



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **Veletrhy Brno, a.s.**, se sídlem Brno, Výstaviště 1, zastoupeného společností ARIADNA, s.r.o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě ze dne 27. 3. 2013 na ochranu proti nečinnosti žalovaného ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem původního správního orgánu v dané věci Finančního úřadu Brno I se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci a shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[2] Dne 27. 3. 2013 obdržel zdejší soud žalobcovo podání označené jako „*Správní žaloba proti nečinnosti správního orgánu*“ podané podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[3] Žalobce uvedl, že dne 11. 7. 2011 obdržel rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 29 Af 47/2011-109, kterým byl zrušen dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044. Tímto rozhodnutím nastaly podmínky předvídané v ustanovení § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[4] Žalovaný vydal na základě rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 47/2011-109 následující tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu:

- Sdělení č. j. 3501138/11/288914710613 ze dne 26. 10. 2011 o přiznání úroku, za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, ve výši 9 823 618,32 Kč;

- Sdělení č. j. 352120/11 288914710613 ze dne 26. 10. 2011 o přiznání úroku, za neoprávněně stanovené daňové penále, ve výši 2 726 288,59 Kč a

- Sdělení č. j. 352590/11 288914710613 ze dne 26. 10. 2011 o přiznání úroku, za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky, ve výši 145 593,24 Kč.

[5] Žalobce zjistil, že byl přiznán zákonný nárok pouze částečně v neúplné výši. Proto podal dne 19. 12. 2012 *Žádost o předeepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.*

[6] Vzhledem k tomu, že žalovaný nepostupoval bez zbytečných průtahů, podal žalobce dne 7. 3. 2013 podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu.

[7] Žalovaný žádost ze dne 19. 12. 2012 vyhodnotil podle § 70 odst. 2 daňového řádu jako tři samostatné námitky proti přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 159 daňového řádu, o jejichž předeepsání byl žalobce vyrozuměn výše uvedenými sděleními a vzhledem k marnému uplynutí lhůty pro podání těchto námitek, je vyhodnotil jako zjevně právně nepřípustná podání a řízení o těchto námitkách zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, č. j. 580508/13/3001-24804-710613.

[8] Tímto rozhodnutím nebyla nečinnost žalovaného odstraněna. Protože podnět na ochranu před nečinností byl neúspěšný a žalovaný nadále zůstal nečinný, podal žalobce žalobu k správnímu soudu. Nečinností žalovaného je žalobce zkracován na svých právech, jelikož mu zákonem garantovaná ekonomická náhrada za porušení povinností ze strany správce daně není přes upozornění stále přiznána. Postup žalovaného je v rozporu především s § 254 daňového řádu a základními zásadami správy daní obsaženými v § 5, § 7 a § 8 daňového řádu.

[9] Zákon přesně určuje pravidla pro výpočet úroku dle § 254 daňového řádu, což znamená, že výše ekonomické náhrady je stanovena přímo zákonem. Žalovaný při výpočtu použil na místo zákonem stanovené výše úrokové sazby úrokovou sazbu zcela jinou. Dosud předepsaná ekonomická náhrada tak neodpovídá zákonem stanovené výši. Zbylá dosud nepřiznaná část ekonomické náhrady je stále platná existující pohledávka žalobce za státem, reprezentovaným žalovaným.

[10] Na nečinnost žalovaného nemůže mít vliv skutečnost, že žalobce proti dříve přiznané části ekonomické náhrady nepodal námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Zákon totiž neříká, že by nepodáním námítky mohlo dojít k zániku zákonného nároku. Situaci lze srovnat s obdobnou pozicí, ve které je daňový subjekt, pokud správně nepřizná zákonem stanovenou daňovou povinnost. V takovém případě existuje povinnost svoji chybu napravit do konce následujícího měsíce po dni zjištění. Výklad zastávaný žalovaným je zcela v rozporu se základními zásadami správy daní a i s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, dle kterých státní moc může být uplatňována jen v mezích a způsobu, které stanoví zákon.

[11] Úroky vznikají přímo ze zákona a rozhodnutí (v širším slova smyslu) o jeho přiznání není tedy rozhodnutím konstitutivním. Daňový řád stanoví, že úrok se primárně předepisuje na osobní daňový účet. Proto správce daně o předepsání úroku vydává pouze „sdělení“, kterým o svém postupu informuje.

[12] Vzhledem k výše uvedenému žalobce navrhl, aby soud vydal rozsudek následujícího znění: *„Žalovanému se nařizuje, aby odstranil svoji nečinnost a zákonem stanovený nárok na ekonomickou náhradu bez zbytečného odkladu předsal a přiznal.“*

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Žalovaný ve vyjádření ze dne 10. 5. 2013 sdělil, že správce daně dle § 254 daňového řádu nezahajuje řízení ukončené rozhodnutím. Při splnění zákonných podmínek provede bez žádosti daňového subjektu příslušné změny v evidenci. Žádné rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu se o úroku z neoprávněného jednání správce daně nevydává. U řízení zahajovaných ex offio se nelze domáhat jejich zahájení. Žalobcem dle § 79 odst. 1 s. ř. s. nemůže být ten, kdo se domáhá zahájení již ukončeného postupu správce daně dle § 254 daňového řádu.

[14] Žalobní petit je neprojednatelný a nevykonatelný. Nelze se domáhat rozhodnutí o určitém věcném obsahu, např. zavázat správní orgán, aby návrhu vyhověl.

[15] Na základě zrušeného dodatečného platebního výměru byl žalobci poukázán úrok z neoprávněného jednání správce daně. O výši úroků a způsobu výpočtu byl žalobce vyrozuměn sděleními ze dne 26. 10. 2011, proti kterým nepodal v třicetidenní lhůtě námitku podle § 159 daňového řádu. Žalovaný již žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s § 254 daňového řádu přiznal, a žalovaný tak není nečinný ve smyslu § 79 s. ř. s.

[16] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl, případně zamítl jako nedůvodnou.

III. Další podání žalobce

[17] Nově zmocněný zástupce žalobce podáním ze dne 14. 4. 2014 upravil petit žaloby tak, že navrhl, aby soud vydal rozsudek následujícího znění: *„Žalovanému se nařizuje vydat ve věci přiznání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 a § 254 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a to do 15 dnů od právní moci rozsudku.“*

[18] V doplnění žaloby ze dne 12. 9. 2014 žalobce znovu zdůraznil, že dle § 254 daňového řádu vzniká úrok z neoprávněného jednání správce daně přímo ze zákona. Správce daně ve sděleních o přiznání úroku postupoval dle zákona o správě daní a poplatků, jelikož nesprávně aplikoval přechodná ustanovení daňového řádu, a to tak, že použil § 264 odst. 14 namísto § 264 odst. 1. Že se má úrok z neoprávněného jednání správce daně řídit pouze daňovým řádem potvrzuje i metodika Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2012, č. j. 12257/12-21110-050166. Povinností žalovaného bylo své pochybení napravit bez ohledu na procesní aktivitu daňového subjektu. Úmyslem žalobce nebylo žádat po správci přezkum vydaného částečného rozhodnutí o připsání úroku a jeho případné zrušení, ale předsání zbývající části úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[19] Předmětem sdělení Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 10. 2011, č. j. 352120/11/288914710613, bylo pouze částečné přiznání úroku z neprominutého penále. Za penále, které bylo žalobcem po určité době uhrazeno, dosud nebyl vyměřen úrok žádný.

[20] Lhůta pro žádost o předsání (*de iure* vzniklého) úroku z neoprávněného jednání správce daně, je v souladu s § 160 daňového řádu 6 let ode dne splatnosti předmětného úroku. Ze skutkového stavu je zřejmé, že tato lhůta v době podání žádosti žalobce neuplynula.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[21] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[22] Soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení a dospěl k závěru, že žalobu nebylo možno odmítnout, jelikož veškeré podmínky řízení splněny byly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Ans 1/2007-100 (publ. pod č. 1683/2008 Sb. NSS; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl že *„nezbytnou podmínkou řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je podle ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. bezvýsledné vyčerpání procesních prostředků, které má žalobce k ochraně proti nečinnosti k dispozici ve správním řízení. (...) Uvedená podmínka vychází z celkové koncepce správního soudnictví v České republice, která je založena na subsidiaritě ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob ve správním soudnictví oproti ochraně, která je těmito právům poskytována v rámci veřejné správy. Před použitím některé z žalob ve správním soudnictví je tedy nutné vždy vyčerpat řádné opravné prostředky či jiné procesní prostředky nápravy, které jsou k dispozici v řízení před správním orgánem.“*

Tato zásada je v obecné rovině vyjádřena v ust. § 5 s. ř. s. a je pak pro jednotlivé typy žalob konkretizována v ust. § 68 písm. a), § 79 odst. 1 a § 85 s. ř. s.“

[23] V nyní projednávané věci žalovaný nepostupoval ohledně žádosti žalobce ze dne 19. 12. 2012 v rámci zákonných lhůt, a proto žalobce podal dne 7. 3. 2013 podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Žalovaný následně žádost ze dne 19. 12. 2012 vyhodnotil jako tři samostatné námitky proti přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 159 daňového řádu, o jejichž předepsání byl žalobce vyrozuměn výše uvedenými sděleními a vzhledem k marnému uplynutí lhůty pro podání těchto námitek, je vyhodnotil jako zjevně právně nepřipustná podání a řízení o těchto námitkách zastavil rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013.

[24] Postup žalovaného prošetřil nadřízený správní orgán – Odvolací finanční ředitelství, které ve vyjádření ze dne 5. 4. 2013, č. j. 10746/13/5000-14203-711217, dospělo k závěru, že sice došlo k nečinnosti správce daně ve smyslu § 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, nicméně tato nečinnost byla odstraněna rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, a proto podnět žalobce k ochraně před nečinností odložilo pro bezpředmětnost.

[25] Žalobce měl nadále za to, že o části úroků stále nebylo rozhodnuto, žalovaný je nečinný a i po vydání rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 19. 3. 2013 v této nečinnosti pokračuje. Proto žalobce podal žalobu ke správnímu soudu. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobce bezvýsledně vyčerpal prostředky předpokládané § 79 odst. 1 s. ř. s., a podmínka aktivní žalobní legitimace tedy byla splněna.

[26] Posouzení toho, zda je správní orgán nečinný ve smyslu § 79 s. ř. s., je již otázkou důvodnosti žaloby, nikoliv otázkou existence podmínek řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2010, č. j. 7 Ans 5/2008-164), a proto k jejímu přezkumu soud přistoupil v rámci rozhodnutí ve věci samé.

[27] V dané věci šlo o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, na který vznikl žalobci nárok po vydání rozsudku zdejšího soudu, kterým bylo pro nezákonnost zrušeno rozhodnutí správce daně o stanovení daně.

[28] Problematiku úroku z neoprávněného jednání správce daně upravuje § 254 daňového řádu:

(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.

[29] Žalobce uvedl, že dne 11. 7. 2011 obdržel rozhodnutí Krajského soudu v Brně, č. j. 29 Af 47/2011-109, kterým byl zrušen dodatečný platební výměr. Na základě tohoto rozsudku byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, což mu bylo sděleno dne 26. 10. 2011 sděleními o přiznání úroku, za neoprávněně stanovenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, úroku za neoprávněně stanovené daňové penále a úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky. Tato sdělení byla zástupci žalobce doručena dne 31. 10. 2011.

[30] V souladu s § 254 odst. 5 daňového řádu, v návaznosti na § 159 daňového řádu byl žalobce oprávněn proti postupu správce daně uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o postupu správce daně dozvěděl. Žalobce však až dne 19. 12. 2012 podal správci daně *Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*, kterou žalovaný logicky posoudil z materiálního hlediska právě jako námitky podle § 159 daňového řádu a pro opožděnost řízení zastavil (třicetidenní lhůta marně uplynula 30. 11. 2011). I kdyby žádost žalobce ze dne 19. 12. 2012 žalovaný posoudil jako podnět k předepsání zbývající části úroku, právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Věc by tedy mohla být vyřízena například přípisem (sdělením) žalovaného, že předmětný úrok již byl přiznán a že se nelze domáhat změny jeho výše. Procesní situace žalobce by se tedy odlišným posouzením charakteru podání nijak nezlepšila.

[31] Je zjevné, že žalobce primárně brojí proti věcnému postupu správce daně, a nikoli proti jeho nečinnosti. Proti nesprávnému přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně se měl bránit postupem předpokládaným v § 254 odst. 5 a § 159 daňového řádu. I ve správním právu platí klasická právní zásada *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náleží bdělým), bylo proto na žalobci a v jeho zájmu, aby uplatňoval prostředky ochrany, které mu právní předpisy umožňují.

[32] Je vhodné připomenout, že právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil nárok daňového subjektu například sdělením jako v nyní posuzované věci (to potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54). Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání (viz § 254 odst. 5 daňového řádu in fine).

[33] Na uvedených závěrech nic nemění ani fakt, že předmětná pohledávka daňového subjektu vůči státu vzniká podle § 254 odst. 1 daňového řádu ze zákona. Daňový řád předpokládá v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně určitý postup, kterým se daný úrok dostane do dispozice daňového subjektu a poskytuje přiměřené prostředky ochrany, kterými se může daňový subjekt případně proti tomuto postupu bránit. A to buď námitkou dle § 159 daňového řádu, případně postupem proti nečinnosti, pokud správce daně úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné.

[34] Správce daně může v souladu s § 159 daňového řádu napadený úkon změnit nebo zrušit, eventuálně zjednat nápravu jiným způsobem. Z logického i teleologického hlediska je zřejmé, že pokud dal zákonodárce daňovému subjektu k dispozici námitky proti postupu správce daně, bude to pravidelně v situacích, kdy správce daně přizná daňovému subjektu nižší úrok, než by považoval daňový subjekt za správný. V případě oprávněnosti námitky tak správce daně logicky může situaci napravit tak, že daňovému subjektu přizná úrok ve správné výši (viz např. Kobík, J.; Kohoutková, A. Daňový řád s komentářem. 1. vyd. Olomouc : ANAG. 2010. s. 670). Postup podle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu poskytuje dostatečnou a odpovídající ochranu pro daňové subjekty při postupu správce daně při přiznávání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[35] Žalovaný tedy v nyní projednávané věci neměl povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé ani osvědčení, a nebyl tak nečinný. Po zrušení dodatečného platebního výměru vydal sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a žalobce měl možnost se proti tomuto postupu bránit. I s ohledem na právní jistotu nelze přistoupit na názor žalobce, že lze nesprávně přiznaný úrok žádat kdykoli v rámci šestileté lhůty podle § 160 daňového řádu. V takovém případě by ze systematického hlediska bylo ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu zcela zbytečné. Pokud žalobce nesouhlasil s výší přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, měl se bránit postupem dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu, nikoli postupem proti nečinnosti.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu