



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **Ing. J.J., nar, , bytem P., Š. ,** zastoupen Auditorskou a daňovou kanceláří s.r.o., IČ: 649 39 090, se sídlem Praha 3, Tachovské nám. 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13-14503-706611,

T a k t o:

- I. Rozhodnutí odvolacího finanční ředitelství ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13/5000-14503-706611 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15.342 Kč k společnosti Auditorská a daňová kancelář s.r.o., a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d ě n í:

Žalobce se včas podanou žalobou dne 11. 6. 2013 domáhal u Městského soudu v Praze zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13-14503-706611, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3, ze dne 11. 10. 2012, č. j. 313641/12/003913104849, kterým mu nebyl přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Daňový subjekt se domáhal přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 119.674 Kč za období od 15. 11. 2011 do 27. 8. 2012. Finanční úřad pro Prahu 3

(dále jen "správce daně") tvrdil, že podmínkou pro přiznání úroku je existence bezdlužnosti daňového subjektu. Správce daně převedl částku na 119.674 Kč na úhradu nedoplatku daňového subjektu, a proto podle jeho názoru neměl daňový subjekt nárok na úrok.

Daňový subjekt s tímto rozhodnutím nesouhlasil a napadl je odvoláním, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13-14503-706611, konstatoval, že rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 11025/12-1500-100146, bylo daňovému subjektu částečně vyhověno a úrok z neoprávněného jednání správce daně byl předepsán, nejednalo se o změnu rozhodnutí o stanovení daně, bylo změněno rozhodnutí o námitce ze dne 21. 2. 2012, č. j. 45972/12/003912104849. Přiznání či nepřiznání nároku na úrok podle § 254 daňového řádu nelze v žádném případě pod rozhodnutí o stanovení daně, tj. rozhodnutí v nalézacím řízení, podřadit, proto daňovému subjektu úrok podle citovaného ustanovení nepřísluší, jak správně dovodil již správce daně.

Žalobce se svým podáním domáhal zrušení napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a namítal porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Prvostupňové rozhodnutí se opíralo o argument, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu nemá být poskytnut, protože správce daně evidoval na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek. Argumentace žalovaného je však odlišná od argumentace správce daně, podle jehož názoru úrok nelze poskytnout, neboť:

1. úrok vzniká ze zákona a nejde o povinnost uloženou daňovému subjektu platit daň, naopak platební povinnost vzniká správci daně
2. nejednalo se o změnu rozhodnutí o stanovení daně, ale bylo změněno rozhodnutí o námitce
3. rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu čj. 11025/12-1500-100146 ze dne 8. 8. 2012 nebylo rozhodnutím o stanovení daně (tj. rozhodnutí v nalézacím řízení), což je nezbytná zákonná podmínka pro vznik úroku.

Argumentace žalovaného je tak zcela odlišná od správce daně, přičemž ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu ukládá povinnost žalovaného, dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, seznámit daňový subjekt s jeho existencí před vydáním rozhodnutí a umožnit se k ní vyjádřit. Žalovaný této povinnosti nedbal, žalobce se s jeho argumentací mohl seznámit až v napadeném rozhodnutí, což je nezákonné.

Žalobce dále namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí pro nesprávné posouzení právních otázek. Sporná je existence povinnosti daňového orgánu poskytnout úrok coby paušalizovanou náhradu škody

Žalobce zpochybňoval tvrzení žalovaného, že rozhodnutí správce daně ze dne 21. 2. 2012, č. j. 45972/12/003913104849, nebylo dle žalovaného vydáno v nalézacím řízení. Podle žalobce obecně není jasné, v jakém typu řízení se rozhoduje o úroku podle § 254 daňového řádu, což je mezerou v zákoně. Pro posouzení typu řízení považuje žalobce za rozhodné vymezení charakteru úroku podle § 254 daňového řádu z roku 2009 je hmotněprávní, protože zakotvuje nárok jednotlivce na peněžité plnění od státu., úrok nevzniká přímo ze zákona, ale daňové orgány o něm vydávají rozhodnutí, podle žalobce je povinností daňových orgánů "nalézt" výši úroku a rozhodnutím ji stanovit, řízení o úroku podle ust. § 254 daňového řádu z

roku 2009 považuje žalobce za nalézací řízení sui generis. přiměřeně stejný názor lze nalézt i v komentářové literatuře. Žalobce v důsledku nezákonného rozhodnutí prvostupňového správce daně nemohl disponovat se svým úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 119.674 Kč za období ode dne 15. 11. 2011 do dne 27. 8. 2012, žalobci náleží úrok za toto období.

Žalovaný správní orgán ve svém vyjádření ze dne 10. 9. 2013 navrhnul žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu, který obsahuje veškeré rozhodné podklady, ze kterých žalovaný při vydání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel.

Žalobce ve své replice ze dne 23. 3. 2017 poukazoval na nejnovější judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. září 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39.

Městský soud v Praze nařídil ve věci jednání, které se konalo dne 28. 3. 2017, při němž účastníci setrvali na svých dosavadních písemných vyjádřeních.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze rozhodoval podle ustanovení § 81 odst. 1 soudního řádu správního na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Ze správního spisu soud ověřil tyto skutečnosti:

Městský soud v Praze zrušil rozsudkem ze dne 18. srpna 2011, č. j. 10 Af 48/2011-321, celkem 16 platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Prahu 3, adresovaných žalobci, z důvodu opožděného vydání, neboť lhůta k předepsání penále koresponduje s lhůtou k vybrání nedoplatku daně, k níž se penále váže.

Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 21. 2. 2012, č. j. 45972/12/003912104849, o zamítnutí námitky, že správce daně nepředepsal do evidence daní úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 11025/12-1500-100146, bylo námitce daňového subjektu částečně vyhověno.

Dne 28. 8. 2012 sjednal nápravu Finanční úřad pro Prahu 3 a přiznal nárok na úrok z neoprávněného jednání za období od 20. 4. 2006 do 18. 10. 2011 v souvislosti s rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 10 Af 48/2011-321 ve výši 119.674 Kč.

Dne 11. 10. 2012 rozhodnul správce daně o úroku z vratitelného přeplatku z částky 119.674 Kč za období od 15. 11. 2011 do 5. 9. 2012 tak, že ho nepřiznal, neboť správce daně

evidoval na dani z příjmu fyzických osob nedoplatek, a proto byl přeplatek ve výši 119.674 Kč v souladu s § 154 daňového řádu převeden na úhradu tohoto nedoplatku podle rozhodnutí o převedení přeplatku ze dne 17. 9. 2012, č. j. 300754/12/003913104849. Současně byl daňový subjekt upozorněn, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je svou povahou sankce a nelze tedy postihovat jeho případné pozdní vrácení další sankcí.

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, (ve znění platném do 31. 12. 2013), je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, (ve znění platném do 31. 12. 2013), 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 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. září 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, dojde-li ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo uloženo peněžité plnění v rámci dělené správy, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z částky, která jím byla na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhrazena.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 128/2016-39 vyjádřil názor: „Výklad stěžovatele, že rozhodnutím o stanovení daně se rozumí pouze rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu z roku 2009, nemůže sám o sobě obstát. Pojem "rozhodnutí o stanovení daně" není v tomto zákoně výslovně definován. Nadpis (použitý v § 147 daňového řádu z roku 2009) nemá normotvornou povahu, a ačkoliv jej za splnění dalších výkladových metod lze použít jako vodítko při výkladu zákona (usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 12. 3. 2015, čj. Konf 8/2014-25, č. 3227/2015 Sb. NSS), v posuzované věci tomu tak není. Rozhodnutím o stanovení daně je totiž kromě platebního výměru, dodatečného platebního výměru a hromadného předpisného seznamu (srov. § 147 odst. 1 daňového řádu z roku 2009) také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 uvedeného zákona. Sporný pojem proto nelze vykládat natolik úzce (pouze ve smyslu rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu z roku 2009) ani při správě daní vymezených v § 2 odst. 3 písm. a) [případně § 2 odst. 3 písm. b)] daňového řádu z roku 2009, tj. "daní", při jejichž správě se postupuje zcela v režimu daňového řádu z roku 2009. Skutečnost, že se při placení peněžitého plnění uloženého ve správním řízení uplatní postup

dle daňového řádu z roku 2009, vyplývá z § 106 správního řádu. To, že bylo peněžité plnění uloženo ve správním řízení, je proto nepodstatné, ostatně správní řád s pojmy "rozhodnutí o stanovení daně" či "nezákonnost postupu správce daně" vůbec nepracuje. Obdobně nepracuje ani s definicí dělené správy, tu naopak upravuje daňový řád z roku 2009, který při vymezení tohoto pojmu musí logicky rozlišovat správce daně, který je příslušný ke správě placení daně, a jiný orgán veřejné moci, který peněžité plnění při výkonu veřejné moci uložil, aniž by měl postavení správce daně. Rozhodnutím o stanovení daně sám daňový řád z roku 2009 rozumí také rozhodnutí, kterým je uloženo (stanoveno) některé z peněžitých plnění spadajících pod legislativní zkratku "daň" použitou v § 2 odst. 3 daňového řádu z roku 2009 (smyslem zavedení legislativní zkratky je ostatně to, aby nemusel být na dalších místech právního předpisu opakován celý výčet, pro nějž byla zkratka zavedena). Jelikož se dani dle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu z roku 2009 pro účely tohoto zákona rozumí i peněžité plnění v rámci dělené správy, je třeba pojem rozhodnutí o stanovení daně použitý v § 254 odst. 1 daňového řádu z roku 2009 vykládat i jako rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy. Takovýmto rozhodnutím tedy může být i rozhodnutí vydané jiným orgánem veřejné moci než správcem daně."

Podle Městského soudu v Praze v inkriminované věci není sporu o tom, že žalobci bylo původně vyměřeno penále, které uhradil, následně byla rozhodnutí o tomto penále zrušena zdejším soudem. Za takovéto situaci tedy podle § 254 daňového řádu vznikl žalobci nárok na úrok z důvodu nezákonnosti, resp. z důvodu nesprávného úředního jednání. Tento úrok podle § 254 odst. 3 daňového řádu měl být tedy žalobci vyplacen do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. V inkriminované věci je zřejmé, že se tak nestalo, a že žalobce svým podáním ze dne 5. ledna 2012 požádal o tento úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Finanční úřad pro Prahu 3 nejprve sdělením ze dne 24. 1. 2012 a následně rozhodnutím o námitce ze dne 21. 2. 2012 žalobci sdělil, že mu žádný úrok nevyplatí. Následně však došlo k tomu, že tato rozhodnutí byla přehodnocena a rozhodnutím ze dne 28. 8. 2012 došlo konečně k přiznání nároku na úrok z penále, původně předepsaného a zaplaceného a následně zrušeného zdejším soudem. Podstatné je, že rozhodnutím ze dne 28. 8. 2012 de facto došlo ke zrušení předchozích rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 3, minimálně rozhodnutí o námitce ze dne 21. 2. 2012, jimž původně Finanční úřad pro Prahu 3 konstatoval, že žádný úrok žalobci přiznávat, resp. vyplácet nebude. Za tohoto stavu věci, podle názoru soudu, byla důvodná další žádost žalobce o další úrok podle § 254 daňového řádu tak, jak ji podal, resp. koncipoval, dne 5. 9. 2012. Podle názoru soudu tedy nastala situace, že původní rozhodnutí o tom, že správce daně úrok vůbec vyměřovat a vyplácet nebude, že nevznikl, bylo změněno faktickým úkonem, tj. přiznáním nároku na úrok ze dne 28. 8. 2012, čímž se tedy žalobce dostal už po druhé do režimu ustanovení § 254 daňového řádu. Potom tedy byla jeho žádost o úrok ze dne 5. 9. 2012 podána důvodně.

Z důvodů, které nejsou zcela zřejmé, nejprve Finanční úřad pro Prahu 3 o této žádosti rozhodl dne 11. 10. 2012 tak, že se nárok na úrok nepřiznává, přičemž tento nárok překvalifikoval na nárok podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv pro takový postup, podle názoru soudu, nebyl žádný důvod, neboť nebylo namístě použít ustanovení § 70 daňového řádu, podle něhož se podání posuzují podle svého obsahu a nikoliv podle toho, jak jsou označena. Přitom v žalobcově podání, tedy žádosti o úrok ze dne 5. 9. 2012, není žádný rozpor mezi obsahem a mezi označením. Obsahově jde zcela nepochybně o žádost o úrok podle § 254 daňového řádu. Důvod, pro který Finanční úřad pro Prahu 3 posuzoval tuto žádost podle § 155 daňového řádu, není příliš srozumitelný. Nicméně tuto vadu v dalším

řízení odstranil odvolací správní orgán, tedy Odvolací finanční ředitelství, když v úvodu svého rozhodnutí ze dne 18. 4. 2013, č. j. 10001/13-14503-706611, vypořádal argumentaci vztahující se k § 155 odst. 5 daňového řádu a následně pak ovšem pokračuje slovy: „*I kdyby byla předmětná žádost o úrok posouzena podle ustanovení § 254 daňového řádu, jak odvolatel požaduje, nebyl by výsledkem stav, který odvolatel předpokládá, tedy přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 119.674 Kč za období od 15. 11. 2011 do 5. 9. 2012.*“

Procesní pochybení správce daně Odvolací finanční ředitelství napravilo a vypořádalo se s žádostí žalobce tak, jak byla koncipovaná, tedy jako s žádostí o úrok podle § 254 daňového řádu.

Nicméně Městský soud v Praze má za to, že tak učinil věcně a právně vadně, neboť žádost tak, jak ji žalobce koncipoval, důvodná byla. Přihlédnout lze koneckonců i k judikatuře, kterou žalobce argumentoval, tj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. září 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, která 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.

Městský soud v Praze má 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 žádá 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 ustanovení § 254 daňového řádu byl přiznán.

Městský soud v Praze ze shora uvedených důvodů ve věci rozhodl tak, že žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního zrušil pro nezákonnost. Podle ustanovení § 78 odst. 5 soudního řádu správního právním názorem, kterým vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný správní orgán vázán.

Rozhodnutí o náhradě nákladů řízení soud opřel o ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce měl ve věci plný úspěch. Výši náhrady potom určil podle vyhl. č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), a to tak, že 3.000 Kč činily náklady na uhrazení soudního poplatku z žaloby, dále náklady právního zastoupení za tři úkony právní pomoci podle § 9 odst. 3 a 3.100 Kč, tj. převzetí a příprava zastoupení, písemné podání žaloby, účast při jednání, a 3x režijní paušál podle § 13 odst. 3 a 300 Kč, tedy celkem 15.342 Kč, včetně DPH ve výši 21%.

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 28. března 2017

**JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu**