



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 405/1, zastoupeného společností vykonávající daňové poradenství ARIADNA, s. r. o., se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2013, č. j. 24222/13/5000-14503-706611,

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.

Odůvodnění:

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem správního orgánu prvního stupně

v dané věci Finančního úřadu Brno I se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Výraz „správce daně“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Právní mocí rozsudku ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109, jímž Krajský soud v Brně zrušil dodatečný platební výměr Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044, nastaly podmínky předvídané § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu správce daně dne 26. 10. 2011 vydal následující tři sdělení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu:

- sdělení č. j. 3501138/11/288914710613 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 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené daňové penále ve výši 2 726 288,59 Kč, a
- sdělení č. j. 352590/11/288914710613 o přiznání úroku za neoprávněně stanovené úroky z odložené částky ve výši 145 593,24 Kč.

[3] Žalobce posléze shledal, že úrok mu byl přiznán v neúplné výši, pročež dne 19. 12. 2012 podal „*Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*“.

[4] Správce daně tuto žádost 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 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 nich zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013, č. j. 580508/13/3001-24804-710613.

[5] Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal. Žalovaný však v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí se žalovaný ztotožnil s postupem správce daně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě namítl, že vzhledem k § 254 odst. 6 a § 101 odst. 1 daňového řádu musí správce daně ohledně úroku ze svého neoprávněného jednání vydat rozhodnutí. Vydal-li správce daně o přiznání úroku pouhé sdělení, jedná se o rozhodnutí z materiálního hlediska. Obecně lze proti takovému rozhodnutí podat námitku podle § 159 daňového řádu. Nicméně pokud je přiznán úrok nižší nežli zákonný, nelze tento institut dobře využít. Pokud by totiž správce daně námitce daňového subjektu plně vyhověl, musel by

původní rozhodnutí o přiznání úroku v souladu s § 159 odst. 3 daňového řádu zrušit. Po zrušení by však již nebylo možné ve věci rozhodnout znovu a část úroku by tak byla přiznána bez právního důvodu. Změna rozhodnutí by byla možná pouze při částečném vyhovění námitce, to však v daném případě nepřicházelo v úvahu. Z toho plyne, že v případě, kdy je přiznán nižší než zákonný úrok, může daňový subjekt podat žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně a správce daně je povinen o této žádosti rozhodnout (ke stejnému závěru dospěl i Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 23. 4. 2013, č. j. 8 A 174/2012-31-32). V nyní souzené věci tak správce daně jednal v rozporu s § 70 odst. 2 daňového řádu, vyhodnotil-li žádost žalobce jako námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Správce daně tak současně nebyl oprávněn řízení zastavit.

[7] Žalobce dále uvedl, že postupem správce daně, v němž žalovaný neshledal porušení základních zásad správy daní, nebyl žalobci přiznán předmětný úrok ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Správce daně porušil zásadu zákonnosti. Svoje nedopatření dosud nenapravil, a to ani poté, co byl seznámen s příslušnou metodikou Generálního finančního ředitelství. Proti postupu orgánů finanční správy se žalobce musí bránit u soudu, což zvyšuje náklady jak na straně žalobce, tak na straně státní správy. Je tím porušena i zásada hospodárnosti.

[8] Postup orgánů finanční správy měl dle žalobce šikanózní povahu. Žalovaný odkázal na zásadu, podle níž „právo přeje bdělým“, tím však zároveň popřel princip, podle něhož nikdo nesmí těžit ze svého nezákonného jednání. Správní orgány ignorovaly existenci předmětné metodiky, a to i přes upozornění žalobce na její existenci. Jde tak buď o jednání zlovolné, nebo o jednání, které má správním orgánům přinést nějaký prospěch. Takové jednání je neetické a nezákonné. Nejpozději po seznámení se s danou metodikou musel správce daně zjistit, že při výpočtu předmětného úroku postupoval nesprávně. Pokud bylo žalobcovo podání posouzeno jako opožděné námitky, měl správce daně nařídít přezkum svého rozhodnutí ve smyslu § 121 a násl. daňového řádu; případně měl dát podnět k takovému přezkumu žalovaný poté, co se seznámil s odvoláním žalobce. Postup správních orgánů je v rozporu s cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Správci daně nic nebránilo v tom, aby žalobcovo žádost kladně vyřídil, lhůta pro přiznání úroku ještě nezanikla.

[9] S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[10] Žalovaný ve vyjádření ze dne 3. 3. 2014 především odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a správního spisu. Zdůraznil, že předmětem přezkumu žalovaného nebyla otázka výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, ale posouzení správnosti postupu správce daně, který zastavil řízení zahájená žádostí žalobce. Žalovaný dále nesouhlasil s názorem žalobce, že jediným možným způsobem, jak je možné o námitce rozhodnout v případě, že jí bude plně vyhověno, je zrušení rozhodnutí. Na základě námitky dle § 159 daňového řádu lze přiznat úrok nižší i vyšší, a to formou změny napadeného rozhodnutí. Případ řešený v rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 8 A 174/2012 není shodný s nyní posuzovanou věcí. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání žalobce

[11] V replice ze dne 29. 4. 2014 žalobce zopakoval, že správce daně pochybil, pokud vyhodnotil žádost žalobce jako opožděně podané námítky. Je-li přiznán nižší nežli zákonný úrok, není institut námitek podle § 159 daňového řádu použitelný. Výklad § 159 odst. 3 daňového řádu provedený žalovaným je nezákonný.

[12] 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 daně přezkum vydaného částečného rozhodnutí o připsání úroku a jeho případné zrušení, ale předepsání zbývajících částí úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[13] 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 určitou dobu uhrazeno, dosud nebyl vyměřen úrok žádný.

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

V. Právní hodnocení soudu

[15] 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**. Věc přitom projednal a rozhodl přednostně dle § 56 odst. 1 s. ř. s., neboť současně rozhodoval o nečinnosti žalobě téhož žalobce týkající se téže problematiky, tedy o žalobě, která má přednostní režim ze zákona (§ 56 odst. 3 s. ř. s.).

[16] V dané věci šlo o předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, na který vznikl žalobci nárok po vydání rozsudku zdejšího soudu, jímž byla pro nezákonnost zrušena rozhodnutí územních finančních orgánů o stanovení daně.

[17] Jak vyplynulo z připojených spisů, dne 11. 7. 2011 nabyl právní moci rozsudek ze dne 23. 6. 2011, č. j. 29 Af 47/2011-109, jímž zdejší soud zrušil jak rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 3. 2008, č. j. 5431/08-1200-700696, tak rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 26. 6. 2000, č. j. 103471/00/288913/3044 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996). Na základě tohoto rozsudku správce daně žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně, což mu oznámil dne 26. 10. 2011 sděleními o přiznání úroku za neoprávněně stanovenou daň (č. j.

350138/11/288914710613), daňové penále (č. j. 352120/11/288914710613) a úroky z odložené částky (č. j. 352590/11/288914710613). Tato sdělení, obsahující též poučení o možnosti podat proti postupu správce daně námitku, byla žalobci doručena dne 31. 10. 2011. Dne 19. 12. 2012 žalobce podal správci daně „*Žádost o předsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu*“. Řízení o této žádosti správce daně zastavil rozhodnutím ze dne 19. 3. 2013. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

[18] Ve věci je dostatečně zřejmé, že žalobce primárně brojil proti věcnému postupu správce daně. Nebyl spokojen s výši předsaného úroku a domáhal se předsání podle něj zbývající části úroku.

[19] V otázce vypořádávání úroku z neoprávněného jednání správce daně je v zásadě irelevantní fakt, že předmětná pohledávka daňového subjektu vůči státu vzniká podle § 254 daňového řádu ze zákona. Daňový řád v případě tohoto úroku stanoví postup, kterým se daný úrok dostane do dispozice daňového subjektu. Právní úprava přitom nevyžaduje, aby správce daně vydal o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil nárok daňového subjektu například sdělením jako v posuzované věci se současným předsáním případně přiznaného úroku na osobní daňový účet (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, www.nssoud.cz).

[20] Zde je ovšem podstatné, že daňový řád zároveň poskytuje přiměřené prostředky ochrany, jimiž se může daňový subjekt případně proti postupu správce daně bránit. Z ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu plyne, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu. Proti rozhodnutí správce daně o námitce je přípustné odvolání. Námitka je tedy základním prostředkem ochrany daňového subjektu. Rozhodnutí o námitce proti výši přiznaného úroku je vzhledem ke své povaze, tedy vzhledem k možnému dotčení daňového subjektu na jeho majetkových právech, a po vyčerpání řádného opravného prostředku, přezkoumatelné soudem dle § 65 a násl. s. ř. s.

[21] Podpůrným prostředkem ochrany daňového subjektu je pak, pro případ, kdy správce daně úrok nepředeje na osobní daňový účet daňového subjektu ve stanovené lhůtě či včas nerozhodne o námitkách, podnět na ochranu před nečinností dle § 38 daňového řádu, taktéž s případnou soudní kontrolou.

[22] Co se týče výkladu § 159 daňového řádu, podle tohoto ustanovení správce daně může napadený úkon změnit nebo zrušit, eventuálně zjednat nápravu jiným způsobem. Z logického i teleologického hlediska je přitom zřejmé, že pokud dal zákonodárce daňovému subjektu k dispozici námitku proti postupu správce daně, bude jich pravidelně využíváno zejména v situacích, kdy správce daně přizná daňovému subjektu nižší úrok, než by považoval daňový subjekt za správný. I v případě plné oprávněnosti námitky tak správce daně logicky může využít rozhodovací modalitu určené výslovně pro částečné vyhovění námitce a situaci napravit tak, že daňovému subjektu přizná úrok ve správné výši a na osobní daňový účet předeje i spornou částku. Není důvodu původní sdělení o přiznání úroku rušit, postačí-li k úplnému vyhovění námitce učinit požadovanou změnu, či je-li taková změna vhodnější (srov. např. *Kobík, J.; Kohoutková, A.* Daňový řád s komentářem. Olomouc: ANAG, 2010,

s. 670). Žalobcův výklad modalit postupu správce daně při aplikaci § 159 daňového řádu tak lze hodnotit jako nepřiměřeně formalistický až účelový.

[23] Současně nelze přistoupit na názor žalobce, že o přiznání dosud nepřiznaných částí úroku lze bez ohledu na další okolnosti žádat kdykoli v rámci prekluzivní lhůty dle § 160 daňového řádu. V takovém případě by totiž § 254 odst. 5 daňového řádu byl ze systematického hlediska zcela zbytečný. Nesouhlasí-li tedy daňový subjekt s výší již přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, musí se včas bránit postupem dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu.

[24] Další možnost nápravy nesprávného postupu správce daně si pak lze teoreticky představit již jen v rovině nenárokové. Možnost uplatnění mimořádných opravných či dozorčích prostředků z daňového řádu explicitně neplyne. Na druhou stranu nelze pomíjet, že cílem správy daně je dle § 1 odst. 2 daňového řádu mimo jiné *správné* zjištění a stanovení daní (včetně příslušenství, srov. § 2 odst. 4 daňového řádu). „Řádná správa“ by tak měla připouštět také aplikaci alespoň dozorčích prostředků, např. postup analogický přezkumnému řízení dle § 121 a násl. daňového řádu spočívající v posouzení případného rozporu s právními předpisy. Ostatně obecný právní předpis regulující správní řízení (zákon č. 500/2004 Sb., správní řád) možnost dozorčí nápravy jiných úkonů než rozhodnutí upravuje v § 156, § 158 odst. 2 a § 177 odst. 2. Nepřipuštění možnosti nápravy formou dozorčího prostředku by ostatně znamenalo nemožnost správce daně napravit nesprávně předepsaný úrok (tedy např. úrok předepsaný v nesprávné výši) *ex officio* ani v případech, kdy by tak mělo být učiněno ve prospěch správce daně.

[25] Lze dodat, že daňový řád (na rozdíl např. od § 92 odst. 1 správního řádu) správci daně neukládá, aby po přijetí závěru o nepřipustnosti či opožděnosti řádného opravného prostředku zkoumal, zda nejsou dány předpoklady uplatnění mimořádných opravných či dozorčích prostředků.

[26] Pro nyní projednávanou věc je nicméně podstatné, že dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu byl žalobce oprávněn uplatnit proti postupu správce daně námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o postupu správce daně dozvěděl, o čemž byl v předmětných sděleních poučen. Žalobce však až dne 19. 12. 2012, tedy více než jeden rok po obdržení těchto sdělení, podal správci daně *„Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.“* Za této situace nelze označit za nezákonný postup správce daně, který takové podání podle obsahu posoudil jako jediný přípustný řádný opravný prostředek, tedy jako samostatné námitky proti jednotlivým přiznaným úrokům z neoprávněného jednání správce daně podle § 159 daňového řádu. Ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu vychází ze zásady materiální pravdy. Jeho smyslem je především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání, která neznamená překážku pro určení klíčových obsahových náležitostí (srov. např. komentář k § 70 in *Baxa, J. a kol.* Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 374 až 375).

[27] Uvedeným postupem správce daně v zásadě nezměnil procesní postavení žalobce. I kdyby totiž jeho žádost ze dne 19. 12. 2012 posoudil jako podnět k předepsání zbývajících částí úroku, již z výše podaného plyne, že právní úprava úroku z neoprávněného jednání

správce daně neukládá správci daně povinnost o takovém podnětu rozhodnout. Věc by tak správce daně mohl vyřídit například přípisem, že předmětný úrok již byl přiznán a že se nelze domáhat změny jeho výše. Procesní situace žalobce by se tedy odlišným posouzením charakteru jeho podání nijak nezlepšila.

[28] Nezákonným tak není nejen závěr správce daně o opožděnosti podaných námitek, neboť lhůta pro jejich podání marně uplynula dnem 30. 11. 2011, ale ani poznámka žalovaného o tom, že práva náleží bdělým.

[29] Shledal-li ovšem správce daně, že námitky byly podány opožděně, pochybil, rozhodl-li o zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Nepřípustnost a opožděnost jsou svojí povahou rozdílné vlastnosti podání. Nepřípustnost podání znamená, že s takovým úkonem zákon nepočítá, že jej nelze efektivně učinit. Pouze přípustné podání pak může být učiněno ve stanovené lhůtě (včas) nebo po jejím uplynutí (opožděně). Ostatně i daňový řád mezi těmito charakteristikami podání rozlišuje, viz např. jeho § 113 odst. 1 písm. c). Předmětné námitky byly přípustné, avšak byly podány po lhůtě, tedy opožděně. V žádném případě tak nelze hovořit o jejich nepřipustnosti, natožpak o nepřipustnosti zjevné. Ustanovení § 159 daňového řádu neumožňuje správci daně naložit s opožděně podanou námitkou tak jako s opožděně podaným odvoláním [srov. již citovaný § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Dospěl-li tedy v daném případě správce daně k závěru, že předmětné námitky byly podány opožděně, měl postupovat způsobem stanoveným zákonem pro nevyhovění námitce, a měl je dle § 159 odst. 3 zamítnout. V souzené věci ovšem neměl tento vadný postup správce daně v zásadě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí spočívající na závěru, že opožděně podané námitky nelze projednat. Zrušil-li by soud rozhodnutí žalovaného pouze z tohoto důvodu, jednalo by se toliko o formální rozhodnutí, neboť žalovaný by pochybení správce daně poměrně jednoduchým způsobem napravil [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu] a na podstatě věci by to nic nezměnilo.

[30] Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný nepochybil, pokud potvrdil závěr správce daně o opožděnosti podaných námitek. V daném případě nelze dospět k závěru, že orgány finanční správy těžily z vlastního nezákonného jednání, neboť to byl žalobce, kdo se měl nápravy domáhat včas. V této souvislosti nutno dodat, že vzhledem k obsahu rozhodnutí správních orgánů se soud nijak nezabýval otázkou správnosti výše přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Důvodem úspěšnosti žaloby pak nemůže být ani tvrzené porušení zásady hospodárnosti spočívající v nucení domáhat se ochrany u soudu.

VI. Závěr a náklady řízení

[31] 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.

[32] 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