a jejich případné korekce.

VI. Posouzení věci soudem

18. 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.“), 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 včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
19. Spornou otázkou mezi stranami je, zda měl být úrok podle § 254 daňového řádu vypočítán rovněž z úhrady provedenou jednatelem žalobce.
20. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu *Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu.*
21. Podle § 164 odst. 4 daňového řádu *Správce daně přijme každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt.*
22. Podle § 165 odst. 1 daňového řádu *Vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.*
23. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.*
24. Podle § 254 odst. 3 úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, a) *které se neodchylují od daňového tvrzení,* b) *jestliže následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny již dříve a mohly mít podstatný vliv na jejich stanovení,* c) *jestliže rozhodnutí o stanovení bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,* d) *jestliže rozhodnutí o stanovení bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu,* nebo e) *peněžitého plnění v rámci procesní dělené správy.*
25. Žalobce byl žalovaným informován Vyrozměním o úroku z neoprávněného jednání správce daně vzniklého dle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 odst. 1 písm. a), odst. 2 písm. a), odst. 4 a odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, jenž byl předepsán do evidence daní na osobní daňový účet v celkové výši 75 419 Kč. Úrok vznikl na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2024, č. j. 3553/24/5200-10421-705721, kterým bylo po provedeném soudním řízení zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 21. 1. 2019, č. j. 78176/19/3304-50521-705757 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014).
26. Proti tomuto vyrozumění podal žalobce dne 10. 7. 2024 námitku podle § 159 odst. 1 daňového řádu č. j. 1236627/24/3304-50521-703487 (dále jen „Námitka“). V Námitce žalobce uvádí, že není zřejmé, proč správce daně odmítl podrobit úroku platbu ve výši 2 448 574 Kč uskutečněnou na konci roku 2020. Dále uvedl, že správce daně neoprávněně použil tuto příchozí částku na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za což musí ve smyslu ustanovení § 254 daňového řádu nést následky. Žalovaný se s námitkou žalobce neztotožnil a napadeným rozhodnutím ji zamítl.

K námitce nepřiznání úroku ze sporné platby

27. Žalobce splnil zákonné podmínky pro přiznání úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu. Doměřená daň z příjmů za rok 2014 byla zrušena a řízení zastaveno. Doplatek daně uhrazen byl dne 16. 11. 2020 z prostředků poskytnutých jednatelem P. M. Žalobci tím vznikl vůči této osobě závazek. Šlo tak o prostředky žalobce a od okamžiku úhrady mu vznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně. Žalovaný však úrok nepřiznal s tím, že platba byla provedena v souvislosti s probíhajícím trestním řízením a sledovala dosažení příznivějšího výsledku v trestní věci. Takový důvod je právně irelevantní – není uveden mezi zákonnými výlukami z nároku na úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný si vytvořil nový zákonem nepředpokládaný důvod pro nepřiznání úroku. Překročil tak meze své pravomoci a porušil zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Rozhodnutí žalovaného je nezákonné.
28. Jak bylo ze spisového materiálu zjištěno, na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 použil správce daně v souladu s § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu přeplatek evidovaný na dani z příjmů právnických osob ve výši 190 Kč, přeplatek evidovaný na dani z přidané hodnoty ve výši 4 185 Kč a přeplatek evidovaný na dani z přidané hodnoty ve výši 2 845 Kč.
29. Dne 16. 11. 2020 byla bývalým jednatelem žalobce, P. M., třemi dobrovolnými platbami uhrazena částka v celkové výši 2 448 574 Kč, tj. správci daně byly připsány finanční prostředky odpovídající stanovené daňové povinnosti na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014. Tyto platby správce daně zaevidoval na osobním depozitním účtu DP 8 – zvláštní prostředky, a následně je převedl na úhradu doměřené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a části jejího příslušenství (penále).
30. V důsledku zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 21. 1. 2019, č. j. 78176/19/3304-50521-705757, vznikl žalobci vratitelný přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v celkové výši 2 490 298,71 Kč. Tento mu byl vrácen dne 29. 2. 2024. Dále žalobci vznikl vratitelný přeplatek na nákladech řízení (exekučních nákladech) ve výši 101 264 Kč, který mu byl vrácen dne 6. 3. 2024. Správce daně dospěl k závěru, že jsou splněny zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.
31. Správce daně do výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně však nezahrnul převedenou dobrovolnou úhradu provedenou bývalým jednatelem žalobce dne 16. 11. 2020, v celkové výši 2 448 574 Kč (doplatek doměřené daně ve výši 2 407 134,29 Kč a částečná úhrada penále ve výši 41 439,71 Kč).
32. Správce daně stran nezahrnutí této částky do výpočtu úroku dle § 254 daňového řádu poukazuje na trestní řízení, v jehož průběhu policejní orgán obdržel od zplnomocněného advokáta P. M. sdělení, že P. M. uhradil částku ve výši 2 448 574 Kč, jež odpovídala doměřené dani z příjmů fyzických osob. Současně žádal o sdělení, zda byla za zdaňovací období roku 2014 uhrazena veškerá doměřená daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Úhradu této doměřené daně správce daně dne 9. 12. 2020 policejnímu orgánu potvrdil.
33. Správce daně byl dále informován o tom, že státní zástupce s ohledem na způsob provedení trestného činu a spolupráci obou podezřelých se správcem daně, jakož i k dřívější úhradě dlužné daně, byť nebylo možno aplikovat institut účinné lítosti, zkonstatoval dosažení účelu trestního řízení a věc na základě zákonných ustanovení odložil.

34. Správce daně z uvedeného dovodil, že k předmětné úhradě došlo v návaznosti na probíhající trestní řízení s cílem dosáhnout příznivějšího výsledku. Měla být motivována snahou využít institut účinné lítosti, případně docílit odložení věci, a to právě vzhledem k chování podezřelých po spáchání činu, zejména ke snaze nahradit škodu nebo odstranit jiné škodlivé následky činu. Naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 trestního zákoníku zkonstatoval i dozorový státní zástupce – v usnesení ze dne 14. 8. 2023 uvedl, že je nepochybné, že skutek, pro který se vedlo trestní řízení, se stal, a že se jej dopustila osoba bývalého jednatele daňového subjektu, jehož jednání je třeba přičíst i právnické osobě, resp. daňovému subjektu.
35. Soud považuje za vhodné odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 6 As 167/2019-36 –, podle jehož právní věty se ani v případě úhrady provedené jinou osobou právní následky takové platby neupínají primárně k plátcí, nýbrž k subjektu, za nějž bylo plněno. Ačkoli uvedené rozhodnutí neřeší přímo nárok na úrok podle § 254 daňového řádu, je použitelné alespoň podpůrně pro závěr, že byla-li sporná částka správcem daně přijata a použita jako úhrada daňového subjektu, nelze bez dalšího přikládat osobě plátce pro další daňové následky rozhodující význam.
36. Dále soud považuje za důležité zdůraznit, že ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu taxativně vymezuje výslovné zákonné případy, kdy úrok nevzniká. Důvod, na nějž žalovaný odkazuje (tj. platba od třetí osoby až s ohledem na hrozící trestní řízení), mezi nimi uveden není. Pokud pak žalovaný z jiných úvah dovozuje, že nárok nevznikl, byl povinen přesvědčivě vyložit, proč předmětná částka nespadá ani pod základ pro výpočet úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu.
37. Odhlédneme-li od skutečnosti, že předmětné rozhodnutí o doměření daně bylo následně zrušeno, žalovaný by platbu provedenou bývalým jednatelem jako třetí osobou použil na úhradu daňové povinnosti žalobce (zacházel by s platbou, jako by se jednalo o platbu provedenou žalobcem). Neexistuje přitom důvod, aby s takto uhrazenou částkou bylo nakládáno odlišně jen proto, že byla poskytnuta dobrovolně.
38. Dále nelze přehlédnout, že předmětná úhrada ze dne 16. 11. 2020 byla provedena v době, kdy vůči žalobci probíhalo daňové exekuční řízení, tedy v době, kdy nebylo postaveno na jisto, že bude dodatečný platební výměr zrušen.
39. Soud shrnuje, že žalovaný nemohl bez dalšího vyloučit předmětnou úhradu od třetí osoby z částky rozhodné pro výpočet úroku podle § 254 daňového řádu jen proto, že byla dne 16. 11. 2020 provedena dobrovolně bývalým jednatelem žalobce z jeho vlastních prostředků a že podle žalovaného souvisela s probíhajícím trestním řízením.
40. Daňový řád v § 164 odst. 4 výslovně počítá s tím, že platbu může provést i osoba odlišná od daňového subjektu. Správce daně s takovou platbou zachází stejně, jako by ji provedl sám daňový subjekt. Současně dle § 165 odst. 1 daňového řádu takovou platbu nelze vracet plátcí, nýbrž právní následky se vážou k daňovému subjektu, za nějž bylo plněno.
41. Podpůrně lze v této souvislosti poukázat na již zmíněný rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2019, č. j. 6 As 167/2019-36, z něhož plyne, že i při úhradě provedené jinou osobou se relevantní právní důsledky upínají k subjektu, za nějž bylo plněno. Pokud pak žalovaný odkazuje na § 241 daňového řádu, je třeba zdůraznit, že tento řeší nepřenositelnost daňové povinnosti, nikoli však nepřípustnost platby třetí osobou.

42. Příklad ručitele sám o sobě neznamená, že ochrana podle § 254 daňového řádu je omezena toliko na případy zákonného ručení. Z toho nelze bez dalšího dovozovat vyloučení úhrad provedených třetí osobou.
43. K tvrzení žalovaného, že je třeba situace, kdy daň uhradí osoba odlišná od daňového subjektu, posuzovat s ohledem na účel institutu reparačního úroku, soud uvádí, že s tímto lze souhlasit. Při posouzení nároku na úrok podle § 254 daňového řádu nelze odhlédnout od jeho kompenzační funkce. Z toho však ještě neplyne, že každá úhrada provedená osobou odlišnou od daňového subjektu musí být z tohoto nároku vyloučena bez dalšího. Takový závěr by žalovaný mohl učinit, pokud by přesvědčivě vyložil, proč v konkrétních poměrech projednávané věci nemohla ani taková úhrada založit na straně žalobce majetkovou újmu.
44. Je sice pravdou, že účelem úroku podle § 254 daňového řádu je kompenzace majetkové újmy spočívající v nemožnosti nakládat s peněžními prostředky, nelze však bez dalšího uzavřít, že taková újma nemohla žalobci vzniknout jen proto, že předmětná částka neodešla přímo z jeho bankovního účtu. Tvrdil-li žalobce, že mu v důsledku této úhrady vznikl vůči bývalému jednateři odpovídající závazek, nepostačovalo tuto okolnost prostě označit za právně nerozhodnou či označit za právně nerozhodné důkazní prostředky směřující k prokázání, že žalobci vznikla majetková zátěž. Samotné zaúčtování sice samo o sobě vznik takové zátěže neprokazuje, nelze je však bez dalšího pominout jako okolnost právně zcela bezvýznamnou. Byla-li totiž právě absence majetkové újmy jedním z důvodů rozhodnutí žalovaného, bylo třeba se s tvrzeným vznikem majetkové zátěže věcně a přezkoumatelně vypořádat. Skutečnost, že závazek žalobce vůči bývalému jednateři má soukromoprávní povahu, nevylučuje, že tento mohl v majetkové sféře žalobce představovat majetkovou zátěž.
45. Samotný odkaz žalovaného na § 254 odst. 3 daňového řádu a na judikaturu k předchozí právní úpravě ještě nepostačuje. Žalovaný byl povinen přesvědčivě vyložit, z jakého konkrétního zákonného důvodu žalobci v posuzované věci nárok nevznikl.
46. Stejně tak soud nepřisvědčil žalovanému, pokud dovozoval, že rozhodným důvodem pro nepřiznání úroku je motivace této platby spočívající ve snaze dosáhnout příznivějšího výsledku v trestní věci. Taková okolnost sama o sobě nepředstavuje zákonný důvod pro vyloučení úroku. Žalovaný svůj závěr neopřel o žádnou konkrétní zákonnou výlukou obsaženou v § 254 daňového řádu, nýbrž toliko o vlastní úvahu. Ta však sama o sobě neobstojí.
47. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že předmětná částka byla za žalobce uhrazena až v reakci na probíhající trestní řízení. Stále však šlo o úhradu daně primárně stanovené správcem daně, neoprávněně zadržované a později zrušené pro nezákonnost. Tato okolnost se může projevit toliko v počátku běhu a ve výši úroku podle § 254 daňového řádu, nikoli bez dalšího v samotné existenci nároku.
48. Za této situace soud uzavírá, že žalovaný nemohl nepřiznání úroku založit pouze na tom, že spornou částku uhradila třetí osoba a že tato úhrada byla podle jeho názoru motivována probíhajícím trestním řízením. Takové odůvodnění bez dalšího neobstojí. Soud proto shledal napadené rozhodnutí v této části nezákonným.

49. Dále žalobce namítá nezákonnost změn provedených na jeho osobním daňovém účtu. Z Vyrozumění zjistil, že správce daně v březnu 2024 požadovaný úrok nejprve přiznal a zaevidoval na jeho osobní daňový účet, následně jej odstranil a uznal pouze část úroku. Veškeré změny na osobním daňovém účtu musí být podle § 149 odst. 4 daňového řádu evidovány průkazně a na základě příslušných dokladů zachycujících provedené operace a umožňující identifikaci odpovědné úřední osoby.
50. Důvody korekce (odhlédneme-li od toho, že soud nepřiznání úroku v předmětné části shledal jako špatný postup) sdělil žalovaný v rozhodnutí o námitce, ale toliko velmi obecně. Uvedl, že správce daně provedl z důvodu původně nesprávného výpočtu v návaznosti na časové vymezení úseku úročení vymožených částek, a to především v návaznosti na nejaktuálnější judikaturu k této problematice, která průběžně ovlivňuje správní praxi správce daně a z důvodu detailního posouzení charakteru plateb, kdy se v daném případě jedná o zcela specifickou situaci, která dosud nebyla v aplikační praxi správce daně řešena a přesahuje běžný rámec správy daní.
51. K námitce žalobce stran nezákonnosti změn provedených na jeho osobním daňovém účtu soud uvádí, že samotná skutečnost následné korekce původně zaevidovaného úroku bez dalšího nezakládá nezákonnost postupu správce daně. Není-li z Vyrozumění zřejmé, z jakých důvodů a na základě jakých podkladů byly korekce provedeny, musí být tyto skutečnosti srozumitelně vysvětleny alespoň v rozhodnutí o námitce. V opačném případě by totiž nebylo možné považovat evidenci změn ani navazující rozhodnutí za dostatečně přezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí jsou důvody korekce ještě seznatelné. To, že jsou vyloženy toliko obecně a že soud jeden z nich neshledal věcně správným, se proto v nyní posuzované věci promítá především do posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.
52. Krajský soud se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že připsání úroku na účet založilo překážku věci pravomocně rozhodnuté. Údaje na osobním daňovém účtu nejsou rozhodnutím, ale jen informací/evidencí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 7 Afs 197/2015-30). Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření, úrok dle § 254 daňového řádu vzniká již při splnění zákonných podmínek ze zákona, přičemž daňový subjekt je o úroku pouze neformálním způsobem vyrozuměn. Podle § 251a odst. 3 daňového řádu *správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik*. Pro „vyrozumění“ daňový řád nestanoví žádnou formu a ani lhůtu, pouze vymezuje, že musí jít o vhodný způsob. Soud se tak neztotožnil s námitkou, že se jedná o svévolný zásah do evidence daní a že titulem pro snížení nesprávně předepsaného úroku v evidenci daní musela být listina, která měla povahu rozhodnutí.
53. Je pravdou, že námitka směřující výlučně proti způsobu vedení evidence na osobním daňovém účtu by se svou povahou mohla blížit ochraně před nezákonným zásahem. V projednávané věci však žalobce tuto argumentaci neuplatňuje izolovaně, nýbrž v souvislosti s přezkumem zákonnosti napadeného rozhodnutí, konkrétně ve vztahu k otázce, zda žalovaný přezkoumatelně vysvětlil důvody následných korekcí původně zaevidovaného úroku. V tomto rozsahu nejde o námitku vybočující z předmětu soudního přezkumu. Je pak namístě připomenout, jak ostatně zdůraznil žalobce ve své replice, že tento typ žalobního řízení má své místo pouze tam, kde nelze žalovat proti rozhodnutí. Krajský soud má za to, že v souzené věci žalobce zvolil správně možnost žaloby proti rozhodnutí.

54. Krajský soud uzavírá, že žalovaný nepostupoval správně, pokud žalobci nepřiznal úrok ve výši platby uhrazené bývalým jednatelem žalobce jako třetí osobou.

VII. Závěr a náklady řízení

55. S ohledem na shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, tudíž jej na základě § 76 odst. 1 písm. b) zrušil, a zároveň na základě § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán shora uvedeným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný zahrne do základu pro výpočet úroku podle § 254 daňového řádu i částku uhrazenou bývalým jednatelem žalobce a žalobci z ní přizná odpovídající úrok.
56. 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.
57. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály. Dva úkony právní služby byly žalobci poskytnuty dle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024, tedy 2 x 3 100 Kč a 2 režijní paušály ve výši 2 x 300 Kč. Jeden úkon byl poskytnut podle advokátního tarifu ve znění účinném po 1. 1. 2025, náhrada náleží ve výši 1 x 4 620 Kč a režijní paušál 1 x 450 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 11 870 Kč. Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 2492 Kč odpovídající dani (21 %), částku Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
58. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 17 362 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 30. července 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu