



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **CA Tech s. r. o.**, IČO: 26105837
sídlem Štítného 253, 394 70 Kamenice nad Lipou
zastoupený advokátem Mgr. Janem Cimbůrkem,
sídlem Bořetín 73, 394 70 Kamenice nad Lipou

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44662/17/5100-41453-712099,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44662/17/5100-41453-712099, **se ruší** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Jana Cimbůrka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce podanou žalobou brojí proti v záhlaví citovanému rozhodnutí, jímž žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, v rozhodném znění (dále jen

„daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“ nebo také „správní orgán prvního stupně“) ze dne 10. 5. 2017, č. j. 1012743/17/2910-50522-711255, kterým správce daně částečně vyhověl žádosti žalobce o zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, a to tak, že žalobci náleží úrok ve výši 24 671,70 Kč vypočtený z částky 52 752 Kč, která vyjadřuje výši nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ze závislé činnosti, a to z důvodu zrušení rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103734/13/2910-24801-303959, a změny rozhodnutí správce daně z téhož dne, č. j. 103901/13/2910-24801-303959.

2. Ze správního spisu vyplývá, že uvedenými rozhodnutími správce daně ze dne 24. 1. 2013 žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2009 ve výši 199 545 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 39 909 Kč, a dále doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2010 ve výši 255 885 Kč a penále ve výši 51 177 Kč, přičemž správce daně převedl přeplatek na nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty žalobce na splacení jeho nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Žalovaný dne 3. 9. 2013 rozhodnutími č. j. 21149/13/5000-14101-709494 a č. j. 21150/13/5000-14101-709494 následně zamítl odvolání žalobce proti těmto rozhodnutím a potvrdil jejich správnost. Splatnost doměřené daně nastala v souladu s uvedenými rozhodnutími 15 dnů po právní moci těchto rozhodnutí, tedy dne 18. 9. 2013. Dne 22. 1. 2014 byl proti žalobci vydán exekuční příkaz, č. j. 194730/14/2910-25200-305768, kterým správce daně nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobce.
3. Proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2013 podal žalobce ke krajskému soudu žalobu. Krajský soud nejdříve této žalobě usnesením ze dne 4. 2. 2014, č. j. 29 Af 76/2013-66, přiznal odkladný účinek ve smyslu § 73 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Na základě této skutečnosti správce daně vydal dne 10. 2. 2014 rozhodnutí o zastavení exekuce, č. j. 325505/14/2910-25200-305768. Krajský soud v Brně následně vydal dne 10. 5. 2016 rozsudek č. j. 29 Af 76/2013-87 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), kterým zrušil napadená rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 21. 6. 2016. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku byla následně Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 27. 10. 2016, č. j. 2 Afs 177/2016-14.
4. V novém řízení vydal žalovaný dne 25. 1. 2017 jednak rozhodnutí č. j. 3624/17/5200-10421-709494, kterým změnil rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103901/13/2910-24801-303959, tak, že se daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti doměřuje ve výši 330 Kč a žalobci stanovuje se penále ve výši 66 Kč, jednak rozhodnutí č. j. 3622/17/5200-10421-709494, kterým žalovaný zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, č. j. 103734/13/2910-24801-303959, a odvolací řízení zastavil. Jak již bylo výše uvedeno, dne 10. 5. 2017 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterou stanovil na částku 24 671,70 Kč. V mezidobí nicméně žalobce provedl od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 celkem 16 plateb na účet, vedený u správce daně, identifikovaných jako zálohy na daň, v celkové výši 460 885 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
6. Žalobce v první řadě nesouhlasí s názorem žalovaného, že podmínka, kterou žalovaný podmiňuje oprávněnost přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, spočívající ve skutečnosti, že daň musí být daňovým subjektem placena správci daně na základě či v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena povinnost daňového subjektu tuto daň zaplatit či nezákonně vedeného exekučního řízení, nebyla naplněna. Pokud totiž žalovaný tvrdí, že byl jeho žalobě proti zrušeným rozhodnutím přiznán odkladný účinek, na základě čehož bylo i zastaveno proti žalobci vedené exekuční řízení, a že proto byly platby provedené žalobcem na účet správce daně v podstatě dobrovolné, aniž by respektovaly odkladný účinek žaloby proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních žalobce, s tímto tvrzením se žalobce neztotožňuje, neboť pro naplnění výše uvedené podmínky není podstatné, zda byla vedena exekuce nebo zda bylo rozhodnutí dočasně nevykonatelné, jelikož druhá podmínka takto nezní ani se takto nedá vykládat.
7. Žalobce poukazuje na skutečnost, že rozhodnutími správce daně ze dne 24. 1. 2013 mu byla doměřena na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti celková částka ve výši 546 516 Kč a následně byla proti němu zahájena daňová exekuce, přičemž již předtím byl převeden přeplatek žalobce na nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty na nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a zaměstnanci správce daně mu bylo opakovaně vyhrožováno opětovným zahájením daňové exekuce po vydání pro žalobce negativního rozhodnutí správního soudu a jinými kroky ještě před vydáním tohoto rozhodnutí. Doměřená částka přitom byla pro žalobce likvidační, a protože by tudíž tuto částku nebyl schopen zaplatit najednou, začal ji splácet postupně, a to z důvodu nejistoty ohledně způsobu, jakým krajský soud rozhodne o jím podané žalobě proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních. Žalobce splácel správci daně po částech doměřený nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti výhradně na základě v té době platných rozhodnutí správce daně, byť jejich vykonatelnost byla posléze dočasně odložena a následně byla krajským soudem zrušena pro nezákonnost. Žalobce má proto za to, že podmínka, že daň musela být žalobcem placena správci daně na základě či v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena povinnost správce daně tuto daň zaplatit či nezákonně vedeného exekučního řízení, byla splněna. Této argumentaci dle žalobce svědčí i skutečnost, že správce daně uznal, že částka převedená na nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, byla neoprávněně zadržována, aniž by tato částka byla nějakým způsobem vymáhána. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně mělo být vydáno z úřední povinnosti, nikoliv až na žádost žalobce.
8. Nadto žalobce tvrdí, že po právní moci citovaného rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 76/2013-87 nebylo možno nedoplatek žalobce na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti dále vymáhat, protože se po tomto dni stal souhrn plateb žalobce, které žalobce učinil v průběhu 2014 až 2016 jako splátky na výše uvedený nedoplatek, vratitelným přeplatkem na dani ve smyslu § 154 odst. 1 a § 155 daňového řádu. Správci daně přitom vznikla dle § 254 odst. 4 daňového řádu povinnost tento přeplatek žalobci bez dalšího vrátit ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení předmětného rozsudku dle § 254 odst. 3 daňového

řádu. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že žalobci byl přeplatek vrácen dne 23. 1. 2017, ačkoliv ke zrušení, resp. změně nezákonných rozhodnutí žalovaným došlo až na základě rozhodnutí ze dne 25. 1. 2017, a správce daně proto tato rozhodnutí k vrácení přeplatku zjevně nepotřeboval. Žalobci proto ode dne právní moci výše citovaného rozsudku krajského soudu do dne vrácení vratitelného přeplatku ze strany správce daně náleží úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce proto tvrdí, že mu náleží jak úrok z neoprávněného jednání správce daně, tak úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že o splnění první podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, tedy o existenci nezákonného rozhodnutí správce daně, není mezi ním a žalobcem sporu. Žalobce má podle žalovaného rovněž pravdu v tom, že druhá podmínka se tak, jak ji nastínil, vykládat nedá, neboť jak vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 7 Afs 299/2015-61, k naplnění této podmínky postačuje tlak, který je v řízení o placení daně vyvinut na daňový subjekt. V daném případě ovšem druhá podmínka naplněna nebyla. Tlak úředních osob správce daně na žalobce nemohl žalovaný nijak přezkoumávat, neboť tato námitka nijak nevyplývá ze spisu, a žalobce ji namítá až v podané žalobě. Žalovaný k placení nedoplatku na dani tvrdí, že motivy žalobce byly čistě ekonomické a dobrovolné, neboť daňová exekuce proti němu byla zastavena a správce daně daňovou povinnost jakkoliv nevymáhal. K úhradě povinnosti tak došlo dobrovolně. Nadto žalovaný uvádí, že námitku stran paralyzování své činnosti žalobce uplatnil již v odvolacím řízení, avšak nijak ji nedoložil. Podle žalovaného proto nemohlo dojít k naplnění druhé podmínky pro přiznání úroku z prodlení u částek, které žalobce hradil správci daně jako splátky na daňový nedoplatek, neboť k jejich úhradě docházelo dobrovolně, čistě z ekonomických důvodů. Přistoupením na argumentaci žalobce by dle žalovaného odkladný účinek žaloby ztrácel smysl. K námitce žalobce stran úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku žalovaný uvádí, že tento nárok nebyl předmětem odvolacího řízení, a proto se k těmto námitkám nemůže vyjádřit. Řízení o úroku z neoprávněného jednání správce daně a řízení o úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku jsou totiž dle žalovaného dvě nezávislá řízení. Žalovaný dále nijak nevyvrací možnost žalobce požadovat náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem, avšak vzhledem k tomu, že tento nárok také nebyl předmětem řízení před žalovaným, nemůže se k této námitce žalobce vyjádřit.
10. V replice k tomuto vyjádření žalobce opětovně zdůrazňuje, že mu bylo úředními osobami správce daně vyhrožováno, přičemž tato tvrzení vyplývají z některých jeho podání, učiněných vůči správci daně i vůči žalovanému, jak vyplývá ze správního spisu k nyní projednávané věci. Dále žalobce uvádí, že mimo jiné hrozba z úroků z prodlení se zaplacením nedoplatku na dani správci daně byla jedním z motivátorů částečných úhrad nedoplatku na dani. Námitku paralyzování své činnosti výkonem nezákonných rozhodnutí žalobce taktéž dokládal svým sdělením správnímu soudu ze dne 13. 12. 2013. Žalobce v žádném případě neprováděl platby správci daně dobrovolně, nýbrž pod tlakem existujících platebních výměrů, které mohly kdykoliv nabýt opět vykonatelnosti, proto byla naplněna i druhá podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. K úroku z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku žalobce uvádí, že o tomto příslušenství nebylo správce daně nijak rozhodnuto.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se způsobem, jakým žalovaný i správce daně posoudili otázku, zda v daném případě žalobce byly splněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. v jaké výši byl tento úrok přiznán.
13. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *„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.“* Podle odst. 2 pak platí, že *„v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“* Z § 254 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu pak vyplývá, že *„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. 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. Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.“*
14. Jak deklaroval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 299/2015-61, rozdíl mezi uvedenými § 254 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že *„podle prvního odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné jednání správce daně při stanovení daně (rovina nalézací), zatímco podle druhého odstavce je daňovému subjektu poskytována kompenzace za nezákonné vymáhání (rovina platební).“* Tyto závěry ostatně vycházejí jak z obsahu Důvodové zprávy k daňovému řádu, tak i z odborné literatury (srov. např. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, § 254), podle níž *„[o]dstavec 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu daně přede dnem splatnosti této daně; zde se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po dni splatnosti daně. Výše úroku z nesprávně stanovené daně je stejná jako výše úroku z prodlení. Pro posouzení*

vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava [zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem]. Podle odstavce 2 náleží tomu, vůči němuž byla vedena neoprávněná exekuce, nárok na úrok ve dvojnásobné výši, než je tomu v případech podle odstavce 1. Možnost této sankce, která stíhá správce daně, který exekuci sám prováděl nebo ji nechal provést jiným orgánem (soud, soudní exekutor), by měla zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který vymáhání představuje. Tato sankce se neuplatní v případě, že je exekuce provedena neoprávněně z důvodu, že bylo vyhověno žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení (§ 48) či žádosti o navrácení v předešlý stav (§ 37). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu. Správce daně by však před tím, než provede exekuci, měl zohlednit existenci případných žádostí tohoto druhu. Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mj. v tom, že v prvním případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce).“

15. Prizmatem výše formulovaných judikатурních závěrů krajský soud přistoupil k hodnocení nastíněné stěžejní otázky, tedy zda s ohledem na skutkové okolnosti nyní projednávané věci lze považovat způsob, jakým správce daně a žalovaný posoudili otázku naplnění podmínek pro přiznání úroku žalobci z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. V daném případě není mezi účastníky ani tak spornou otázka, zda byla naplněna první z uvedených podmínek, tzn. existence nezákonných rozhodnutí správce daně vydaných v nalézacím řízení, neboť, jak již bylo rekapitulováno výše, rozhodnutí správce daně ze dne 24. 1. 2013, kterými byla žalobci doměřena na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti celková částka ve výši 546 516 Kč, byla posléze v důsledku vydání rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 76/2013-87 zrušena pro nezákonnost, nýbrž otázka, v jaké výši měl být úrok žalobci přiznán, tzn. z jaké částky měl být počítán. Sporným tak zůstává především posouzení žalobcem provedených plateb (celkem 16) v období od 4. 3. 2014 do 22. 11. 2016 na účet, vedený u správce daně, a identifikovaných jako zálohy na daň, v celkové výši 460 885 Kč. Zatímco žalovaný tyto platby žalobce hodnotí jako zcela dobrovolné, motivovány ekonomickou úvahou žalobce, neboť daňová exekuce proti žalobci byla zastavena a správce daně daňovou povinnost nijak nevymáhal, žalobce naopak poukazuje na to, že tak činil výhradně na základě v té době platných rozhodnutí správce daně, byť jejich vykonatelnost byla posléze dočasně odložena a následně byla krajským soudem zrušena pro nezákonnost, a z obavy z exekučního řízení. Krajský soud se s tímto názorem žalobce ztotožňuje a naopak nepovažuje za správný právní názor žalovaného.
16. Krajský soud předně uvádí, že z výše rekapitulovaný závěrů jednoznačně vyplývá, že u nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu se jedná o úrok z nezákonného jednání správce daně ve vyměřovací fázi daňového řízení, a proto z hlediska nároku na jeho přiznání není vůbec podstatné, zda došlo či nedošlo k vymáhání povinnosti, stanovené takovým nezákonným jednáním. Proto žalovaným zdůrazňovaná skutečnost, že daňová exekuce proti žalobci byla zastavena a správce daně daňovou povinnost nijak nevymáhal, nemá pro posouzení nároku žalobce relevanci. Pro přiznání nároku je totiž podstatná ta skutečnost, že v době, kdy žalobce postupně plnil na účet, vedený u správce daně, zde stále existovala pravomocná, vykonatelná rozhodnutí správce daně, která žalobci povinnost uhradit doměřenou daň a penále stanovovala. Za takové situace není podstatná ani skutečnost, že žalobě proti rozhodnutím žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti nezákonným rozhodnutím, byl přiznán

odkladný účinek. Ten totiž dle § 73 odst. 3 s. ř. s. pouze pozastavuje účinky napadeného rozhodnutí, tedy rozhodnutí zůstává pravomocné, avšak povinnosti z něj vyplývající nelze vynucovat, a proto také správce daně přistoupil k zastavení exekuce. Tvzení správce daně v prvostupňovém rozhodnutí, že v důsledku přiznání odkladného účinku žalobě dne 4. 2. 2014 krajský soud „pozastavil účinky napadených rozhodnutí, tj. že právní poměry jsou po přiznání odkladného účinku upraveny tak, jako by napadené rozhodnutí vůbec nebylo vydáno“ nemá oporu v zákoně ani v judikatuře, neboť takto odkladný účinek dle § 73 odst. 3 s. ř. s., přiznaný žalobě správními soudy, nepůsobí. Z toho důvodu nelze jednoznačně dospět k závěru, že žalobce plnil vůči správci daně zcela dobrovolně, čistě na základě ekonomických motivů, neboť v době, kdy došlo k zmiňovaným platbám, žalobce stále čelil povinnosti zaplatit nedoplatek na dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a penále, stanovené pravomocnými rozhodnutími správce daně, přičemž nijak nemohl předvídat či dokonce důvodně očekávat budoucí úspěch své žaloby spočívající ve zrušení napadených rozhodnutí žalovaného o jím podaných odvoláních ze strany krajského soudu, jak se posléze skutečně jeho rozsudkem č. j. 29 Af 76/2013-87 stalo. Za takovou indicii rozhodně nelze považovat ani žalobě přiznaný odkladný účinek ve smyslu § 73 s. ř. s., neboť jeho přiznáním soud nikterak nepředjímá závěr ve věci samé, pouze toliko shledává splnění mimořádných podmínek pro jeho přiznání.

17. Dle krajského soudu tak veškeré platby, které žalobce učinil od 18. 9. 2013, tedy ode dne splatnosti správcem daně doměřené daně, do rozhodnutí žalovaného o zrušení, resp. změně nezákonných rozhodnutí ze dne 25. 1. 2017, splňovaly podmínku, že byly vydány na základě nezákonného rozhodnutí nebo v jeho důsledku, neboť v této době žalobce stále čelil pravomocně stanovené povinnosti uhradit doměřenou daň, a to bez ohledu na to, zda tato povinnost v této době byla či mohla být na žalobci vynucována. Pokud by totiž krajský soud v citovaném rozsudku dospěl k jinému závěru a tedy podanou žalobu by jako nedůvodnou zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s., žalobce by bezesporu čelil důsledkům spojeným s dosud nesplněnou povinností v podobě zahájení daňové exekuce sloužící k jejímu vymození. Ostatně v analogické pozici se žalobce nacházel již v období od 18. 9. 2013 do 3. 10. 2013, tedy ve lhůtě 15 dnů ode dne, v němž předmětná rozhodnutí správce daně nabyla právní moci, což je lhůta, která byla žalobci stanovena pro uhrazení doměřené daně a penále. V tomto období totiž žalobce již měl stanovenou povinnost doměřenou daň a penále uhradit, avšak správce daně tuto povinnost ještě nemohl vymáhat, neboť daná rozhodnutí doposud nebyla vykonatelná. K tomu lze dodat, že případné nároky na úrok z neoprávněného jednání správce daně, spojené s vykonatelností nezákonných rozhodnutí správce daně lze odvozovat až z § 254 odst. 2 daňového řádu, neboť ten, na rozdíl od odst. 1 tohoto ustanovení, řeší právě případy, kdy byly povinnosti z nezákonných rozhodnutí z důvodu jejich vykonatelnosti vymáhány správcem daně v daňové exekuci. Pokud by tedy nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu byl spojen až s vymáháním povinnosti z nezákonných rozhodnutí správce daně, systematika § 254 daňového řádu by vůbec nedávala smysl, neboť by nemohl být naplněn odst. 1 tohoto ustanovení, aniž by byl zároveň naplněn také odst. 2.
18. K výše uvedenému pro úplnost krajský soud nadto doplňuje, že ze správního spisu také vyplývá, že žalobci by měl náležet také úrok z vymáhání povinnosti z nezákonného rozhodnutí dle § 254 odst. 2 daňového řádu. Proti žalobci totiž bylo ode dne 22. 1. 2014 do 10. 2. 2014 jednoznačně vedeno exekuční řízení. Dle krajského soudu je přitom nepodstatné, že na základě exekučního řízení nebylo na žalobci ničeho vymoženo, protože

správce daně daňovou exekuci z důvodu pozastavení vykonatelnosti rozhodnutí správce daně odkladným účinkem žaloby zastavil. Citovaný § 254 odst. 2 daňového řádu totiž nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nijak nepodmiňuje vymožením alespoň nějaké částky na základě daňové exekuce. Pro vznik tohoto nároku naprosto postačí, pokud bylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení, o čemž, jak již krajský soud výše uvedl, není sporu. Jak koneckonců *soud tedy nesouhlasí* dovodil i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 299/2015-61, „*Nejvyšší správní s argumentací žalovaného a městského soudu, že jestliže byly v rámci exekučního řízení vydány ‚pouze‘ uvedené exekuční příkazy na přikázání pohledávky a částka nebyla vymožena (exekučními příkazy na prodej nemovitých věcí), nelze hovořit o neoprávněném vymáhání.*“

19. Závěrem krajský soud dává za pravdu žalovanému v tom, že nárok, vztahující se k prodlení správce daně s vrácením vratitelného přeplatku není předmětem řízení v nyní projednávané věci, neboť nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně a nárok na úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku jsou dva samostatné nároky, přičemž ani předmětem rozhodnutí správce daně, ani předmětem rozhodnutí žalovaného nárok na úrok z prodlení s vrácením vratitelného přeplatku nebyl. Krajský soud se proto v tomto rozsahu žalobou nemůže zabývat.
20. Protože krajský soud shledal skutková zjištění, vyplývající ze správního spisu, dostatečnými pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, nepřistoupil k provedení žalobcem navrhovaných důkazních prostředků v podobě výsledku Ing. B. B., Mgr. M. M. a J. M., neboť provádění těchto důkazních prostředků považuje za nadbytečné.

VI. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
22. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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.
23. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši 3 × 3 100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 × 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
24. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 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 24. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu