



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **IPC Phymaservices, s.r.o.**, IČO 259 79 540
sídlem Brněnská 315/4, 500 12 Hradec Králové
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šnajbergem
sídlem Václavské náměstí 807/64, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
sídlem Horova 17, 502 00 Hradec Králové

o žalobě proti nezákonnému zásahu,

takto:

- I. Soud určuje, že nepředepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, došlo k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného do práv žalobce. Neoprávněné jednání správce daně spočívalo v nesprávném předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností, o němž byl žalobce vyrozuměn platebními výměry vydanými žalovaným dne 15. 5. 2018, pod č. j. 1094416/18/2701-52521-609496, č. j. 1094417/18/2701-52521-609496, č. j. 1094418/18/2701-52521-609496 a č. j. 1094419/18/2701-52521-609496. Žalovaný změnil uvedené platební výměry (a předepsal úrok ve správné výši) rozhodnutími ze dne 30. 8. 2018, č. j. 1624509/18/2701-52521-609302, č. j. 1624259/18/2701-52521-609302, č. j. 1620216/18/2701-52521-609302 a č. j. 1620196/18/2701-52521-609302.

- II. Soud tímto přikazuje žalovanému, aby v porušování práv žalobce nepokračoval a aby nejpozději ve lhůtě 10 dnů od právní moci tohoto rozsudku předepsal úrok z uvedeného neoprávněného jednání správce daně ve prospěch žalobce, v souladu s § 254 daňového řádu.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 17 006,75 Kč, a to do 10 dnů od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal u krajského soudu žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Za nezákonný zásah označil nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně (žalovaného) podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobce konstatoval, že žalovaný jej celkem 4 platebními výměry ze dne 15. 5. 2018 vyrozuměl o předpisu úroků z prodlení z úhrady daňových povinností k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor, květen, červen a prosinec 2012 v celkové výši 549 495 Kč. Žalobce předepsané úroky zaplatil ve dnech 21. a 22. 5. 2018, následně proti uvedeným platebním výměrům podal odvolání. Žalovaný rozhodnutími ze dne 30. 8. 2018 částečně vyhověl tomuto odvolání a snížil vyměřené úroky na celkovou částku 326 886 Kč (tj. o 222 609 Kč). Důvodem částečného vyhovění odvolání bylo, že žalovaný při (původním) výpočtu úroku z prodlení nezohlednil přeplatky evidované na osobním daňovém účtu žalobce. Dne 10. 9. 2018 byl na bankovní účet žalobce poukázán vratitelný přeplatek, jehož součástí byl i rozdíl mezi úroky vyměřenými podle platebních výměrů a podle rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům.
3. Žalobci však dle jeho názoru vzniklo rovněž právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, který vyčíslil na 9 867,48 Kč. Neoprávněné jednání správce daně ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu spatřuje ve výše popsaném postupu žalovaného. Žalobce zároveň namítl, že uvedený úrok mu měl být předepsán na jeho osobní daňový účet nejpozději ke dni 14. 9. 2018, do dnešního dne se tak však nestalo, byť podal i podnět na ochranu před nečinností žalovaného k Odvolacímu finančnímu ředitelství.
4. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud konstatoval, že nepředepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu došlo k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného do práv žalobce. Dále navrhl, aby krajský soud přikázal žalovanému, aby v porušování práv žalobce nepokračoval a nejpozději ve lhůtě 3 dnů od právní moci rozsudku předepsal předmětný úrok ve prospěch žalobce.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a jeho předepsání na osobní daňový účet žalobce v daném případě chybí právní důvod. Aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu je totiž podmíněna zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně v nalézacím řízení.

Platební výměry, kterými bylo žalobci doměřeno DPH za příslušná zdaňovací období, však nebyly zrušeny, změněny, ani nebyly prohlášeny nicotnými. Žalovaný pouze autoremedurou změnil platební výměry na úrok z prodlení, které jsou rozhodnutími vydanými v řízení při placení daní podle § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu, nikoli rozhodnutími o stanovení daně v nalézacím řízení podle § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Nejednalo se tedy o rozhodnutí o stanovení daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

6. Podle žalovaného z podstaty institutu úroku z prodlení vyplývá, že platební výměr na úrok z prodlení má pouze deklaratorní charakter (jeho vydání nezakládá povinnost hradit úrok, tato povinnost je založena přímo zákonem). Předmětnými platebními výměry žalovaný toliko sdělil žalobci výši úroku z prodlení s úhradou DPH za příslušná zdaňovací období, daň však žalobci nestanovil. V odvolacím řízení žalovaný pouze napravit chybu ve výpočtu částky úroku. Ve vztahu k příslušenství daně (tj. i k úroku z prodlení) by bylo možno uvažovat o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu jen tehdy, pokud by změna výše již uhrazeného příslušenství daně byla přímým důsledkem zrušení či změny platebního výměru na daň. V posuzovaném případě však taková situace nenastala.
7. Žalobce reagoval na uvedené vyjádření replikou, v níž polemizuje s výkladem § 254 daňového řádu podaným žalovaným. Podle žalobce plyne jím zastávaný právní názor z jazykového, systematického i teleologického výkladu daňového řádu a výklad žalovaného nemůže obstát.
8. Hlavním účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně je dle žalobce ekonomická kompenzace peněžní ztráty, která byla daňovému subjektu způsobena v důsledku nezákonného či nesprávného rozhodnutí správce daně, jež bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za neplatné, a v důsledku něhož bylo daňovému subjektu dočasně znemožněno nakládat se svými finančními prostředky, se kterými naopak mohl po danou dobu disponovat stát. Také důvodová zpráva k daňovému řádu uvádí, že: „*Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše.*“ Žalobce zároveň považuje za zřejmé, že případná škoda na straně daňového subjektu může vzniknout jak na základě rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu, tak i na základě jiného rozhodnutí správce daně o stanovení daně, a to bez ohledu na to, zda má takové rozhodnutí povahu konstitutivní či deklaratorní, a zda je vydáno v řízení o stanovení daně ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu, či v řízení při placení daně ve smyslu § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu. „Restriktivní“ výklad žalovaného tak není správný, neboť by institut úroku z neoprávněného jednání správce daně mohl citovanému účelu sloužit jen ve velmi omezeném rozsahu.
9. Žalobce na podporu uvedeného závěru odkázal na rozsudek ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem pojmu *rozhodnutí o stanovení daně* právě v souvislosti s úrokem z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Ačkoli se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zabýval danou otázkou v kontextu peněžitého plnění v rámci dělené správy, je žalobce přesvědčen o tom, že jeho závěry lze vztáhnout i na nyní posuzovanou situaci. Nejvyšší správní soud pak výslovně konstatoval, že pokud by měl zákonodárce v úmyslu některé kategorie rozhodnutí z režimu § 254 daňového řádu vyloučit, mohl a měl tak učinit výslovně. Uvedený rozsudek byl vydán v době, kdy peněžité plnění v rámci dělené

správy nebylo výslovně vyloučeno z režimu § 254 odst. 1 daňového řádu tak, jak je tomu v současné době, neboť k jeho explicitnímu vynětí z působnosti citovaného ustanovení (vložení textu „*tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy*“) došlo až novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., která nabyla účinnosti 1. 7. 2017. Tato skutečnost tak potvrzuje platnost výše popsaného závěru Nejvyššího správního soudu, podle nějž platí, že pokud není některá kategorie rozhodnutí o stanovení daně výslovně vyloučena z působnosti § 254 daňového řádu, je třeba ji s přihlédnutím k účelu sledovanému citovaným ustanovením, do působnosti režimu § 254 daňového řádu, za splnění ostatních citovaným ustanovením stanovených podmínek, zahrnout.

10. Žalobce odkázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, podle nějž „*pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.*“ Smyslem úroku je totiž satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely.
11. Dále žalobce odkázal na rozsudek ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda má daňový subjekt v daňovém řízení nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky, kterou mu správce daně na žádost nejprve nezákonně nepřiznal, a které se poté daňový subjekt domohl až na základě zásahu odvolacího orgánu a s prodlením zhruba 9 měsíců. Jednalo se tak o opačnou situaci, kdy správce daně daňovému subjektu určitou finanční částku (daňový přeplatek) neuhradil, ačkoli tato podle zákona uhrazena být měla. I tato situace v konečném důsledku vedla k tomu, že daňovému subjektu bylo v důsledku pochybení správce daně odepřeno právo s touto finanční částkou nakládat a naopak správce daně mohl těžit z toho, že měl tuto částku neoprávněně k dispozici. Nejvyšší správní soud v daném rozhodnutí shrnul, že smyslem § 254 daňového řádu je paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně, a že i daňový přeplatek je „daní“ ve smyslu legální definice daňového řádu. Nejvyšší správní soud vedle toho odmítl argumentaci stěžovatele, že ze zadržované částky úrok nepřisluší jen proto, že zpravidla se tato částka nepřiznává formálním rozhodnutím, ale prostým „úkonem“ správce daně. Takovou ryze formalistickou argumentaci označil za zcela absurdní.
12. Čistě „formalistický“ výklad § 254 daňového řádu předložený žalovaným nemůže podle žalobce obstát také proto, že vytváří nedůvodné rozdíly v rozhodování obdobných případů se stejným následkem (vznik majetkové újmy na straně daňového subjektu v důsledku pochybení správce daně), aniž by k tomu byl dán zákonný podklad.
13. Žalobce shrnul, že pro účely výkladu § 254 daňového řádu není rozhodné, v jakém dílčím řízení bylo rozhodnutí správce daně vydáno a zda se jedná o rozhodnutí konstitutivní či deklaratorní povahy. Není totiž důvodu činit mezi těmito dvěma druhy rozhodnutí natolik zásadní rozdíly. Také deklaratorní rozhodnutí, které deklaruje daň v nesprávné výši, může vést ke vzniku majetkové újmy na straně daňového subjektu a není možné spravedlivě požadovat, aby byl daňový subjekt nucen nést následky takového pochybení správce daně bez odpovídající náhrady.

IV. Ústní jednání

14. Během jednání, které se uskutečnilo dne 5. 6. 2019, žalobce odkázala na podanou žalobu a na svou repliku k vyjádření žalovaného k žalobě. K výzvě soudu upřesnil v žalobě navržený petit. Žalovaný setrval na svém názoru, že v daném případě není možné aplikovat § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný pouze autoremedurou změnil platební výměry na úrok z prodlení, které jsou rozhodnutími vydanými v řízení při placení daní, nikoli rozhodnutími o stanovení daně v nalézacím řízení. Odmítl, že by takový výklad byl přehnaně formalistický, podle žalovaného je zákonná úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně jednoznačná a neumožňuje odlišný výklad.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žalobce napadl postup žalovaného žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu, krajský soud tedy o žalobě rozhodoval v řízení vedeném podle § 82 a násl. s. ř. s.
16. Dříve než přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, zabýval se krajský soud otázkou, zda je podaná žaloba přípustná. Správce daně o (ne)předepsání úroku podle § 254 daňového řádu nevydává rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Proti postupu správce daně podle § 254 odst. 1 až 4 je však daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu a proti rozhodnutí o této námitce se může odvolat (§ 254 odst. 5 daňového řádu). Rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu (respektive navazující rozhodnutí o odvolání) je pak nutno považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 – 53). Nabízí se tak závěr, že daňový subjekt, který se domnívá, že bylo porušeno jeho právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně, by se měl bránit nikoliv podáním žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu, ale podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (v souladu s tím, že žaloba proti nezákonnému zásahu má subsidiární povahu, jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud). Krajský soud nicméně nepřehlédl, že Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, k odlišnému závěru, a to že proti úkonům správce daně podle § 254 daňového řádu lze brojit také zásahovou žalobou. S ohledem na to je nutné posoudit žalobu podanou v této věci jako přípustnou.
17. Následně se krajský soud zabýval meritem věci (zákonností napadeného zásahu), přičemž shledal, že žaloba je důvodná.
18. Krajský soud ve správním spise ověřil, že žalovaný celkem 4 platebními výměry ze dne 15. 5. 2018 vyznamenal žalobce o předpisu úroků z prodlení z úhrady daňových povinností k DPH v celkové výši 549 495 Kč. Žalobce předepsané úroky zaplatil ve dnech 21. a 22. 5. 2018, následně proti uvedeným platebním výměrům podal odvolání. Mezi účastníky není sporu o tom, že úrok z prodlení byl v těchto platebních výměrech předepsán v nesprávné výši. Žalovaný ostatně rozhodnutími ze dne 30. 8. 2018 podaným odvoláním částečně vyhověl. Připustil, že při výpočtu úroků z prodlení nezohlednil přeplatky evidované na osobním daňovém účtu žalobce, a tak provedl jejich přepočít. Předmětné platební výměry změnil tak, že celková částka úroků z prodlení činila 326 886 Kč (tj. snížila se o 222 609 Kč). Dne 10. 9. 2018 byl na bankovní účet žalobce poukázán vratitelný přeplatek, jehož součástí byl i rozdíl mezi úroky předepsanými podle platebních výměrů a podle rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům.

19. Jádrem sporu je otázka, zda žalobci vzniklo rovněž právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle žalovaného nikoliv, protože možnost aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu je podmíněna zrušením, změnou nebo prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Rozhodnutí vydaná v předmětné věci, tj. platební výměry na úrok z prodlení, však dle žalovaného rozhodnutími o stanovení daně nejsou, neboť nebyla vydána v nalézacím řízení (viz výše body 5-6 rozsudku). Žalobce oproti tomu argumentuje, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je pro účely aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu nutno vyložit uvedený pojem širěji, a to tak, že zahrnuje i platební výměr na úrok z prodlení (v podrobnostech viz body 7-13 rozsudku).
20. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu „[d]ojde-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.“
21. Účelem citovaného ustanovení je nahradit daňovému subjektu újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Výchozím smyslem § 254 daňového řádu je totiž „[p]ředcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodárce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu)“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47). Obdobně Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, že „[ú]čelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slovy stěžovatele „postihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (...) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou (tento úrok je ostatně ve zcela shodné výši jako úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu).“
22. V souladu s uvedeným účelem Nejvyšší správní soud vykládá rozsah § 254 odst. 1 daňového řádu poměrně extenzivně. Například v rozsudku č. j. 9 Afs 128/2016 – 39 dovodil, že úrok stanovený v § 254 odst. 1 daňového řádu (před jeho novelizací provedenou zákonem č. 170/2017 Sb.) dopadal i na případy, kdy došlo ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo uloženo peněžité plnění v rámci dělené správy. V rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, Nejvyšší správní soud konstatoval, že skutečnost, že správce daně stanovil a vyměřil daň postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu (aniž by daňovému subjektu oznámil výsledek vyměření daně platebním výměrem), sama o sobě nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 téhož zákona.

23. V rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, pak Nejvyšší správní soud dovodil právo daňového subjektu na přiznání úroku z částky, kterou mu správce daně na žádost nejprve nezákonně nepřiznal, a které se poté daňový subjekt domohl až na základě zásahu odvolacího orgánu a s prodlením zhruba 9 měsíců, přičemž tato částka sama již byla úrokem z daňového přeplatku podle § 254 daňového řádu. Na počátku tohoto případu byl rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2011, který zrušil 16 platebních výměrů předepisujících daňovému subjektu zaplacení penále. Daňovým subjektem zaplacená částka penále se tedy stala vratitelným přeplatkem a byla mu vrácena. Daňový subjekt poté požádal dne 5. 1. 2012 o zaplacení úroku z této částky podle § 254 daňového řádu. Nejprve nebyl úspěšný a správce daně mu úrok nepřiznal, avšak na základě rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 8. 8. 2012 mu nakonec předsal na osobní daňový účet úrok ve výši 119 674 Kč za období od 20. 4. 2006 do 18. 10. 2011 („první úrok“). Daňový subjekt následně požádal o přiznání úroku z částky 119 674 Kč, tj. o přiznání („druhého“) úroku z částky „prvního úroku“, a to za dobu od 14. 11. 2011 do 27. 8. 2012, tedy ode dne, kdy marně uplynula patnáctidenní lhůta ode dne právní moci rozsudku městského soudu, do dne předcházejícímu dni, kdy byl úrok předsán na účet daňového subjektu.
24. K argumentaci žalovaného, podle níž platební výměr na úrok z prodlení má pouze deklaratorní charakter, a nemůže se tak jednat o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, krajský soud uvádí následující. Jakkoliv se právní názor zastávaný žalovaným jeví na první pohled, při čistě jazykovém výkladu předmětného ustanovení daňového řádu, logický, při jeho teleologickém výkladu a po prostudování relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže obstát.
25. Krajský soud v této souvislosti poukazuje zejména na výše zmiňovaný rozsudek č. j. 2 Afs 148/2017 – 36. V daném případě odůvodnily finanční orgány svůj závěr o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně obdobně jako v nyní posuzované věci. Tedy že povinnost k zaplacení úroku podle § 254 daňového řádu vzniká správci daně přímo ze zákona, a tak nejde o povinnost daňového subjektu platit daň. Byť odvolací správní orgán nakonec daňovému subjektu částečně vyhověl a zavázal správce daně (první) úrok z neoprávněného jednání předsat, nejednalo se údajně o změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (tedy o rozhodnutí v nalézacím řízení). Městský soud v Praze (v rozsudku ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Af 34/2013 – 34), stejně jako Nejvyšší správní soud (v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36), však této argumentaci nepřisvědčili. Nejvyšší správní soud přitom označil za bezvýznamnou skutečnost, že nárok daňového subjektu na první úrok vznikl přímo ze zákona, aniž by k tomu bylo třeba konstitutivního rozhodnutí správce daně (viz body [29] a [31] a násl. rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36).
26. V nyní posuzovaném případě je podstata věci stejná. Platební výměry, kterými žalovaný vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení z úhrady daňových povinností, nejsou konstitutivními rozhodnutími vydanými správcem daně v nalézacím řízení. Jestliže však správce daně předsal žalobci úroky z prodlení v nesprávné výši, žalobce je na základě těchto platebních výměrů (tj. v předsané výši) uhradil a následně bylo rozhodnuto o změně předmětných platebních výměrů, tak je zřejmé, že žalobci vznikla majetková újma v důsledku pochybení správce daně. Tuto majetkovou újmu (spočívající v nemožnosti žalobce disponovat se svými finančními prostředky po určitou dobu) je pak namíste

žalobci kompenzovat prostřednictvím nástroje, který je k tomuto účelu v daňovém řádu určen, tj. prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně.

27. Výklad zastávaný žalovaným by naopak vedl k nelogickým důsledkům. Podle žalovaného by měl daňový subjekt právo na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě, že by změna výše již uhrazeného příslušenství daně (úroku z prodlení) byla přímým důsledkem zrušení či změny platebního výměru na daň. Ale v případě, že daňovému subjektu vznikne majetková újma v důsledku pochybení správce daně spočívajícího „pouze“ v nesprávném předepsání úroku z prodlení, by již dle žalovaného daňový subjekt neměl mít právo na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že není žádný rozumný důvod činit takový rozdíl v rozhodování obdobných případů se stejným následkem.

VI. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud z výše uvedených důvodů rozsudkem určil, že žalovaným provedený zásah byl nezákonný, zároveň zakázal žalovanému, aby v porušování žalobcova práva pokračoval (§ 87 odst. 2 s. ř. s.). Konkrétně soud určil, že nepředepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu došlo k nezákonnému zásahu ze strany žalovaného do práv žalobce. Neoprávněné jednání správce daně spočívalo v nesprávném předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností, o němž byl žalobce vyrozuměn platebními výměry vydanými žalovaným dne 15. 5. 2018, pod č. j. 1094416/18/2701-52521-609496, č. j. 1094417/18/2701-52521-609496, č. j. 1094418/18/2701-52521-609496 a č. j. 1094419/18/2701-52521-609496. Žalovaný změnil uvedené platební výměry (a předepsal úrok ve správné výši) rozhodnutími ze dne 30. 8. 2018, č. j. 1624509/18/2701-52521-609302, č. j. 1624259/18/2701-52521-609302, č. j. 1620216/18/2701-52521-609302 a č. j. 1620196/18/2701-52521-609302. Soud proto přikázal žalovanému, aby v porušování práv žalobce nepokračoval a aby nejpozději ve lhůtě 10 dnů od právní moci tohoto rozsudku předepsal úrok z uvedeného neoprávněného jednání správce daně ve prospěch žalobce, v souladu s § 254 daňového řádu.
29. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v:
- náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 2 000 Kč;
 - náhradě nákladů právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, jedno písemné podání týkající se věci samé, účast na jednání), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], celkem tedy 10 200 Kč, protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (tj. o 2142 Kč);
 - náhradě jízdného zástupce žalobce z místa jeho sídla k soudu a zpět ve výši 1938,75 Kč (cesta Praha – Hradec Králové: 117 km, průměrná spotřeba vozidla dle TP: 8,3 l/100 km, tj. při ceně dle vyhlášky č. 333/2018 MPSV činí paušální náhrada za 1 km 4,1 Kč a cena PHM 33,1 Kč za 1 l + DPH);

- náhradě zástupce žalobce za promeškaný čas ve výši 726 Kč (§ 14 odst. 1 a 3 advokátního tarifu, 6 započatých půlhodin v souvislosti s dopravou na jednání u soudu a zpět + DPH).

Zástupce žalobce vyčíslil náklady řízení odlišně, požadoval přiznání náhrady nákladů právní služby za 4 úkony. Krajský soud však neshledal jako důvodně vynaložený náklad zástupcem žalobce účtovaný náklad za úkon spočívající v sepsu repliky k vyjádření žalovaného, neboť nevidí důvod k tomu, proč by argumentace obsažená v replice nemohla být obsažena již v samotné žalobě. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 17 006,75 Kč, a to do deseti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Šnajberga.

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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 7. června 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu