



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., a Mgr. Michala Rendy, ve věci

žalobce: **Bc. P. Č.**
bytem X
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., IČO 26879441
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. X

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 9. 2019, č. j. X, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., IČO 2687944, sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Platebním výměrem ze dne 19. 3. 2018 vyměřil Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2012. Odvolání žalobce

proti platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 1. 2019 a žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl zdejší soud rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 65 Af 7/2019-86. Žalobce uhradil vyměřenou daň ve výši 146 010 Kč dne 22. 1. 2019.

2. Následně správce daně platebním výměrem ze dne 12. 2. 2019, č. j. X vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení výše uvedené daňové povinnosti. Výši úroku z prodlení vypočetl správce daně ode dne 9. 4. 2013 (tj. od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti daně, která nastala dne 2. 4. 2013) do dne 22. 1. 2019 (tj. do dne uhrazení nedoplatku) částkou 120 046 Kč.
3. Žalobce v odvolání proti platebnímu výměru namítal, že správce daně na stanovení úroku z prodlení aplikoval nesprávně právní úpravu zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela č. 267/2014 Sb.“, či „novela“), tj. daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2015, ačkoliv byla daňová povinnost založena úpravou, jež novele předcházela. Správce daně měl dle žalobce správně aplikovat daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2014, který obsahoval v § 252 odst. 2 třetí větu ve znění: *„Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení.“* Správce daně však aplikoval daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2015, které již tuto větu neobsahovalo, a tudíž stanovil úrok po dobu delší.
4. Žalovaný ve výroku označeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a platební výměr potvrdil. Uvedl, že § 264 odst. 14 daňového řádu, jehož aplikace se žalobce dovolával, na posuzovaný případ nedopadá, neboť se jedná o přechodné ustanovení daňového řádu samotného, nikoli přechodné ustanovení novely č. 267/2014 Sb. Pětiletá omezující doba úročení úrokem z prodlení dle žalovaného platila jen dle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. tam, kde původní splatnost daně nastala do 31. 12. 2010. Od 1. 1. 2011 již díky novele, která odstranila nerovnosti v právní úpravě (viz důvodová zpráva), se úročí až do dne platby včetně. S ohledem na účinnost novely č. 267/2014 Sb. se tak od 1. 1. 2015 pro žádný úrok z prodlení vzniklý za účinnosti daňového řádu pětileté omezení doby úročení nepoužije.

B) Žaloba, stanovisko žalovaného, replika

5. Žalobce požadoval zrušení rozhodnutí žalovaného i správce daně. Stejně jako v daňovém řízení se domáhal aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014. Uvedl, že úrok z prodlení je příslušenstvím daně a jeho stanovení je tudíž stejně jako v případě stanovení daně samotné otázkou hmotněprávní. Novela č. 267/2014 Sb. neobsahovala přechodná ustanovení, a tudíž bylo nutné v souladu se zásadou subsidiarity a speciality použít obecné právní principy a obecnou úpravu, která je smyslem a účelem dané situaci nejbližší, jíž je § 264 odst. 14 daňového řádu, podle něhož platí, že *„[p]ro daň, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.“* Dle žalobce tak zákonodárce zřetelně vyjádřil, jak řešit situaci, kdy úrok z prodlení vznikne za dřívější úpravy a trvá i po nabytí účinnosti úpravy nové, a to tak, že se použije úprava účinná v době splatnosti daně. Pokud by chtěl tentokrát zákonodárce pojmout časovou působnost novely č. 267/2014 Sb. odlišně, nepochybně by to dle žalobce explicitně vyjádřil. Z textu § 264 odst. 14 daňového řádu dle žalobce nevyplývá jeho výhradní použitelnost toliko pro přechod ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) na daňový řád. V případě postupu, který zvolil správce daně i žalovaný by dle žalobce došlo k založení přílišné tvrdosti a k narušení

právní jistoty daňových subjektů. Je-li úrok z prodlení právní praxí považován za sankci, měla být ve prospěch žalobce aplikována právní úprava účinná ke dni splatnosti daně, tj. ke dni 2. 4. 2013. Ze všech uvedených úvah učinil žalobce závěr, že ke dni 2. 4. 2018 došlo k prekluzi práva vyměřit úrok z prodlení za období následující tomu dni.

6. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec ve vyjádření k žalobě provedl podrobnější interpretaci dotčené právní úpravy. Uvedl, že historický výklad (tj. dle žalovaného výklad důvodovou zprávou) říká, že dosavadní úprava byla nekoncepční a nedokonalá, a proto svědčí ve prospěch aplikace absence pětiletého omezení úročení i na právní vztahy (úročení) vzniklé před 1. 1. 2015. Výklad systematický dle žalovaného danou situací sice blíže neosvětluje, ale i přesto se lze z podřazení úpravy úroku z prodlení do části čtvrté daňového řádu, jež nese obecný název „Následky porušení povinností při správě daní“, domnívat, že se absence pětiletého omezení úročení aplikuje na právní vztahy vzniklé před 1. 1. 2015, neboť následkem porušení právní povinnosti je vždy vznik deliktního závazkového vztahu, v daném případě sankčního. Výklad logický lze dle žalovaného v daném ohledu opřít o *argumentum ad absurdum*, jelikož připustili-li bychom závěr, že absence pravidla o pětiletém omezení úročení se nevztahuje i na úročení vzniklé před 1. 1. 2015, stala by se tato legislativní změna v daném rozsahu obsoletní. Výklad jazykový dle žalovaného nedává sebemenšího sporu o tom, že absence pravidla o omezení doby úročení působí i na právní vztahy vzniklé před 1. 1. 2015. Konečně i výklad teleologický dle žalovaného vede k témuž závěru, neboť úmyslem racionálního zákonodárce bylo sjednotit úrokovou rozkolísanost, ale nikoliv to, aby k takovému sjednocení došlo až za pět let.
7. Žalobce v replice ze dne 29. 3. 2020 namítl, že úvahy žalovaného předestřené ve vyjádření k žalobě v napadeném rozhodnutí absentují. Žalovaný dle žalobce sice uvedl plejádu výkladových metod, k žádné z nich se však nepřiklonil. Žalobce nerozporuje účel novely č. 267/2014 Sb., její temporální účinky však dle jeho názoru nelze dovodit z interpretačních metod, nýbrž jediné z přechodných ustanovení. Ta v posuzovaném případě chybí, jedná se tak o mezeru v právu, jež musí být vyplněna metodou *analogie legis*, nikoli interpretací. Výklad žalovaného vede dle žalobce k absurdnímu závěru o nepotřebnosti přechodných ustanovení a o automatické změně právní úpravy *ex tunc*. Daňovým subjektům však nemůže jít absence přechodných ustanovení k tíži a negativně se projevit v jejich hmotněprávních poměrech.

C) Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.
9. Mezi účastníky není sporu o tom, že okamžik významný pro počátek prodlení žalobce s úhradou daně se odvíjel od původního dne splatnosti daně, tj. v posuzované věci od 2. 4. 2013, což byl den, kdy marně uplynula lhůta k podání daňového přiznání k předmětné dani (§ 135 odst. 3 daňového řádu), a že se tak na počátek prodlení užijí ustanovení daňového řádu účinného k tomuto dni 2. 4. 2013. Krajský soud tudíž nepovažuje za potřebné jakkoli tento nesporný závěr zdůvodňovat a toliko uvádí, že se jedná o závěr věcně správný.

10. Spor panuje mezi účastníky toliko o tom, zda se na úpravu úroku z prodlení v posuzované věci použije daňový řád ve znění novely č. 267/2014 Sb., či nikoli. Správce daně stanovil úrok z prodlení až do dne 22. 1. 2019, neboť považoval za určující, že ke dni 2. 4. 2018, kdy uběhlo 5 let prodlení, již daňový řád neobsahoval ustanovení o maximální pětileté době úročení. Žalovaný závěru, že se na úročení nedoplatku daně splatného dne 2. 4. 2013 užije právní úprava účinná od 1. 1. 2015, přisvědčil. Pokud by však byl správný názor žalobce a na věc by měl být aplikován § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, bylo by žalobou napadené rozhodnutí nezákonné, neboť by se úrok z prodlení mohl uplatnit nejdéle za 5 let prodlení, tj. pouze do 2. 4. 2018 včetně.
11. Před posouzením sporné otázky však krajský soud uvádí, že se žalobce mylí v tom, že by se sporná otázka doby úročení daňového nedoplatku jakkoli týkala lhůty pro stanovení daně a tím i daňové prekluze. Zánik práva správce daně stanovit daň a tím i jeho příslušenství, které osud daně sdílí, se řídí toliko ustanovením o lhůtách pro stanovení daně, tj. § 148. Třetí věta § 252 odst. 2 daňového řádu však nebyla úpravou běhu lhůty pro stanovení daně, nýbrž toliko úpravou doby úročení, neboli stanovila pouze to, po jak dlouhou dobu se bude nezaplacená daň po dni splatnosti maximálně úročit.
12. Co do řešení sporné otázky délky doby úročení je však žaloba důvodná.
13. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu účinného do 31. 12. 2014 platilo, že *[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení* (zvýraznění provedl krajský soud). *Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*
14. Uvedené omezení úroku z prodlení na 5 let obsahovala již předchozí právní úprava (§ 63 odst. 2 ZSDP). Změnou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2015, provedenou novelou č. 267/2014 Sb., byla třetí věta § 252 odst. 2 vypuštěna, přičemž novela neobsahuje přechodné ustanovení, které by se časovou působností této změny ve vztahu k úročení nedoplatků vzniklých před 1. 1. 2015 zabývalo.
15. Krajský soud se neztotožňuje se závěrem žalobce, že při absenci výslovné úpravy působnosti zrušení třetí věty § 252 odst. 2 daňového řádu lze na nedoplatky trvající ke dni účinnosti novely č. 267/2014 Sb. aplikovat § 264 odst. 14 daňového řádu, neboť se skutečně jedná o přechodné ustanovení upravující pouze právní režim vztahů vzniklých za účinnosti ZSDP a přetrvávající i v době účinnosti daňového řádu. Souhlasit je však třeba s žalobcem v tom, že při absenci výslovných intertemporálních ustanovení je třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti norem, jímž § 264 odst. 14 daňového řádu koresponduje.
16. Úrok z prodlení je dle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu příslušenstvím daně a tedy součástí daňové povinnosti jako takové, přičemž vzniká jako důsledek pozdního zaplacení daně. Mezi účastníky není sporu o tom, že ustanovení upravující úrok z prodlení mají hmotněprávní povahu. Tento závěr považuje krajský soud za zcela správný. Ustanovení stanovící, po jak dlouhou dobu se bude neuhrazená daň úročit, zasahuje do hmotněprávních poměrů daňového subjektu, neboť z nich plyne, po jakou dobu se úrok z prodlení vůči daňovému subjektu uplatní, a tudíž kolik finančních prostředků bude

muset na jeho úhradu vynaložit. Jeho hmotněprávní postavení je tudíž úpravou doby uplatnitelnosti úroku z prodlení ovlivněno. Při absenci výslovných přechodných ustanovení je tudíž třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti hmotněprávních norem (nikoli norem procesních, kde platí pravidla odlišná).

17. Této problematice se již věnoval Nejvyšší správní soud opakovaně. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, uvedl: „...nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu“. Výslovně k úroku z prodlení pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, uvádí: „Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá.“
18. Nelze proto než uzavřít, že při absenci přechodných ustanovení byl správce daně při předpisu úroku z prodlení povinen aplikovat daňový řád ve znění účinném v době vzniku dluhu na dani, jímž je den původní splatnosti daně, a to nejen pro určení počátku prodlení, nýbrž i pro určení výše úroku a doby jeho uplatňování. Jelikož původní splatnost daně v posuzované věci nastala dne 2. 4. 2013, musí se povinnost žalobce platit úrok z prodlení řídit právem účinným k tomuto datu, podle něhož bylo možné uplatnit úrok z prodlení jen za 5 let prodlení. Aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 správními orgány, tj. aplikace právní úpravy bez časového omezení uplatňování úroku, byla tudíž chybná.
19. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalobce, že výklad správce daně a žalovaného je nesprávný a jeho postup nepřipustně zasahuje do jeho právní jistoty. Lapidárně lze situaci pojmenovat tak, že žalobce, který do 2. 4. 2013 nepřiznal a nezaplatil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, musel dne 2. 4. 2013 počítat s tím, že bude-li mu daň posléze správcem daně autoritativně vyměřena, bude její vyměření provázet i povinnost zaplatit úrok z prodlení, a to za dobu až 5 let následujících po dni její splatnosti, tj. případně až do 2. 4. 2018. Při aplikaci § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 by však doba úročení neuhrazené daně a tím i celková výše úroku z prodlení mohla v rozporu s původním (legitimním) očekáváním žalobce vzrůst. Důsledek výkladu žalobce by tak vedl k nepřipustně retroaktivnímu působení právní úpravy na hmotněprávní postavení žalobce.
20. Právní rozbor žalovaného uvedený ve vyjádření k žalobě byl z části věnován obhajobě důvodů, které vedly zákonodárce k přijetí novely č. 267/2014 Sb., což však nebylo předmětem sporu. Ve zbytku rozbor žalovaného pomocí jednotlivých interpretačních metod postrádá přesvědčivé argumenty, neboť žalovaný převážně toliko konstatuje, že ta která výkladová metoda vede k jím zastávanému názoru, aniž by však danou metodu výkladu skutečně užil. Jak již soud uvedl výše, daňový řád převzal časové omezení úročení ze ZSDP a novela č. 267/2014 Sb. toto časové omezení zrušila až s účinností od 1. 1. 2015. Blíže nezdůvodněnému tvrzení žalovaného, že přiznání účinků právní úpravě až do budoucna a nikoli zpětně činí novelu obsoletní, krajský soud neporozuměl. Stejně tak je nezdůvodněné tvrzení žalovaného, že úmyslem zákonodárce nepochybně nebylo, aby změna doby úročení nastala poprvé až za 5 let od účinnosti novely. Krajský soud neshledal, že by zákonodárce jakkoli žalovaným popsanou vůli projevil.

21. Krajský soud však současně přiznává, že se odchyluje od závěru, který vyslovil v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 49/2018-34, proti němuž byla žalovaným podána kasační stížnost, jenž je projednávána Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Afs 351/2019, neboť se senát ve složení uvedeném v záhlaví s dříve vysloveným a kuse zdůvodněným závěrem odlišně obsazeného senátu neztotožnil.

D) Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud s ohledem na výše uvedené zrušuje napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost spočívající v aplikaci nesprávné právní normy a současně dle § 78 odst. 4 vrací věc žalovanému k dalšímu řízení. K postupu dle § 78 odst. 3 s. ř. s., tj. zrušení i prvostupňového rozhodnutí, jehož se žalobce domáhal, neshledal krajský soud důvod, neboť žalovaný může platební výměr vydaný správcem daně změnit a v souladu s § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 omezit úrok z prodlení toliko do dne 2. 4. 2018, tj. stanovit jej jen za 5 let prodlení. V souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný právním názorem krajského soudu vázán.
23. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení.
24. Náklady žalobce ve výši 15 342 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč, tj. 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 2 242 Kč, neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.
25. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 nejbližší 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.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 5. ledna 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu