



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, bytem P. Š., zastoupen společností Auditorská a daňová kancelář s.r.o, se sídlem Praha 3, Husitská 344/63, IČ 649 39 090, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.1.2014, č.j. 1859/14/5000-14503-706611,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen správce daně), ze dne 26.6.2013, č.j. 3584601/13/2003-24803-104849 o úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31.12.2013 (dále jen „daňový řád“), a prvoinstanční rozhodnutí potvrzeno.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný přesvědčil posouzení správce daně a vypořádal se s odvolacími námitkami žalobce, který argumentoval obdobně jako

v podané žalobě. Poukázal na znění ustanovení § 254 odst. 1, 3 daňového řádu s tím, že k tomu, aby byly naplněny podmínky, podle nichž daňovému subjektu úrok náleží, nepostačí zrušení, či změna jakéhokoliv rozhodnutí, ale musí jít o rozhodnutí v nalézacím řízení, tj. rozhodnutí, kterým byla daňovému subjektu stanovena daňová povinnost, pak daňovému subjektu náleží úrok z částky, kterou na základě tohoto nezákonného rozhodnutí zaplatil.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně (dále též „úrok“) je tak peněžitou sankcí za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, přičemž zákonné podmínky musí být splněny současně. Úrok vzniká přímo ze zákona a postihuje porušení zákonných povinností na straně správce daně, pokud daňový subjekt uhradil částku, vyplývající z rozhodnutí, jež bylo zrušeno, změněno nebo byla prohlášena jeho nicotnost, ať již z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu.

V daném případě nelze z § 254 odst. 1 daňového řádu aplikovat, neboť rozhodnutím ze dne 8.8.2012 Finančního ředitelství pro hl.m.Prahu, č.j. 11025/12-1500-146 (dále též „rozhodnutí FŘ pro hl.m.P. ze dne 8.8.2012“) bylo žalobci částečně vyhověno, správci daně uloženo vypočíst úrok v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu a předepsat jej na žalobcův osobní daňový účet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Dne 28.8.2012 předepsal správce daně na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674,- Kč a žalobci zaslal „Přiznání nároku na úrok za období od 20.4.2006 do 18.10.2011“ pod č.j. 285944/12/003913104849 ze dne 28.8. 2012 (dále též „sdělení ze dne 28.8.2012“) s podrobným výpočtem úroku z neoprávněného jednání správce daně. Uvedené přiznání bylo žalobci doručeno dne 15.9.2012.

Podle žalovaného se nelze přiklonit k názoru žalobce, že je povinností daňových orgánů „nalézt“ výši úroku a rozhodnutím jim stanovit, neboť přiznání nároku na úrok za období od 20.4.2006 do 18.10.2011 sdělením ze dne 28.8.2012 není rozhodnutím. Správce daně v průběhu řízení totiž zjistil, že žalobci náleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který předepsal na osobní daňový účet žalobce, předmětnou písemností sdělil žalobci výši přiznaného nároku a dále uvedl způsob výpočtu, aby žalobce mohl případně uplatnit námitku proti postupu správce daně podle § 159 citovaného zákona. K poukazu žalobce, že jasným účelem je předejít složitým sporům o náhradu škody uvedl, že s tímto názorem lze souhlasit, avšak je nutno si uvědomit, že správce daně přizná úrok dle § 254 daňového řádu pouze v případě, že nárok na takový úrok opravdu vznikl. Podle žalovaného správce daně činil v rámci své činnosti v posuzovaném řízení pouze to, co mu zákon výslovně ukládá. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by měl být žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 119.674,- Kč za období od 15.11.2011 do 27.8.2012 s tím, že tento úrok vzniká ze zákona a nejde o povinnost uloženou daňovému subjektu, naopak platební povinnost vzniká správci daně. Byť bylo rozhodnutím FŘ pro hl. m. P. ze dne 8.8.2012 žalobci částečně vyhověno a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu mu byl přiznán, nejednalo se o změnu rozhodnutí správce daně. Předmětným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí o námitce ze dne 21.2.2012 č.j. 45972/12/003912104849 (dále jen „rozhodnutí o námitce ze dne 21.2.2012“). Přiznání či nepřiznání nároku na úrok nelze v žádném případě pod rozhodnutí o stanovení daně (tj. rozhodnutí v nalézacím řízení) podřadit, protože žalobci úrok dle § 254 daňového řádu nepřísluší, jak správně dovodil i správce daně.

Podstatné je také to, že v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou na základě tohoto nezákonného rozhodnutí zaplatil. V uvedeném případě však k žádné úhradě

dojít nemohlo, protože se jednalo o nárok žalobce, který byl připsán ve prospěch jeho osobního daňového účtu.

K žalobcově argumentaci, že úrok dle § 254 daňového řádu je daní, kdy opírá svůj názor o § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu, žalovaný uvedl, že žalobce účelově nezmiňuje § 2 odst. 1 téhož zákona, resp. § 2 odst. 2 téhož zákona. Z nich je zřejmé, že úrok nemůže být daní, protože se nejedná o příjem veřejného rozpočtu nebo snížení příjmu veřejného rozpočtu ve smyslu § 2 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu.

K žalobcem namítané mezeře v zákoně, kdy dle jeho názoru není z ust. § 134 daňového řádu jasné, v jakém typu řízení se rozhoduje o úroku žalovaný konstatoval, že § 254 daňového řádu je zařazen v části čtvrté daňového řádu nadepsané „NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTI PŘI SPRÁVĚ DANÍ“ a není tak pochyb, že toto ustanovení spadá pod správu daní, není však daňovým řízením ve smyslu § 134 téhož zákona. Úrok dle § 254 daňového řádu není daní ve smyslu § 2 daňového řádu, proto nemůže být ani předmětem daňového řízení dle § 134 téhož zákona, i když s daňovým řízením úzce souvisí, a to tak, že pokud bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný postup nebo prohlášeno za nicotné, pak při splnění zákonných podmínek vzniká daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně takové rozhodnutí vydáno, nárok na úrok podle § 254 daňového řádu.

K žalobcově odvolací námitce, v níž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že o úroku se nerozhoduje a měl ze to, že to potvrdil i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 23.4.2013 č.j. 8a) 174/2012-31-32 (dále jen „rozsudek ve věci 8 A 184/2012“) žalovaný konstatoval, že daňový řád nestanoví správci daně povinnost vydávat ve věci úroku rozhodnutí. V daném případě byl však správce daně vázán uvedeným rozsudkem, proto vydal rozhodnutí o úroku dne 26.6.2013 č.j. 3584601/13/2003-24803-104849 (dále jen „rozhodnutí ze dne 26.6.2013“) kde uvedl, že žalobci nárok na úrok nepřiznává a shrnul důvody, pro které nebyly zákonné podmínky pro jeho přiznání splněny.

Dále žalovaný uvedl, že rozhodnutí dle § 101 daňového řádu je nutno chápat jako individuální akt, kterým správce daně nejenom ukládá povinnosti a přiznává právo (konstitutivní charakter rozhodnutí), ale je to také prostředek, kterým správce daně autoritativně prohlašuje, zjišťuje a stvrzuje existenci či neexistenci hmotněprávních subjektivních práv a povinností, např. ex lege vzniklých sankcí, jedná se o rozhodnutí deklaratorní.

Tak je tomu i v posuzovaném případě rozhodnutí o úroku ze dne 26.6.2013, v němž správce daně deklaruje, že nárok žalobce na úrok ze zákona nevznikl. Z čeho žalobce dedukuje, že úrok nevzniká ze zákona a výše úroku má být stanovena rozhodnutím správce daně, žalovanému není zřejmé. Obecně je vyměřování sankčních úroků (tj. i úroky vůči správci daně) deklaratorním rozhodováním. Úroky vznikají přímo ze zákona a rozhodnutí o jejich přiznání či nepřiznání nemůže tedy být rozhodnutím konstitutivním. K tomu poukázal na § 254 daňového řádu s tím, že pokud úrok vznikne, primárně se předepisuje na osobní daňový účet. To je postup, který nastává přímo ze zákona a právě proto správce daně o předepsání úroku vydává pouze deklaratorní rozhodnutí, kterým o svém zákonném postupu informuje. Zda toto rozhodnutí nazve „sdělení“ nebo „rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně“ nic nemění na skutečnosti, že tímto rozhodnutím není úrok dle § 254 daňového řádu stanoven.

Skutečnost, zda správce daně využil možnosti podat proti rozsudku ve věci 8 A 174/2012 kasační stížnost, nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Pokud žalobce poukazoval při své argumentaci na komentovanou literaturu – Daňový řád. Komentář. II. díl Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 809 (dále jen „komentovaná literatura“), pak k tomu žalovaný uvedl, že s uvedeným názorem nesouhlasí a dodal, že komentář není pramenem práva, odráží pouze názor autora a výklady k jednotlivým ustanovením mohou být v mnohých komentářích protichůdné. Konstatoval, že soudní judikaturou nebyla povaha řízení o úroku dle § 254 daňového řádu zatím řešena. I kdyby však byl akceptován výše uvedený názor, že řízení o úroku podle § 254 daňového řádu je nalézacím řízením, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že žalobci jím požadovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně nelze přiznat.

Žalovaný přisvědčil žalobci, že úrok ve výši 119.674,- Kč měl být předepsán na jeho osobní daňový účet do 15-ti dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým byla rozhodnutí o daňovém penále zrušena. Pokud však jde o žalobcovo přesvědčení, že v důsledku nezákonného rozhodnutí nemohl v období od 15.11.2011 do 27.8.2012 s předmětným úrokem disponovat, a proto mu za toto období náleží úrok, žalovaný zdůraznil předně uvedené a sice, že ve věci nebyly zákonné podmínky pro přiznání nároku na úrok podle § 254 žalobci splněny.

Žalobce v *prvním žalobním bodě* namítal, že žalovaný úmyslně nerespektoval závazný právní názor Městského soudu v Praze ve věci 8 A 174/2012, který jednoznačně shledal povinnost správce daně vydat o žádosti ze dne 5.9.2012 evidované pod č.j. 299257/12 rozhodnutí. Zdůraznil, že žalovaný zastává v napadeném rozhodnutí přesně takový správní názor, kterým Městský soud v citovaném rozsudku označil za nesprávný, proto je žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.

Ve *druhém žalobním bodě* žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, který uvedl „Z dikce ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, podle kterého v případě splnění v něm uvedených podmínek náleží daňovému subjektu úrok, je zřejmé, že tento úrok vzniká ze zákona a nejde o povinnost uloženou daňovému subjektu, naopak platební povinnost vzniká správci daně. Z uvedeného je zřejmé, že byť bylo rozhodnutím FR pro hl. m. Prahu č.j. 11025/12-1500-100146 ze dne 08.08.2012 odvolateli částečně vyhověno a úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu mu byl přiznán, nejednalo se o změnu rozhodnutí o stanovení daně, předmětným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí o námitce č.j. 45972/12/003912104849 ze dne 21.02.2012.“.

Žalobce k tomu tvrdil, že o úroku se podle citovaného rozsudku rozhoduje a tento proces je završen vydáním rozhodnutí. Pokud daňový řád v § 254 odst. 5 připouští proti tomuto rozhodnutí námitku a teprve poté odvolání, jde zjevně o zvláštní právní úpravu, jejíž smysl Důvodová zpráva neobjasňuje. Jde o proces, ve kterém daňové orgány rozhodují o splnění podmínek podle § 254 daňového řádu a aplikují-li hmotné právo vadně, může v řízení o námitce a následně v řízení o odvolání proti námitce dojít ke změně či zrušení napadeného rozhodnutí (popř. prohlášení nicotnosti). Z toho plyne, že jak rozhodnutí o úroku, tak rozhodnutí o námitce proti němu a rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce jsou všechna vydaná v *sui generis* nalézacím řízení.

Ke stanovisku žalovaného „... v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou na základě nezákonného rozhodnutí zaplatil, v uvedeném případě však k žádné úhradě dojít nemohlo, protože se jednalo o nárok odvolatele, který byl připsán ve prospěch jeho osobního

daňového účtu.“ žalobce poukázal na § 2 odst. 4 daňového řádu s tím, že pojem daň zahrnuje i daňový odpočet. Přitom daňovým odpočtem je částka, kterou správce daně platí daňovému subjektu. Je pak logické, že podmiňuje-li určitá právní norma svou aplikaci úhradou daňového subjektu a jedná se o daňový odpočet, nemůže být myšleno nic jiného, než úhrada správce daně daňovému subjektu. Opak by znamenal, že v těch nejtýpčtějších případech DPH, když daňové orgány vadně stanoví výši nadměrného odpočtu daňového subjektu a správní soud taková rozhodnutí zruší, nenáleží daňovému subjektu podle daňového řádu žádná paušální náhrada škody způsobená nezákonným rozhodnutím, což je zjevně absurdní závěr. Výklad, který žalovaný nabízí, je proto bezhodnotovým jazykovým výkladem, který nemůže obstát.

Žalobce v této souvislosti rovněž brojil proti názoru žalovaného, který uvedl: „Z uvedeného je zřejmé, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu přiznaný odvolateli nemůže být daní, protože se nejedná o příjem veřejného rozpočtu, nebo snížení příjmu veřejného rozpočtu, kdy veřejným rozpočtem se pro účely daňového řádu rozumí a) státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu, b) rozpočet územního samosprávného celku, c) rozpočet státního fondu nebo Národní fond, d) rozpočet Evropské unie, nebo e) rozpočet, o němž to stanoví zákon.“ a tvrdil, že úrok podle § 254 daňového řádu je částkou, kterou správce daně platí daňovému subjektu, v důsledku čehož dochází ke snížení příjmu veřejného odpočtu a je tak naplněna definice předmětu správy daní dle § 2 odst. 1 daňového řádu.

Pokud žalovaný zpochybnil, že by se rozhodování o úroku podle § 254 daňového řádu provádělo v nalézacím řízení tím, že uvedl: *“Dle názoru odvolacího orgánu není pochyb, že toto ustanovení spadá pod správu daní, není však daňovým řízením ve smyslu ust. § 134 daňového řádu, kdy daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.”*, popřel výše uvedený názor Městského soudu v Praze ve věci 8 A 174/2012, podle něhož se o tomto úroku vydává rozhodnutí. Žalobce k tomu poukázal na § 134 odst. 1 daňového řádu s tím, že řízení o úroku podle § 254 téhož zákona se vede rovněž za účelem jeho správného zjištění a stanovení (správce daně musí zjistit, zda jsou splněny hmotněprávní podmínky stanovené zákonem pro určení výše úroku) a zabezpečení úhrady úroku od správce daně k daňovému subjektu. Ze srovnání obou účelů – daňového řízení a řízení o úroku dle § 254 – plyne, že jsou v podstatě identické a proto není důvodu, proč na základě analogie legis, která je v procesním právu přípustná, dovodit, že řízení o úroku podle § 254 je daňovým řízením sui generis.

K výkladu citovaného rozsudku žalovaným, který uvedl: *“V předmětném rozsudku Městský soud v Praze uložil správci daně rozhodnout o žádosti odvolatele ze dne 05.09.2012, jejímž předmětem je nárok na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku. Z čeho odvolatel dedukuje, že úrok nevzniká ze zákona a výše úroku má být stanovena rozhodnutím správce daně, není zřejmé.”* žalobce tvrdil, že se o úroku podle § 254 vydává rozhodnutí o žádosti a nikoliv deklaruje stav, protože v tom případě by byl povinen Městský soud v Praze v citovaném rozsudku nařídit správci daně vydat osvědčení a nikoliv rozhodnutí. Osvědčení ve smyslu § 81 s. ř. s. totiž zahrnuje i deklaratorní správní akty. K tomu poukázal na publikaci Vopálka, Mikule, Šimůnková, Šolín. Správní řád soudní. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 191.

Žalobce uzavřel, že se správce daně dopustil vážného pochybení v jehož důsledku žalobce nemohl disponovat částkou ve výši 119.674,- Kč v období od 15.11.2011 do 27.8.2012. Tento zásah do majetkové sféry žalobce by měl být odstraněn nejsnadnějším

možným způsobem a to přiznáním úroku podle § 254 daňového řádu.

Žalobce žádal, aby soud žalobu napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uváděl obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí.

K žalobním námitkám uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 daňového řádu vzniká ze zákona, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Daňovému subjektu pak náleží úrok z částky, kterou na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhradil, 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. 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. Proti postupu správce daně podle ust. § 254 odst. 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle ust. § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Z uvedeného je zřejmé, že přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 daňového řádu je postupem a správce daně v rámci uvedeného postupu posuzuje, zda v konkrétním případě nárok na úrok podle tohoto ustanovení vznikl, či nikoli. Proti tomuto postupu je pak daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku dle ust. § 254 odst. 5 daňového řádu.

Pokud žalobce odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze 8A 174/2012 – 31-32 ze dne 23.04.2013, v souzené věci se žalobce domáhal ochrany před nečinností správního orgánu a předmětným rozsudkem bylo žalovanému správci daně uloženo rozhodnout o žádosti žalobce ze dne 05.09.2012, jejímž předmětem je nárok na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to do třiceti dnů od právní moci rozsudku. Městský soud označil jako nesprávný postup, kdy se žalobce žádostí ze dne 05.09.2012 domáhal nároku na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně a správce daně předmětnou žádost žalobce posoudil jako žádost o úrok z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a o takto posouzené žádosti rozhodnul. Správce daně tedy o žádosti žalobce ze dne 05.09.2012 nerozhodl a v žalobou napadením rozhodnutí ani neuvedl, proč žádost žalobce dle jejího obsahu posoudil jako žádost o úrok z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Otázka vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně (ze zákona či na základě rozhodnutí správce daně) však v tomto soudním rozhodnutí řešena nebyla.

Dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Dle žalovaného v posuzovaném případě absentuje nejen rozhodnutí o stanovení daně, které by bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, ale také úhrada ze strany žalobce, kdy dle dikce ust. § 254 odst. 1 daňového řádu in fine náleží daňovému subjektu úrok dle uvedeného ustanovení z částky, která jím byla na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhrazena.

V posuzovaném případě, kdy se žalobce domáhá přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 119.674 Kč za období od 15.11.2011 do 05.09.2012, však nelze aplikovat ust. § 254 daňového řádu. Částka 119.674 Kč představuje přiznaný úrok z

neoprávněného jednání správce daně, který byl předepsán na osobní daňový účet odvolatele ke dni 28.08.2012. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně byl žalobci přiznán z částky 149 165 Kč, která byla žalobcem uhrazena v souvislosti s rozhodnutími, která byla zrušena rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 10 Af 48/2001-321-333 ze dne 18.08.2011 za období od 20.04.2006 do 18.10.2011 (přiznání nároku na úrok č. j. 285944/12/003913104849 ze dne 28.08.2012).

Žalovaný setrval na svém právním závěru v napadeném rozhodnutí, podle kterého úrok z neoprávněného jednání správce daně není daní.

Stejně tak trval na stanovisku, že přiznání úroku dle ust. § 254 daňového řádu není nalézacím řízením. Účelem právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně je odškodnit ten daňový subjekt, který utrpěl škodu tím, že zaplatil daň podle rozhodnutí, které bylo následně pro svou nezákonnost zrušeno, změněno anebo (pro svou neexistenci) prohlášeno nicotným. Při řešení samotné koncepční otázky, jak vlastně právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně vykládat, tj. zda extenzivně (čehož se žalobce, aniž by to však explicitně tvrdil, domáhá, neboť rozsah aplikace právní normy rozšiřuje proti jejímu jasnému textu a nespornému obsahu) či adekvátně, resp. restriktivně, je třeba vycházet z toho, že právní úprava v ust. § 254 daňového řádu je speciální úpravou, představuje tzv. paušalizovanou náhradu škody, která byla způsobena nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem správního orgánu. Obecná úprava této problematiky je obsahem zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. Z toho pak plyne, že adekvátní (či snad dokonce restriktivní) výklad ust. § 254 daňového řádu bude ten správný, neboť takový přístup odpovídá obecnému pravidlu, že výjimky (zde použití speciální právní úpravy namísto právní úpravy obecné) mají být vykládány restriktivně. V projednávané věci správce daně vyložil ust. § 254 daňového řádu adekvátně, pročež je přesvědčen, že postupoval správně.

Konstatoval, že rozhodnutím Městského soudu v Praze byla správci daně jasně stanovena povinnost rozhodnout o žádosti žalobce ze dne 05.09.2012, což správce daně rozhodnutím o úroku z neoprávněného jednání správce daně č. j. 3584601/13/2003-24803-104849 ze dne 26.06.2013 učinil. V projednávané věci nebyly splněny podmínky pro vznik nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Považoval za prokázané, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, tak i správní orgán prvního stupně naplnily dikci zákona. Měl za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k vydání nezákonných rozhodnutí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Podáním ze dne 26.1.2017 žalobce požádal o změnu termínu nařízeného ústního jednání, poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) v rozsudku ze dne 15.9.2016, č.j. 9 Afs 128/2016-39, zejména jeho bod 41-43, a dále tvrdil, že částka 119.674,- Kč, přiznaná rozhodnutím správce daně ze dne 28.8.2012 v důsledku rozhodnutí FŘ hl. m. P. ze dne 8.8.2012, je dle přesvědčení žalobce rozhodnutím o stanovení daně sui generis.

Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobce akcentoval své podání ze dne 26.1.2017 a zde uvedený rozsudek NSS ve věci spisová značka 9 Afs 128/2016. Dále poukázal na rozsudek zdejšího soudu ve věci spisová značka 8 Af 34/2013 s tím, že jím byla řešena shodná právní otázka k identické situaci a kdy osmý senát vešel na jeho žalobní námitky a žalobou napadené rozhodnutí zrušil, když vešel na zmíněný rozsudek NSS ve věci spisová značka 9 Afs 128/2016. Důkazy zástupce žalobce nenavrhoval s tím, že se jedná o posouzení právní otázky, soud o nich proto ani nerozhodoval.

Vzhledem k tomu, že k datu vyhlášení rozhodnutí soudu v nyní projednávané věci nebyl v informačním systému soudu k dispozici žalobcem namítaný rozsudek osmého senátu ve věci sp.zn. 8 Af 34/2013 a soud se s ním v nyní projednávané věci tak nemohl blíže seznámit a odůvodnit odlišný právní názor, činí tak nyní v písemném odůvodnění rozsudku, jak bude uvedeno níže.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou sporu je posouzení, zda je předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 rozhodnutím o stanovení daně či nikoli.

Při posouzení žalobních námitek soud vyšel ze skutkového stavu, o které mezi účastníky nebylo sporu.

Z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správního orgánu obou stupňů, jakož i písemného vyjádření žalovaného k podané žalobě a provedeného ústního jednání ve vztahu k žalobním námitkám vyplynulo, že správce daně vydal dne 06.10.2005 platební výměry na daňové penále na dani z přidané hodnoty čj. 160293/05/003913/8183, čj. 160294/05/003913/8183, čj. 60295/05/003913/8183, čj. 160296/05/003913/8183, čj.160297/05/003913/8183, čj. 160298/05/003913/8183, čj. 160299/05/003913/8183, čj.160300/05/003913/8183, čj. 160301/05/003913/8183, čj. 160302/05/003913/8183, čj.160303/05/003913/8183, čj. 160304/05/003913/8183, čj. 160305/05/003913/8183, čj. 160306/05/003913/8183 a čj. 160307/05/003913/8183.

Žalobce podal proti předmětným platebním výměrům na daňové penále odvolání, která byla rozhodnutími FŘ hl. m. P. čj.FŘ 6510/15/06, FŘ 6504/15/06, FŘ 6499/15/06, FŘ 6498/15/06, FŘ 6496/15/06, FŘ 6502/15/06, FŘ 6501/15/06, FŘ 6500/15/06, FŘ 6503/15/06, FŘ 6505/15/06, FŘ 6507/15/06, FŘ 6511/15/06, FŘ 6508/15/06, FŘ 6509/15/06 a FŘ 6512/15/06 zamítnuta.

Žalobce napadl rozhodnutí FŘ hl. m. P. žalobou, o které Městský soud v Praze rozsudkem čj. 10 Af 48/2011-321-333 ze dne 18.08.2011 (dále též „rozsudek ve věci 10 Af 48/2011“) rozhodl tak, že výše uvedená rozhodnutí FŘ hl. m. P. a platební výměry zrušil.

Dne 05.01.2012 bylo správci daně doručeno podání žalobce evidované pod čj. 3025/12, ve kterém žalobce požadoval přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 daňového řádu. Správce daně jej sdělením čj. 9215/12/003913104849 ze dne 24.01.2012 vyrozuměl, že mu nárok na úrok z přeplatku nevznikl. Předmětné sdělení bylo žalobci doručeno dne 25.01.2012.

Dne 26.01.2012 byla správci daně doručena námitka žalobce evidovaná pod čj. 28102/12, ve které žalobce požadoval, aby byl na jeho osobní daňový účet předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 daňového řádu. Správce daně rozhodnutím o námitce čj. 45972/12/00313104849 ze dne 21.02.2012 námitku žalobce zamítl.

Žalobce podal dne 22.02.2012 odvolání proti rozhodnutí o námitce správcem daně evidované pod čj. 61602/12. FŘ hl. m. P. rozhodnutím čj. 11025/12-1500-100146 ze dne 08.08.2012 žalobci částečně vyhovělo a správce daně ke dni 28.08.2012 předepsal na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674 Kč a žalobci zaslal sdělení přiznání úroku za období od 20.04.2006 do 18.10.2011 čj. 285944/12/003913104849 ze dne 28.08.2012, doručené žalobci dne 05.09.2012. Na osobním

daňovém účtu žalobce vznikl přeplatek, který správce daně použil na úhradu nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob (vyrozumění čj. 300754/12/003913104849 ze dne 17.09.2012).

Žalobce podal dne 05.09.2012 žádost o úrok zaevidovanou pod čj. 299257/12, kterou se domáhal úhrady úroku z neoprávněného jednání správce daně. Měl za to, že v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně nemohl od 15.11.2011 do 05.09.2012 disponovat se svým úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674 Kč, a proto žádal o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně za toto období. Správce daně posoudil podání podle obsahu jako žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za pozdní předepsání a vrácení úroku dle ust. § 254 daňového řádu a vydal ve věci této žádosti rozhodnutí čj. 313641/12/003913104849 ze dne 11.10.2012, kterým žalobci úrok nepřiznal. Předmětné rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15.10.2012.

Žalobce podal dne 15.10.2012 proti rozhodnutí čj. 313641/12/003913104849 ze dne 11. 10. 2012 odvolání správcem daně zaevidované pod čj. 334849/12. Žalovaný rozhodnutím čj. 10001/13/5000-14503-706611 ze dne 18.04.2013 odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

Dne 04.10.2012 podal žalobce podnět k odstranění nečinnosti, v němž se domáhal vydání rozhodnutí ve věci žádosti podané dne 05.09.2012, neboť v žádosti byl požadován úrok dle ust. § 254 daňového řádu a nikoliv úrok dle ust. § 155 daňového řádu. FŘ hl. m. P. podnět na odstranění nečinnosti prošetřilo a dospělo k závěru, že správce daně nebyl v předmětné věci nečinným, což sdělilo žalobci písemností čj. 16107/12-1500-100146 ze dne 01.11.2012.

Proti postupu správce daně podal žalobce žalobu na nečinnost k Městskému soudu v Praze, který rozsudkem čj. 8 A 174/2012-31-32 ze dne 23.04.2013 rozhodl ve věci tak, že správce daně je povinen o žádosti ze dne 05.09.2012, jejímž předmětem je nárok na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, rozhodnout, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Rozsudek byl FŘ hl. m. P. doručen dne 03.06.2013. Na základě závěru vysloveného ve výše uvedeném rozsudku správce daně posoudil žádost žalobce ze dne 05.09.2012 opakovaně, bez toho, aby ji posuzoval dle obsahu, a dne vydal rozhodnutí čj. 3584601/13/2003-24803-104849, kterým nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 daňového řádu nepřiznal.

Žalobce podal dne 26.07.2013 proti rozhodnutí čj. 3584601/13/2003-24803-104849 ze dne odvolání, správcem daně zaevidované pod č.j. 4617647/13. Správce daně takto podanému odvolání ve smyslu ust. § 113 odst. 1 daňového řádu nevyhověl ani neshledal důvody pro jeho zamítnutí, a proto dle ust. § 113 odst. 3 daňového řádu odvolání postoupil k rozhodnutí odvolacímu orgánu - Odvolacímu finančnímu ředitelství/žalovanému. Ten o něm rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, jak bylo pojednáno shora.

Soud při posouzení vyšel z ust. § 254 daňového řádu v rozhodném znění, podle kterého „(1) 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. (2) 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. (3) 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. (4) 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. (5) 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. (6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.“

Vzhledem k tomu, že se žalobní námitky vzájemně prolínají, soud pojal oba žalobní body souhrně.

Předně (první žalobní bod) soud nemohl vejít na tvrzení žalobce, že žalovaný úmyslně nerespektoval závazný právní názor zdejšího soudu, vyslovený v rozsudku ze dne 23.4.2013 č.j. 8A 174/2012.

Soud má ve shodě se žalovaným za to, že správce daně o úroku podle § 254 daňového řádu nerozhoduje, ale posuzuje, zda nárok daňového subjektu na úrok vznikl či nikoliv. V kladném případě (nárok na úrok vznikl) pak úrok předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu ve stanovené lhůtě (§ 254 odst. 3 daňového řádu). Z dikce citovaného ustanovení § 254 daňového řádu je zřejmé, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 (§ 254 odst. 5) může daňový subjekt uplatnit námitku podle § 159, přičemž proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Z citovaného ustanovení § 159 pak vyplývá, že takový opravný prostředek/námitku může uplatnit daňový subjekt proti úkonu správce daně (při placení daní). Tedy ani z tohoto ustanovení nelze dovodit správnost správního názoru žalobce, že o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu rozhoduje správce daně ve formě rozhodnutí. Podle stanoviska soudu je ustanovení § 254 daňového řádu zcela svébytné a zahrnuje úpravu konkrétního postupu správce daně v případě porušení jeho povinností při správě daní. To vyplývá jak z názvu této části daňového řádu: „ČÁST ČTVRTÁ NÁSLEDKY PORUŠENÍ POVINNOSTÍ PŘI SPRÁVĚ DANÍ“, tak z odlišnosti daně v ustanovení § 254 odst. 5, které sice připouští, aby proti postupu správce daně daň podle odst. 1 až 4 daňový subjekt uplatnil námitku podle § 159 téhož zákona, zároveň však daňovému subjektu odlišně od § 159 odst. 4 umožňuje, aby se proti rozhodnutí o této námitce odvolal.

Z obsahu ust. § 254 je rovněž zřejmé, že zákon správci daně neukládá, aby o výsledku svého postupu podle tohoto ustanovení daňový subjekt jakkoli uvědomil (např. žalobcem požadovanou formou rozhodnutí), neboť při splnění podmínek odst. 1 správci daně zákonodárce správci daně „pouze“ ukládá povinnost, aby (slovy „správce daně předepíše“) přiznaný úrok připsal na osobní daňový účet daňového subjektu. Soudu je však z jeho rozhodovací činnosti známo, že se tak v souladu se základními zásadami správy daní (§ 5 až 9 daňového řádu) v praxi obvykle děje a stalo se tak i v projednávané věci, kdy byl žalobce uvědoměn o tom, že byly splněny podmínky podle § 254 odst. 1 a žalobci tak náleží úrok z částky 149.165,- Kč ve výši 119.674,- Kč („Přiznání nároku na úrok za období od 20.4.2006 do 18.10.2011“).

Lze tak shrnout, že ustanovení § 254 daňového řádu napravuje pochybení správce daně tím, že při splnění zde uvedených podmínek (odst. 1) stanoví, že v důsledku nesprávného úředního postupu správce daně daňovému subjektu „náleží“ úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí o stanovení daně, a správci daně ukládá, aby ze zákona vyplývající výši úroku „předepsal“ na osobní daňový účet tohoto subjektu. Nikde však správci daně nenařizuje, aby tak učinil ve formě rozhodnutí. Naopak je z dikce odstavce 5 tohoto ustanovení (právo daňového subjektu bránit se proti postupu správce daně podle odstavce 1 až 4 námitkou podle § 159) zřejmé, že se jedná o „úkon správce daně“, bez stanovení jeho konkrétní formy.

Žalovanému nelze vytýkat, že by úmyslně nerespektoval závazný právní názor rozsudku osmého senátu ve věci 8 A 174/2012. V ní soud rozhodoval o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu spočívající v tom, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu nevydal rozhodnutí o žádosti žalobce ze dne 5.9.2012, jejímž předmětem byl nárok na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Soud v tamní věci považoval za nesporné, že se žalobce žádostí ze dne 5.9.2012 domáhal nároku na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale správce daně posoudil jeho žádost, jako žádost o úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a o ní rozhodl. O žádosti žalobce ze dne 5.9.2012 na úrok podle § 254 daňového řádu tedy nerozhodoval. Osmý senát proto považoval žalobu za důvodnou a uložil správnímu orgánu povinnost: *„Finanční úřad pro hlavní město Prahu je povinen rozhodnout o žádosti žalobce ze dne 5.9.2012, jejímž předmětem je nárok na předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně a to do 30 ti dnů od právní moci rozsudku“*. S ohledem na to, že je odůvodnění rozsudku osmého senátu ve věci 8 A 174/2012 strohé, nelze z něj pro nyní projednávanou věc učinit jiný závěr než, že soud zavázal správce daně (prvostupňový správní orgán v nyní projednávané věci) zaujmout k žádosti žalobce ze dne 5.9.2012 stanovisko jako k žádosti podle § 254 daňového řádu, a že tímto stanoviskem osmý senát míní „rozhodnutí“ v širším slova smyslu.

Správce daně pak tento právní názor osmého senátu respektoval a vydal „Rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně“ ze dne 26.6.2013 (prvostupňové rozhodnutí v nyní projednávané věci).

V další žalobní argumentaci (*druhý žalobní bod*) žalobce rozvedl předně uplatněné, kdy měl za to, že jak rozhodnutí o úroku, tak rozhodnutí o námitce proti němu a rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce jsou všechna rozhodnutí v sui generis nalézacím řízení, povinností daňových orgánů je „nalézt“ výši úroků a rozhodnutím ji i stanovit, shledal paralelu mezi § 254 a § 134 odst. 1, úrok dle § 254 daňového řádu je podle žalobce daní ve smyslu § 2 odst. 1, 4 téhož zákona, a akcentoval své vnímání rozsudků osmého senátu ve věci 8 A 174/2012 a ve věci 8 Af 34/2013.

Soud mu ani v tomto rozsahu nepřisvědčil. Je tomu tak proto, že žalobce svou žádostí ze dne 5.9.2012 v podstatě žádal o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 z úroku ve výši 119.674,- Kč, který mu již byl přiznán („Přiznání nároku na úrok za období od 20.4.2006 do 18.10.2011“ – sdělení Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 28.8.2012), a to za období od 15.11.2011 do 5.9.2012, neboť tvrdil, že v té době s úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674,- Kč nemohl disponovat.

Jak již bylo shora uvedeno, podstatou věci je posouzení, zda je úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu rozhodnutím o stanovení daně, jak žalobce tvrdí, či nikoli. Podle závěrů soudu nemůže tento právní názor žalobce obstát. Z dikce ustanovení § 254 daňového řádu, jakož i Důvodové zprávy, komentáře k němu a relevantní judikatury NSS (rozsudek ze dne 3.6.2016, č.j. 5 Afs 170/2015-28, dále jen „ve věci 5 Afs 170/2015“) je ustanovení § 254 daňového řádu svojí konstrukcí úrokem ze zaviněného přeplatku správce daně, jeho účelem je sankcionovat pochybení správce daně. Smyslem je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá výše úroku. Tento nově do daňového řádu zařazený institut je samostatným nástrojem, který se vydělil z původní úpravy ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb.). Zakládá povinnost státu uhradit úrok ze zaviněného přeplatku/z části, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Tedy v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z části, kterou na základě tohoto nezákonného rozhodnutí zaplatil. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je tak peněžitou sankcí za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem uhrazena nebo za neoprávněnou exekuci, a je de facto vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Vždy je to sankční úrok za to, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat se svými finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nezákonně vedené exekuce.

Podstatné je, že nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně náleží daňovému subjektu vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno nebo změněno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné. Daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení. V kontextu s cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu (správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady) se řízení rozpadá do dvou rovin, a to roviny nalézací a roviny platební. Cílem nalézacího řízení je zjistit a stanovit daň (§ 134 odst. 1), obligatorně zahrnuje proto vždy řízení vyměřovací, fakultativně potom i řízení doměřovací. Nalézací řízení je zpravidla ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně. Materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze jí změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Není tak pochyb, že zpravidla v případě nesprávného vyměření, resp. doměření daně, lze předvídat zavinění správce daně, v důsledku čehož vznikne zaviněný přeplatek, kdy daňový subjekt zaplatil více, než činila jeho zákonná povinnost. Proto je na místě kompenzace újmy v případě vzniku vratitelného přeplatku.

V projednávané věci došlo rozsudkem u Městského soudu v Praze ve věci 10 Af 48/2011 ke zrušení platebních výměrů žalobce na penále z důvodu pozdního sdělení předpisu penále. Vzhledem k tomu, že část penále byla žalobcem uhrazena, požádal žalobce dne 5.1.2012 o připsání úroků podle § 254, správce daně požadovaný úrok nepředepsal a námitku daňového subjektu rozhodnutím ze dne 21.2.2012 zamítl. K podanému odvolání však FŘ hl. m. P. rozhodnutím ze dne 8.8.2012 rozhodnutí správce daně o námitce změnilo tak, že jí

částečně vyhovělo a uložilo správci daně zjednat nápravu předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu. To správce daně ke dni 28.8.2012 učinil, předepsal na osobní daňový účet žalobce úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674,- Kč a sdělil mu uvedené v Přiznání nároku na úrok za období od 20.4.2006 do 18.10.2011, doručeném žalobci dne 5.9.2012. Téhož dne podal žalobce žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně a měl za to, že v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně nemohl od 15.11.2011 do 5.9.2012 disponovat se svým úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674,- Kč, proto žádal o přiznání úroku za toto období. Poté, kdy správce daně posoudil jeho podání podle obsahu jako žádost podle § 155 odst. 5 daňového řádu a vydal rozhodnutí ze dne 11.10.2012, jímž žalobci úrok nepřiznal, bylo toto rozhodnutí k odvolání žalobce potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 18.4.2013 (napadeno u zdejšího soudu žalobou ve věci 8 Af 34/2013).

Z toho vyplývá, že žalobci bylo platebními výměry na daňové penále na dani z přidané hodnoty toto penále předepsáno v rozporu se zákonem a tato rozhodnutí o stanovení daně vydaná v nalézacím řízení byla rozsudkem zdejšího soudu ve věci spisová značka 10Af 48/2011 zrušena z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně/ z důvodu pozdního sdělení přepisu penále.

Soud nemá pochybnosti o tom, že platební výměry žalobce na daňové penále na DPH jsou těmi rozhodnutími o stanovení daně, které má na mysli ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. rozhodnutími vydanými v nalézacím řízení, a správce daně tak právem žalobci předepsal v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu úrok (ve výši 119.674,- Kč), neboť žalobce část penále uhradil. Citované platební výměry jsou totiž rozhodnutími ve smyslu § 147 odst. 1. K tomu soud ve shodě se žalobcem (byť z jiných důvodů) poukazuje na rozsudek NSS ze dne 15.9.2016, č.j. 9 Afs 128/2016-39, podle něhož se rozhodnutím o stanovení daně kromě platebního výměru, dodatečného platebního výměru a hromadného předpisného seznamu rozumí také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru či rozhodnutí o výsledku přezkumu podle § 123 odst. 5 daňového řádu. Nelze však přehlédnout, že se citovaný rozsudek NSS zabýval otázkou placení peněžitého plnění uloženého ve správním řízení/dělené správě, pročež konstatoval, že „Rozhodnutím o stanovení daně sám daňový řád rozumí také rozhodnutí, kterým je uloženo (stanoveno) některé z peněžitých plnění spadajících pod legislativní zkratku „daň“ použitou v § 2 odst. 3 daňového řádu.... Jelikož se dani dle § 2 odst. 3 písm. c) téhož zákona pro účely tohoto zákona rozumí i peněžitě plnění v rámci dělené zprávy, je třeba pojem rozhodnutí rozhodnutí o stanovení daně použitý v § 254 odst. 1 daňového řádu vykládat i jako rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění v rámci dělené zprávy. Takovýmto rozhodnutím tedy může být i rozhodnutí vydané jiným orgánem veřejné moci než správcem daně“.

V právě uvedeném soud spatřuje limit argumentace rozsudku osmého senátu ve věci 8 Af 34/2013, v němž osmý senát přejal zmíněné závěry NSS ve věci 9 Afs 128/2016 s tím, že „...se sice týká věcně poněkud odlišné věci, ale některé dílčí závěry lze aplikovat širěji. Nejvyšší správní soud především dospěl k závěru, že oním rozhodnutím, které by muselo být zrušeno nebo změněno, aby bylo možno aplikovat § 254 daňového řádu, nemusí být nutně vždy jen rozhodnutí o stanovení daně, ale v podstatě jím bude jakékoliv rozhodnutí, kterým se rozhoduje v daňové věci obecně. Ba dokonce tedy i rozhodnutí, kterým se rozhoduje o peněžitém plnění mimo oblast správy daní.“ a měl za to, že „...obě rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3, kterými bylo žalobci odmítnuto stanovit úrok podle § 254 daňového řádu v souvislosti se zrušeným penále, tedy úvodní sdělení a následující rozhodnutí o námitce, jsou také rozhodnutími o stanovení daně, která lze podřadit pod § 254 daňového řádu, byť se jimi žádná povinnost platit žalobci neukládala, ale naopak mu jimi byl odepřen nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. To podle názoru soudu tedy lze koneckonců považovat za analogické. Podle názoru soudu podmínky pro uplatnění žádosti podle § 254

daňového řádu splněny byly, došlo ke zrušení rozhodnutí, jímž byla stanovena daň v tomto širším slova smyslu, a žalobce tedy za tohoto stavu měl nárok na to, aby mu úrok podle § 254 daňového řádu byl přiznán“.

V nyní projednávané věci se soud proti uvedenému závěru osmého senátu ve věci 8 Af 34/2013 vymezuje v tom smyslu, že nepovažuje postup správce daně podle § 254 daňového řádu za rozhodnutí o stanovení daně po provedeném nalézacím řízení, neboť je to v rozporu s dikcí a smyslem/účelem tohoto zákonného ustanovení. V této věci měl žalobce nárok na úrok ze zrušených platebních výměrů na penále a ten mu byl také ve výši 119.674,- Kč předepsán. O tom byl žalobce správcem daně spraven (Přiznáním nároku na úrok Finančním úřadem pro Prahu 3 ze dne 28.8.2012 a Vyrozměněním o převedení přeplatku stejným správcem daně ze dne 17.9.2012). Povinnost správce daně postupovat podle § 254 daňového řádu, nastala v důsledku zrušení rozhodnutí daňové správy rozsudkem Městského soudu v Praze ve věci 10 Af 48/2011/přezkumnou autoritou, vyplývala přímo ze zákona (§ 254 odst. 1, 3) a správce daně byl povinen vrátit přeplatek i bez žádosti/z moci úřední ve stanovené výši a lhůtě. Postup správce daně byl tedy striktně vymezen zákonem a byl zcela nezávislý na vůli žalobce, neboť správce daně měl danou povinnost i bez toho, kdyby žalobce žádost o úrok nepodal.

Postup správce daně podle § 254 daňového řádu tak postrádá základní atributy nalézacího řízení, jimiž je zjistit a stanovit daň.

Lze tak uzavřít, že i v případě, že by žalobce žádost ze dne 5.1.2012 u správce daně nepodal, předepsal by správce daně za daného skutkového stavu úrok ve prospěch osobního daňového účtu žalobci sám, neboť k tomu byl zákonem povinován ustanovením § 254 daňového řádu. Žádost žalobce ze dne 5.9.2012 je ve své podstatě žádostí, aby správce daně zaplatil žalobci úrok z již předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, a je tak v rozporu s obecnou zásadou daňového řízení „*k příslušenství již další příslušenství nepřerůstá*“.

Soud k tomu poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, (nález Ústavního soudu ze dne 17.12.1997 sp.zn. Pl. ÚS 33/97, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2005 č.j. 2 Afs 81/2005-54, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2009, č.j. 1 Afs 80/2009-45), jakož i odbornou literaturu, podle nichž platí princip jednoty právního řádu České republiky, neboť „*právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích*“, a kdy tak lze úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku, jak byl dříve koncipován v ustanovení § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb.(nyní v ustanovení § 155 a § 254 daňového řádu) přirovnat k úroku z prodlení uplatňovaného v oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník), kdy v případě prodlení dlužníka s peněžitým plněním vzniká věřiteli ze zákona nárok na úrok z prodlení z dlužné částky (jistiny).

Všechny citované zdroje se shodují na závěru, kterému soud v nyní projednávané věci plně přisvědčuje, že *úroky z prodlení jsou sankcí za porušení povinnosti dlužníka a že při prodlení se zaplacením úroku z prodlení nemá věřitel právo požadovat z nich (z částky jim odpovídající) úroky z prodlení. Včasné nesplacení úroků z prodlení z dlužné částky je totiž prodlením s plněním příslušenství pohledávky (§ 121 odst. 3 občanského zákoníku), nikoliv s plněním vlastního dluhu* (srov. Švestka, J., Jehlička, O., Škárová, M., Spáčil J. a kol., Občanský zákoník. Komentář. 10. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, s. 924). Obdobně se vyjádřil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, publikovaného pod č. 5/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, v němž uvedl, že

„[o]bčanský zákoník ani obchodní zákoník neumožňují věřiteli požadovat po dlužníku příslušenství (úrok z prodlení) pro případ prodlení s placením příslušenství pohledávky; tím není dotčeno právo účastníků dohodnout se, že smluvené úroky se stanou součástí jistiny.“

Uvedené platí i při náhledu na historické souvislosti řešeného problému, kdy Velký senát obchodního kolegia v citovaném rozsudku Nejvyššího soudu poznamenal, že „[b]raní úroků z úroků (tzv. anatocismus) bylo zapovězeno již podle tradic římského práva (srov. např. Heyrovský, L.: *Dějiny a systém soukromého práva římského*, Právnická fakulta University Komenského v Bratislavě. 7. vydání. Bratislava 1929, str. 412-413 nebo Kincl., J., Urfus, V.: *Římské právo*. 1. vydání. Panorama Praha 1990, str. 279-280), přičemž totéž platilo v českém právu i historicky; za platnosti obecného zákoníku občanského byl zákaz anatocismu prolomen jen v zákonem výslovně zmíněných případech (srov. k tomu Sedláček, J.: *Obligační právo*, Československý akademický spolek Právník. 2. vydání. Brno 1933, str. 94-97 nebo Krčmář, J.: *Právo obligační*, Všehrd, Praha 1926, str. 69-70).“

Podle závěrů rozsudku NSS ve věci sp.zn. 1 Afs 80/2009, které přílehavě dopadají na nyní projednávanou věc, citovaná literatura a judikatura potvrzuje platnost zásady zákazu dalšího úročení úroku z prodlení v oblasti soukromého práva a s odkazem na zmíněnou judikaturu potvrzující princip jednotnosti právního řádu lze systematickým výkladem dospět k závěru, že princip zákazu anatocismu je platný i pro řízení daňové, kdy nevrátil-li správce daně vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené v § 64 odst. 6 daňového řádu (pozn. soudu uvedený rozsudek NSS se vztahuje k předchozímu zákonu o správě daní a poplatků, tj. zákonu č. 337/1992 Sb., dále jen „ZSDP“, ale s ohledem na obsah Důvodové zprávy k ustanovení § 254 stávajícího daňového řádu se daňový řád v zákonu č. 280/2009 Sb. snažil zachovat svou povahou oba instituty; povinnost uhradit úrok z přeplatku pro případ, že správce daně přeplatek nevrátí včas ve stanovené lhůtě, ponechal v § 155, úrok ze zaviněného přeplatku je zařazen v části zákona upravující následky porušení povinnosti při správě daní tj. v § 254), je povinen daňovému subjektu uhradit úrok z tohoto vratitelného přeplatku. Mezi těmito právními instituty lze spatřovat významnou paralelu, neboť smysl úroku podle § 64 odst. 6 daňového řádu spočívá obdobně jako u soukromoprávního úroku z prodlení v sankcionování povinného subjektu (správce daně v daňovém řízení, resp. dlužníka v soukromoprávním vztahu) za porušení určité povinnosti.

Také nyní v projednávané věci je správce daně sankcionován za neoprávněné jednání při splnění podmínek vymezených v § 254 úrokem v zákonem stanovené výši a lhůtě tak, že je povinen předepsat úrok na osobní daňový účet daňového subjektu. Má-li tedy daňový subjekt nárok na takový úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, vypočítá správce daně tento úrok v zákonem stanovené výši z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno nebo byla prohlášena jeho nicotností, nikoliv rovněž z příslušenství, jenž k němu postupně přirůstá. Soud se plně ztotožňuje se stanoviskem NSS ve věci spisová značka 1 Afs 80/2009, že přisvědčení názoru zastávaného žalobcem, by popřelo platnost principu zákazu dalšího úročení úroku uznávaného již v římském právu pro oblast práva daňového. Takový výklad by nepřipustným způsobem a neodůvodněně dal úrokům podle § 64 odst. 6 ZSDP/§ 254 daňového řádu jiného významu, než jaký je jejich/jeho původní smysl a ve svém důsledku by znamenal porušení jednoty a bezrozpornosti českého právního řádu.

Lze tak uzavřít, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem, neboť žalobce podmínky podle § 254 odst. 1 daňového řádu nesplnil a domáhal se po správci daně zaplacení úroku z příslušenství neoprávněně. Zákaz placení úroku z příslušenství prolíná

historicky právními úpravami soukromého i veřejného práva a není důvodu neaplikovat jej i pro daňový řád z r. 2009, který ostatně takovou možnost v ust. § 254 ani jinde nezakotvuje.

Neopodstatněný je v této souvislosti i žalobcův poukaz na povahu daňového řízení a tvrzení, že úrok podle § 254 je částkou, kterou správce daně platí daňovému subjektu, v důsledku čehož dochází ke snížení příjmu veřejného rozpočtu a je tak naplněna definice předmětu správy daní dle § 2 odst. 1 s poukazem na ustanovení § 2 odst. 4 citovaného zákona.

V obecné rovině lze přisvědčit žalobci, že ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 je předmětem správy daní, která je příjmem veřejného rozpočtu, přičemž podle odst. 2 téhož zákonného ustanovení se veřejným rozpočtem pro účely tohoto zákona rozumí i státní rozpočet (písm. a), že se daní pro účely tohoto zákona rozumí i peněžitá plnění (odst. 3 písm. a) – c), přičemž podle odstavce 4 zahrnuje daň podle odstavce 3 i příslušenství daně, a konečně, že se podle odst. 5 příslušenstvím daně rozumějí i úroky.

K tomu soud ovšem zdůrazňuje, že zákon v § 2 daňového řádu ani v jiných svých ustanoveních (§ 254 nevyjímaje) nepovažuje za daň úroky z úroků, neboť je vůbec nepředpokládá. Soud proto i v tomto rozsahu žalobní námitky odmítá.

Z předně uvedených důvodů k posouzení povahy nalézacího řízení a rozhodnutí o stanovení daně soud neshledal relevantními ani tvrzení žalobce o podobnosti (analogii legis) daňového řízení/řízení o stanovení daně/nalézacího řízení a řízení o úroku dle § 254 daňového řádu soud a pro stručnost na své závěry odkazuje.

S ohledem na shora uvedené soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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.

V Praze dne 12.dubna 2017

JUDr. Ivanka Havlíková v.r.
předsedkyně senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová