



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., v právní věci

žalobce: **EBH Moutnice s.r.o.**
sídlem Moutnice 297
zastoupený BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 23, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22.5.2018, č.j. 23630/18/5200-11433-700681,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22.5.2018, č.j. 23630/18/5200-11433-700681, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám zástupce BDO Czech Republic s.r.o., sídlem Nádražní 23, Praha, ve výši 17 580 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.5.2018, č.j. 23630/18/5200-11433-700681, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro

Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17.8.2017, č.j. 3758100/17/3005-52521-711416, kterým byl žalobci podle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), sdělen předpis úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 ve výši 849 029 Kč, tak, že úrok z prodlení se snižuje na 769 039 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že dne 1.4.2017 došlo k prekluzi práva pro vymožení úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010. O existenci úroku z prodlení byl žalobce informován až dne 18.8.2017, kdy mu byl doručen platební výměr. Podle žalobce po dobu prekluzivní lhůty správce daně nijak aktivně nekonal. Podle žalobce ať už se bude prekluzivní lhůta posuzovat podle daňového řádu či podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), výsledné právní hodnocení bude totožné.
3. Žalobce s odkazem na příslušná ustanovení daňového řádu a na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu poukazuje na to, že pokud správce daně neinformuje daňový subjekt o existujícím úroku z prodlení do konce lhůty pro jeho vymáhání, ztrácí právo úrok z prodlení vybrat. Žalovaným akcentované pravidlo obsažené v § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu podle žalobce nedopadá na lhůtu pro placení úroku z prodlení. Úrok z prodlení podle žalobce nemá zákonem stanovený náhradní den splatnosti a je zcela odlišným typem nedoplatku, který je koncipován jako každodenně ex lege vznikající nedoplatek. Podle žalobce nelze hovořit o tom, že by lhůta pro placení úroku podle § 160 odst. 1 věty třetí daňového řádu platila i pro tento typ úroku. Opačný výklad by zakládal dichotomii mezi obecně vnímaným rozdílem mezi „původním“ dnem splatnosti a „náhradním“ dnem splatnosti. Splatnost úroku z prodlení se odvíjí od tzv. originálního dne splatnosti předmětné daně, tj. od okamžiku posledního dne lhůty pro podání daňového tvrzení. Žalovaný tak podle žalobce nezohlednil samotnou povahu tohoto institutu.
4. Žalobce dále namítá, že i samotná výše úroku z prodlení je chybně předepsaná. Správce daně a žalovaný nezohlednili zákonnou limitaci doby, po kterou je možné nedoplatek daně úročit. V této souvislosti žalobce odkazuje na § 63 odst. 2 ZSPD a § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31.12.2014; podle citovaných ustanovení je vzniklý nedoplatek na dani úročen maximálně po dobu 5 let. Úrok z prodlení úhrady daňových povinností byl žalobci předepsán za období do 10.8.2017, doba úročení tedy výrazně přesáhla lhůtu pěti let.
5. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud žalobou napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný setrval na svých závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a zdůraznil, že daňová kontrola na daň z příjmů byla zahájena dne 8.7.2013, přičemž dne 22.12.2015 správce daně platebním výměrem č.j. 4243865/15/3005-52521-711416 doměřil žalobci daň z příjmů. Podle žalovaného lhůta pro placení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 a souvisejícího příslušenství (tj. i úroku z prodlení)

započala opět běžet náhradním termínem splatnosti daně dne 9.5.2017 v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu. Platební výměr na úrok z prodlení tak byl vydán v rámci běhu lhůty pro placení daně, která uplyne dne 9.5.2023 (§ 160 odst. 1 daňového řádu).

7. Pokud jde o limitaci doby úročení ve smyslu § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31.1.2014, ta se podle žalovaného neuplatní s ohledem na novelu daňového řádu provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“), který nabyl účinnosti dne 1.1.2015, přičemž úrok z prodlení s úhradou daně byl žalobci předepsán za období od 8.4.2011 do 14.7.2017. Platební výměr na úrok z prodlení byl vydán dne 17.8.2017, tj. již za účinnosti daňového řádu novelizovaného zákonem č. 267/2014 Sb.
8. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. I žalovaný na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před zdejším soudem, a to i při jednání, které ve věci proběhlo.

III. Posouzení věci

9. 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 (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
10. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
11. Podstatou sporu je předně právní otázka, zda došlo k zániku oprávnění správce daně vymáhat úrok z prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 a zda správce daně a žalovaný pochybili, pokud aplikovali v nyní posuzované věci daňový řád a nikoli ZSDP. V projednávaném případě přitom není mezi účastníky řízení sporu ohledně skutkových otázek; žalobce nezpochybňuje průběh předchozího daňového řízení ve věci jeho daňové povinnosti, ani výši jednotlivých plateb, které na úhradu daně činil.
12. Zdejší soud má ve shodě se žalovaným za to, že na posuzovanou věc správce daně správně aplikoval daňový řád, který nabyl účinnosti dne 1.1.2011, neboť tak plyne z přechodných ustanovení daňového řádu. Mezi účastníky řízení přitom není sporu, že předpis úroku z prodlení se týká doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010.
13. Podle § 264 odst. 5 daňového řádu se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona,

které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

14. Nejvyšší správní soud se uvedenou spornou právní otázkou v obdobných věcech ve své judikatuře již zabýval a dospěl k závěru, že lhůta pro vyměření daně z příjmů pro zdaňovací období roku 2010 počala běžet 31.12.2010, tedy ještě za účinnosti ZSDP, a zároveň neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Na tuto situaci proto podle Nejvyššího správního soudu dopadá výše citované pravidlo obsažené v § 264 odst. 4 daňového řádu. Od 1.1.2011 se tedy započatá lhůta pro vyměření (a tudíž i placení) daně posuzuje jako lhůta podle daňového řádu, a to včetně skutečností způsobujících její přerušení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3.11.2016, č.j. 9 Afs 267/2015-41, či ze dne 31.6.2018, č.j. 9 Afs 121/2017-37).
15. Přitom platí, že promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1.1.2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v návaznosti na § 160 daňového řádu. Již tedy neplatí, že k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek podle § 70 ZSDP přihlédne soud jen k žalobní námitce, nýbrž dodržení této lhůty zkoumá i z úřední povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2012, č.j. 1 Afs 14/2012-24, č. 2627/2012 Sb. NSS).
16. Ve shodě se závěry výše citované judikatury je tedy zřejmé, že správce daně a žalovaný nepochybili, pokud vyrozuměli žalobce o předpisu úroku z prodlení dle příslušných ustanovení daňového řádu; proto není namístě dovolávat se v posuzované věci aplikace ZSDP. Žalobce nadto sám nečiní sporným, že ať by se aplikovala pravidla dle ZSDP či daňového řádu, výsledné právní hodnocení by bylo totožné, byť mylně argumentuje tak, že správce daně do 1.4.2017 (do šesti let od 1.4.2011) nijak aktivně za účelem vymožení úroku z prodlení nekonal, a tudíž že došlo k prekluzi práva správce daně vymáhat zaplacení úroku z prodlení.
17. Zdejší soud této žalobní námitce nemůže přisvědčit. K žalobcově argumentaci je třeba předeslat, že pojem daň ve smyslu daňového řádu zahrnuje mimo jiné i její příslušenství, kterým se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně přitom sledují osud daně (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu).
18. Podle § 143 odst. 5 daňového řádu je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.
19. Podle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.
20. Podle § 160 odst. 2 daňového řádu byl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn.
21. Podle § 160 odst. 3 písm. a) daňového řádu je úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně pravomocné stanovení daně.

22. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.
23. S ohledem na povahu úroku z prodlení coby příslušenství daně platí, že úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu úroku z prodlení, přičemž správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoli, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu, a to v rámci lhůty pro vymožení (zaplacení daně). Tento závěr, který vyslovil ve vztahu k pravidlům obsaženým v ZSDP rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27.10.2015, č.j. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS, lze plně vztáhnout i na pravidla týkající se běhu lhůty pro vymožení daně a jejího příslušenství dle daňového řádu, která stojí na týchž principech.
24. Pokud jde o lhůtu pro vymožení (zaplacení) daně, ta je na rozdíl od obecné tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně šestiletá. Mezi účastníky řízení přitom není sporu o tom, že předně nedošlo k prekluzi práva správce daně daň vyměřit. Lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2010 by uplynula s ohledem na § 264 odst. 4 daňového řádu dne 31.12.2013, pokud by nedošlo k jejímu přerušení či stavení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.11.2016, č.j. 9 Afs 267/2015-41); vztaženo k nyní posuzované věci, dne 8.7.2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, tudíž v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu započala lhůta pro stanovení daně běžet znovu. Dne 22.12.2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr č.j. 4243865/15/3005-52521-711416, který žalobce napadl odvoláním, o němž žalovaný rozhodl dne 20.4.2017 tak, že změnil doměřenou daň z částky 955 320 Kč na 957 030 Kč; uvedené rozhodnutí o odvolání č.j. 18014/17/5200-11434-707700 nabylo právní moci dne 21.4.2017, což je pro nyní posuzovanou věc tou zásadní skutečností. S touto skutečností daňový řád spojuje opět nový počátek běhu šestileté lhůty pro placení daně (§ 143 odst. 5 ve spojení s § 160 odst. 1 daňového řádu). V souladu s pravidly plynoucími z daňového řádu došlo ke stanovení náhradní lhůty splatnosti daně v délce 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí žalovaného č.j. 18014/17/5200-11434-707700 žalobci, která uplynula dne 9.5.2017; od tohoto data tedy započala žalobci běžet šestiletá lhůta pro zaplacení daně a tudíž i pro zaplacení úroku nabíhajícího pátým pracovním dnem od data původní splatnosti daně (§ 252 odst. 2 daňového řádu).
25. Byl-li tedy dne 17.8.2017 vyrozuměn žalobce o předpisu úroku z prodlení, nedošlo k tomu v době od uplynutí šesti let od 9.5.2017.
26. Námitka, že zaniklo právo správce daně vybrat a vymoci úrok z prodlení tudíž není důvodná.
27. Pokud jde o námitku, že správce daně pochybil, pokud neaplikoval pravidla limitující maximální dobu úročení prodlení s úhradou daně, která plynula ze ZSDP i dle daňového řádu ve znění do 31.12.2014, pěti lety, tak tu musí dát zdejší soud žalobci zapravdu.
28. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31.12.2014 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle

za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. (Shodné pravidlo plynulo i z § 63 odst. 2 ZSDP).

29. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění od 1.1.2015 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
30. V této souvislosti přechodná ustanovení týkající se uvedené novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 267/2014 Sb., která vypustila limitaci doby úročení, v čl. VII stanoví, že řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (bod 1). Došlo-li k nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při ukládání pokuty podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (bod 2). Žádat o prominutí penále lze pouze v případě penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (bod 3). Žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky lze pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (bod 4). Od předepsání úroku z posečkané částky vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona lze upustit podle dosavadních právních předpisů (bod 5). Byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (bod 6).
31. Důvodová zpráva k předmětné novelizaci § 252 odst. 2 daňového řádu uvádí, že „z důvodu sjednocení právní úpravy úroků v rámci daňového řádu, resp. z důvodu zajištění jednotného přístupu ke všem subjektům, na které dopadá povinnost jednotlivé druhy úroků hradit, se navrhuje vypustit časové omezení 5 let pro výpočet úroku z prodlení. Dosavadní úprava zakládá v tomto ohledu nedůvodný rozdíl s úpravou pro výpočet jiných úroků. Primárně jde o nesoulad s délkou úročení v případě posečkání. V případě úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 daňového řádu po uplynutí 5 let nedochází k ukončení úročení, čímž se osoba, které je posečkána úhrada daně, dostává paradoxně do horší pozice, než dlužník, kterému posečkání nesvědčí. Tato distorze byla v minulosti kritizována i veřejným ochráncem práv. Sekundárně lze vyznívat nesoulad i s dalšími úroky obsaženými v daňovém řádu. Jde o úroky, které je povinen hradit daňovému subjektu správce daně (úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu). Zde opět neexistuje pětiletý časový limit, který by úročení ukončil.“ (Sněmovní tisk č. 252/0, 7. volební období Poslanecké sněmovny, elektronicky dostupné na <https://www.psp.cz/>).
32. Přechodná ustanovení zákona ani důvodová zpráva tak na spornou právní otázku odpověď nedávají a nadto je třeba s ohledem na základní právní zásadu zákazu retroaktivity hmotněprávních norem nezbytné vyjasnit povahu výše citovaného pravidla, které stanovilo, že úrok z prodlení s úhradou daňového nedoplatku se uplatní nejdéle za pět let prodlení. To je pro posouzení sporné otázky týkající se volby znění § 252 odst. 2 daňového

řádu (ve znění do 31.12.2014 či od 1.1.2015) v nyní posuzované věci klíčové (obdobně kupř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, č.j. 5 Afs 28/2003-69, č. 438/2005 Sb. NSS).

33. V případě limitace délky úročení prodlení s úhradou daňového nedoplatku obdobím pěti let se podle zdejšího soudu nejedná o ustanovení procesní, nýbrž o ustanovení zasahující do hmotněprávní sféry daňového dlužníka tím, že stanovuje podmínky spojené se vznikem jeho daňového nedoplatku, tudíž i jeho úročení. K povaze úroku z prodlení je ovšem třeba rovněž zdůraznit, že nemá charakter sankce, jako kupř. pokuta za opožděné daňové tvrzení ve smyslu § 250 daňového řádu; úroky z prodlení „...vedle funkce motivační k včasné úhradě daně, plní též funkci kompenzační, tj. představují přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení stěžovatele nemohl s částkou splatné daně po určitou dobu nakládat, zatímco stěžovatel se (v důsledku toho, že částku splatné daně zdržoval) do určité míry obohatil ... úrok z prodlení vzniká daňovému subjektu ex lege a platební výměr na něj má pouze deklaratorní povahu...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.3.2019, č.j. 4 Afs 342/2018-35). „Ačkoli z hlediska systematiky českého právního řádu patří pokuta za opožděné tvrzení daně do odvětví daňového a nikoli trestního práva, není tato skutečnost sama o sobě rozhodná pro další posouzení. Pokuta vzniká přímo ze zákona bez možnosti jakéhokoli správního uvážení správce daně... Její výše je odvozena od výše daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, která je předmětem opožděného či nepodaného daňového tvrzení, nikterak tedy nereflexuje, na rozdíl od úroku z prodlení, aktuální „cenu peněz“. Má zčásti charakter časové sankce, tj. její výše narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení, v určitých případech má však stanovenou minimální a maximální hranici, tj. není pak závislá na čase a jde o jednorázový trest.... Účelem pokuty přitom není kompenzace škody, která veřejným rozpočtům v důsledku pozdního přiznání a zaplacení daně vznikla, ale postih za jednání v rozporu se zákonem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2019, č.j. 9 Afs 197/2018-53). Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy v případě úroku z prodlení s úhradou daně akcentuje jeho kompenzační charakter ve vztahu k újmě, jež vzniká veřejným rozpočtům.
34. Podstatné z hlediska posouzení hmotněprávního charakteru citovaného pravidla dále je, že úrok z prodlení vzniká ze zákona a platebním výměrem je daňovému subjektu pouze deklarována jeho aktuální výše; úrok je ze zákona tedy jednoznačně vázán na splatnou daň, která nebyla uhrazena v původní době splatnosti; podle zdejšího soudu je tedy právo rozhodné v době původní splatnosti daně také právem rozhodným pro výpočet úroku z prodlení. „Platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (specifickou povahu zde má sjednání daně a svým způsobem i stanovení daně podle pomůcek, u nichž nelze o čistě deklaratorní povaze rozhodnutí hovořit). Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul.“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2011, č.j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS). Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23.11.2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, vyplývá, že „Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která

je dána úrokovou mírou, je totiž rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost... okamžik prodlení je spojen se splatností cla či daně...“. (shodně též ratio decidendi rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, či ze dne 19.6.20119, č.j. 7 Afs 373/2018-39).

35. Výše uvedené argumenty zdejšího soudu představují též důvody, pro které se zdejší soud nemůže ztotožnit se závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26.9.2019, č.j. 65 Af 49/2018-34, na který žalovaný odkázal na podporu svého právního názoru u jednání, který uvedl: „*Pokud se týče námitky nesprávné aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu s ohledem na novelu tohoto ustanovení provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., je třeba podle krajského soudu přisvědčit žalovanému, že s ohledem na absentující přechodná ustanovení není možné na uplatnění úroku z prodlení vůči žalobci, který počal běžet až v období roku 2011 (od „původní“ splatnosti daně ve smyslu § 135 odst. 3 daňového řádu), aplikovat právní úpravu účinnou do 31. 12. 2014 stanovující původně omezení 5 let, neboť toto omezení by bylo možné užít ve vztahu k žalobci poprvé až v roce 2016, tedy v době, kdy již právní úprava žádné omezení uplatnění úroku z prodlení neobsahovala. Nejedná se v daném případě o porušení zákazu retroaktivity, neboť v případě žalobce se do té doby platná právní úprava z uvedených důvodů nemohla uplatnit“.* Vznikla-li podle hmotného práva daňového povinnost platit úrok v důsledku prodlení daňového dlužníka, tak vztaženo k nyní posuzované věci, byla doba úročení limitována pravidlem účinným v době původního data splatnosti daně, která nastala před účinností zákona č. 267/2014 Sb. Žalovaný a správce daně tudíž nepostupovali správně, pokud na věc aplikovali § 242 odst. 2 daňového řádu ve znění od 1.1.2015.
36. Pokud žalovaný poukázal na to, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22.12.2015, č.j. 18014/17/5200-11434-707700, bylo zdejším soudem zrušeno, a o odvolání bylo rozhodnuto dne 29.5.2020 znovu tak, že dodatečný platební výměr ze dne 22.12.2015, č.j. 18014/17/5200-11434-707700, byl změněn, tuto skutečnost nechť případně zohlední žalovaný v dalším řízení.
37. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

IV. Náklady řízení

38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
39. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále náklady právního zastoupení právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, a účasti u jednání soudu, a jednom úkonu po 1 550 Kč, jenž spočívá v účasti u jednání, při kterém došlo pouze k vyhlášení rozhodnutí, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, a částkou ve výši 2 531 Kč odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle

ZDPH, celkem tedy 17 580 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 11 odst. 2 písm. f) a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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). Připadne-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 17. září 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu