



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce, soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: J. T.
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem,
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 41255/20/5100-41453-712735

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 41255/20/5100-41453-712735 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 6. 1. 2021, podanou téhož dne u Krajského soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 41255/20/5100-41453-712735 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) změněno odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 27. 2. 2020, č. j. 354376/202308-50521-401864 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“) tak, že došlo (i) k opravě v označení příjemce rozhodnutí (tj. žalobce) a (ii) k vypuštění části výroku o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši 58 164 Kč a nahrazení tím, že se předmětný úrok nepřiznává.
2. V napadeném rozhodnutí je skutkový stav a průběh řízení ohledně požadavku žalobce na úrok dle § 254 daňového řádu shrnut následovně.
3. Žalobce podal dne 5. 5. 2014 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též jen „*DPFO*“) za zdaňovací období roku 2013, které bylo správcem daně zaevidováno pod č. j. 1096622/14. V uvedeném zdaňovacím období žalobce obdržel od společnosti Golden Snack s.r.o. příjmy, které nevykázal v řádném daňovém přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013, a to ani jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*ZDP*“), ani jako příjem z podnikání dle § 7 ZDP. Daň byla vyměřena v souladu s řádným daňovým přiznáním, tedy ve výši 0.
4. Na základě provedené daňové kontroly u žalobce správce daně dospěl k závěru, že služby vykonávané žalobcem pro společnost Golden Snack s.r.o. naplňují svým charakterem vymezení závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, proto byla žalobci doměřena DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 860 447 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 172 089 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 7. 2017, č. j. 1562270/17/2308-50521-401864 (dále jen „*Původní dodatečný platební výměr*“). Proti Původnímu dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21378/18/5200-10421-711070 (dále jen „*Rozhodnutí o odvolání*“) tak, že napadený Původní dodatečný platební výměr změnil a žalobci doměřil DPFO za rok 2013 ve výši 1 127 533 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 225 506 Kč. Rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 24. 5. 2018.
5. Dne 16. 9. 2019 žalobce podal dodatečné daňové přiznání k DPFO za rok 2013, které bylo u správce daně zaevidováno pod č. j. 1799316/19. Následně dne 26. 9. 2019 žalobce podal opravné dodatečné daňové přiznání k DPFO za stejné zdaňovací období, které bylo u správce daně zaevidováno pod č. j. 1839652/19. Žalobce v uvedeném opravném dodatečném daňovém přiznání (které podle § 138 odst. 1 daňového řádu nahradilo přiznání ze dne 16. 9. 2019) s odkazem na závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97, vykázal příjmy odpovídající celkovým hodnotám vyplaceným žalobci společností Golden Snack s.r.o. jako příjmy dle § 7 ZDP, přičemž tyto příjmy vyňal ze zdanění dle § 6 ZDP. Ve dnech 10. 10. 2019 a 11. 12. 2019 podal žalobce ještě další opravná dodatečná daňová přiznání k DPFO za rok 2013, ovšem správce daně řízení zahájená těmito podáními zastavil podle § 141 odst. 7 daňového řádu.
6. Správce daně posléze vydal dodatečný platební výměr ze dne 14. 1. 2020, č. j. 8416/20/2308-50521-401864, doručený žalobci dne 17. 1. 2020 (dále jen „*Dodatečný platební výměr*“), v němž nově doměřil daň ve výši -950 953 Kč a stanovil penále ve výši -225 506 Kč (tj. *de facto* snížil žalobci doměřenou daňovou povinnost na DPFO za rok

2013 ve výši 1 127 533 Kč určenou Rozhodnutím o odvolání na částku 176 580 Kč a penále v původní výši 225 506 Kč snížil na 0 Kč). Správce daně dospěl k závěru, že v předmětném zdaňovacím období se jednalo o totožné skutečnosti jako ve zdaňovacích obdobích roků 2010, 2011 a 2012, které byly předmětem opětovného přezkoumání ze strany žalovaného (jako odvolacího orgánu), a to v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97, jímž bylo zrušeno Rozhodnutí o odvolání (doměření DPFO žalobci za roky 2010, 2011 a 2012) z důvodu, že zprostředkovatelská činnost žalobce nepodléhá režimu závislé činnosti a že příjmy žalobce podléhají zdanění jako příjmy z podnikání.

7. V návaznosti na Dodatečný platební výměr správce daně vydal dne 27. 2. 2020 rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně (tj. výše specifikované prvostupňové rozhodnutí). Správce daně žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 58 146 Kč. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že předmětem sporu bylo doměření příjmů plynoucích žalobci od společnosti Golden Snack s.r.o. jako příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, kdy plátcem daně byla společnost Golden Snack s.r.o., jež odvedla daň, kterou byla povinna žalobci srazit (na úhradu žalobcovi daňové povinnosti tak byly započteny sražené zálohy na daň). Uvedené vedlo správce daně k závěru, že v případě zdaňování příjmů ze závislé činnosti nemůže poplatník (žalobce) požadovat uhrazení částky, která byla předepsána k přímé úhradě plátcem daně (tj. společnosti Golden Snack s.r.o.). Daňovému subjektu může vzniknout úrok z neoprávněného jednání správce daně pouze z částky, kterou skutečně uhradil (úrok z částky, která byla předepsána k přímé úhradě plátcem daně, má být řešen v návaznosti na konečný výsledek řízení u plátce daně). Naopak v případě uhrazeného penále správce daně dospěl k závěru, že žalobci úrok dle § 254 daňového řádu náleží z částky 225 506 Kč se splatností 25. 6. 2018, a to ode dne 26. 6. 2018 do 18. 2. 2020.
8. K odvolání žalobce ze dne 23. 3. 2020 žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobci nepřiznal žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Důvodem bylo, že podle žalovaného nedošlo k naplnění první podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť v daném případě neexistuje žádné rozhodnutí, které by zákonem předvídaným způsobem zrušilo, změnilo, příp. prohlásilo za nicotné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. K naplnění druhé podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterou je úhrada daně na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, se žalovaný, jak výslovně uvedl, nevyjádřil pro nenaplnění podmínky první.

II.

Žaloba

9. Žalobce v podané žalobě nejprve uvedl, že v § 254 odst. 1 daňového řádu není uvedeno, jakým způsobem má dojít ke zrušení nebo změně rozhodnutí o stanovení daně. Na základě rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97 došlo ke zrušení dodatečně vyměřené DPFO za roky 2010, 2011, a 2012. Jestliže žalobci náleží úrok z uhrazené daně v souvislosti s tímto rozhodnutím, pak dodatečným přiznáním za rok 2013 došlo ke změně předchozího rozhodnutí o stanovení daně v souvislosti se zrušenými rozhodnutími o dodatečně vyměřené DPFO za roky 2010, 2011 a 2012.
10. Na rozdíl od žalovaného zastává žalobce názor, že podmínkou pro aplikaci § 254 odst. 1

daňového řádu je, že ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého došlo k úhradě finančních prostředků do státního rozpočtu, musí dojít v důsledku pochybení správce daně. Lhostejno je, jakým způsobem, zda v odvolání, na základě správní žaloby, či dodatečným přiznáním; ostatně § 254 odst. 1 daňového řádu ani žádné zpřesnění nepodává. Zpřesnění podává až žalovaný odkazem na § 141 odst. 2 daňového řádu, kdy dodatečným přiznáním nelze namítat vady v postupu správce daně. Podle žalobce ale žalovaný nečetl důvody pro podání dodatečného přiznání za rok 2013, protože kdyby je četl, zjistil by, že toto přiznání žalobce podal z důvodu nezákonnosti, a nikoliv z důvodu nesprávného postupu správce daně. Důležité je, aby se tak stalo v důsledku pochybení správce daně na základě rozhodnutí nebo v souvislosti s rozhodnutím. Souvislost s rozhodnutím je dána tím, že dodatečné přiznání za rok 2013 žalobce podal na základě zrušení rozhodnutí o dodatečně vyměřené DPFO za roky 2010, 2011 a 2012.

11. Žalobce namítal, že pokud je žalovaný názoru, že pojem „*vady v postupu správce daně*“ a „*nesprávný úřední postup správce daně*“ není totéž, a že „*vady v postupu správce daně*“ zahrnují i „*nezákonnost*“, měl argumentaci v tomto směru vysvětlit. Žalovaný argumentoval, že nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Podle žalobce uvedený požadavek žalovaného byl splněn, protože o dodatečném přiznání k DPFO za rok 2013 správce daně autoritativně rozhodl Dodatečným platebním výměrem, kterým došlo ke změně poslední známé daně a z jehož odůvodnění je vidět, že to bylo pro nezákonnost. Žalobce nerozumí žalovanému, proč tento dodatečný platební výměr nemůže být považován za rozhodnutí, kterým se mění daň pro nezákonnost. Tvrdí-li žalovaný, že v dodatečném daňovém přiznání k DPFO za rok 2013 nemohl žalobce namítat nezákonnost, pak správce daně byl jiného názoru. Jak plyne z odůvodnění Dodatečného platebního výměru, jeho důvodem je nezákonnost. Kdyby měl žalovaný pravdu, musel by správce daně zastavit řízení o dodatečném přiznání k DPFO za rok 2013 a nemohl by uvedený dodatečný platební výměr vůbec vydat. Navíc žalovaný nevidí § 141 odst. 2 daňového řádu, kdy dodatečným přiznáním nelze namítat vady v postupu správce daně, z čehož *a contrario* plyne, že nezákonnost namítat lze.
12. Žalobce dále uvedl, že chápe snahu žalovaného vyložit, že *nezákonnost* a *nesprávný úřední postup správce daně* jsou podmnožinou *vad v postupu správce daně*, aby § 254 odst. 1 daňového řádu vyložil restriktivně a úrok z neoprávněného jednání správce daně vyloučil z důvodu změny rozhodnutí o stanovení daně v důsledku podání dodatečného přiznání, ale upozorňuje na jím citované rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 45/2017- 43 a ze dne 21. 1. 2020, č. j. 29 Af 70/2018 – 73, podle kterých se namísto restriktivního výkladu uplatňuje extenzivní výklad.
13. Závěrem žalobce shodně citoval ze tří rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 180/2020-68, ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 179/2020-68 a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75, z čehož dovodil, že i judikatura Nejvyššího správního soudu zastává názor, že úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí o stanovení daně v důsledku podání dodatečného přiznání žalobci přísluší.
14. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 4. 3. 2021 navrhl zamítnutí žaloby, když je přesvědčen, že při nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně postupoval správně a zákonně.
16. Úvodem svého vyjádření žalovaný zrekapituloval napadené rozhodnutí, dosavadní průběh řízení a žalobní námitky, přičemž vymezil předmět sporu mezi žalobcem a žalovaným jako otázku (ne)naplnění první podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Dále uvedl, že považuje za nesporné, že žalobce poté, co byl Původní dodatečný platební výměr změněn Rozhodnutím o odvolání, nepodal proti tomuto rozhodnutí žalovaného správní žalobu tak, jak to učinil za zdaňovací období roků 2010, 2011 a 2012. Dále má za nesporné, že správce daně vydal Dodatečný platební výměr na základě opravného dodatečného daňového přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013 podaného dne 26. 9. 2019.
17. Žalovaný má za to, že ke změně poslední známé daně došlo na základě opravného dodatečného daňového přiznání. Při posouzení naplnění podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný vycházel z dikce tohoto ustanovení i z jeho účelu, vyjádřeného v důvodové zprávě. V případě žalobce nebyla naplněna první podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť Původní dodatečný platební výměr, změněný Rozhodnutím o odvolání nebyl přezkumnou autoritou formálně změněn ani zrušen v řízení, v němž by byla konstatována jeho nezákonnost. Současně nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním (v nadřazeném postavení) konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. S poukazem na § 141 odst. 2 daňového řádu pak nelze přehlédnout, že v dílčím řízení doměřovacím neprobíhá přezkum zákonnosti rozhodnutí o stanovení poslední známé daně a nelze jeho výsledky považovat za změnu rozhodnutí pro nezákonnost. Daňový subjekt může v dodatečném daňovém přiznání uvádět skutečnosti, na základě kterých má za to, že existují důvody pro změnu poslední známé daně, avšak nemůže namítat nezákonnost předchozích rozhodnutí o stanovení daně. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu umožňuje daňovým subjektům podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší oproti poslední známé dani pouze tehdy, jestliže byla daň stanovena v nesprávné výši. Skutečnost, že daň byla stanovena v nesprávné výši, však nic nevypovídá o zákonnosti rozhodnutí o stanovení poslední známé daně.
18. S ohledem na výše uvedené žalovaný označil žalobní námitky za nedůvodné, neboť v projednávaném případě neexistovalo žádné rozhodnutí, které by zákonem předvídaným způsobem zrušilo, změnilo, příp. prohlásilo za nicotný Původní dodatečný platební výměr, změněný Rozhodnutím o odvolání z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu.
19. Žalovaný poté označuje za nesprávný názor žalobce, který dovozuje „souvislost s rozhodnutím“ na základě toho, že (opravné) dodatečné daňové přiznání za rok 2013 podal na základě zrušení rozhodnutí o dodatečně vyměřené DPFO za roky 2010, 2011 a 2012. Souvislost s rozhodnutím totiž § 254 odst. 1 daňového řádu váže na úhradu daně. Za situace, kdy nebyla splněna ani první podmínka dle § 254 odst. 1 daňového řádu, není logicky možné uvažovat o splnění podmínky úhrady na základě takového rozhodnutí nebo v souvislosti s ním. Podle žalovaného je souvislost vzájemný vztah věcí či jevů (jejich provázanost). O souvislosti mezi zdaňovacími obdobími roků 2010, 2011 a 2012 a

zdaňovacím obdobím roku 2013 nelze mluvit, neboť se jedná o samostatná daňová řízení, kdy výsledek jednoho z nich nepodmiňuje výsledek dalšího.

20. Žalovaný také zdůraznil, že v odvolacím řízení proti rozhodnutí o úroku nebyl povinen ani oprávněn posuzovat zákonnost rozhodnutí o stanovení DPFO za zdaňovací období roku 2013. Jeho úlohou bylo posoudit pouze naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Již první podmínka naplněna nebyla, neboť nebyla autoritativně konstatována nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně (příp. nesprávný úřední postup správce daně), žalobce proti rozhodnutí o stanovení daně nebrojil ani v soudním řízení ani jiném do úvahy přicházejícím řízení. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu pak výslovně vylučuje, aby bylo možné považovat Dodatečný platební výměr, který byl vydán na základě opravného dodatečného daňového přiznání na daň nižší oproti poslední známé dani, za rozhodnutí, kterým se mění Původní dodatečný platební výměr, změněný Rozhodnutím o odvolání, pro nezákonnost.
21. V další části svého vyjádření se žalovaný zabýval výkladem žalobcem v žalobě citovaných rozsudků Krajského soudu v Brně, které označuje za nepřiléhavé pro posuzovaný případ, neboť se netýkají případů skutkově a právně obdobných s případem žalobce. Podle žalovaného ani jeden žalobcem citovaný rozsudek se netýká situace, kdy by se daňový subjekt ztotožnil se závěry odvolacího řízení a rozhodnutí o stanovení daně vydané v odvolacím řízení nenapadl u správního soudu (jak to bylo v případě žalobce).
22. Posléze se žalovaný vyjádřil k žalobcem v žalobě citovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu, které také hodnotí jako nepřiléhavé na projednávaný případ žalobce z důvodu skutkové odlišnosti případů posuzovaných Nejvyšším správním soudem, kteréžto odlišnosti pak žalovaný blíže rozvádí. Podle žalovaného z uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu neplyne žalobcem namítaný závěr, že by žalobci příslušel úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí o stanovení daně v důsledku podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný na jedné straně namítl, že napadené rozhodnutí nezaložil na skutečnosti, že žalobce nepodal opravný prostředek proti rozhodnutí o vyměření daně, na druhé straně ale opakovaně namítal, že žalobce proti rozhodnutí o stanovení daně (tj. Původnímu dodatečnému platebnímu výměru, změněnému Rozhodnutím o odvolání) nebrojil u správního soudu, ani nevyužil jiné dozorčí prostředky, tudíž že se na uvedená rozhodnutí hledí jako na rozhodnutí vydaná v souladu se zákonem (žalovaný odkazuje na zásadu *presumpce správnosti správních aktů*).
23. Závěrem žalovaný odkázal na judikaturu týkající se posouzení otázky, zda bylo určité rozhodnutí zrušeno ve smyslu § 8 zákona č. 82/1998 Sb., kterou podle jeho názoru lze přiměřeně aplikovat s ohledem na skutečnost, že § 254 odst. 1 daňového řádu má svůj předobraz právě v uvedeném předpisu, kdy podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně týkající se zrušení rozhodnutí pro nezákonnost je vymezena v rozhodující míře obdobně. V dané souvislosti žalovaný cituje z rozsudku Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 12. 2014, sp. zn. 30 Cdo 4286/2014 a poté odkazuje na bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018-32, z něhož dovozuje, že jedna z otázek, kterou považuje Nejvyšší správní soud za podstatnou, je otázka, do jaké míry se při posuzování daňovým subjektem požadovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně uplatní zásada *vigilantibus iura scripta sunt*, resp. zda a v jakém rozsahu se daňový subjekt na vzniku majetkové újmy podílel svou procesní pasivitou.

IV.

Průběh řízení

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 6. 11. 2020), osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny požadované formální náležitosti.
25. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu ustanovení § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalovaný s tím výslovně souhlasil (vyjádření ze dne 4. 3. 2021) a žalobce v soudem stanovené lhůtě soudu nesdělil, že požaduje, aby ve věci bylo nařízeno jednání.

V.

Posouzení věci soudem

26. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
27. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) v první řadě platilo, že *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.*
28. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *pro vznik nároku na úrok dle § 254 daňového řádu musejí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to (i) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, a (ii) úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53 a ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25).
29. Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i z žaloby a z vyjádření žalovaného k žalobě, stěžejním důvodem, na kterém žalovaný postavil napadené rozhodnutí, jímž změnil rozhodnutí správce daně o přiznání úroku z doměřeného penále ve výši 225 506 Kč, byl jeho závěr o nenaplnění první z uvedených dvou podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný totiž uzavřel, že v projednávané věci *neexistuje žádné rozhodnutí, které by zákonem předvídaným způsobem zrušilo, změnilo, příp. prohlásilo za nicotné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu.* Otázkou naplnění druhé podmínky, tj. úhradou peněžitých částek na základě předmětného rozhodnutí o stanovení daně či v souvislosti s ním, se žalovaný vůbec nezabýval, jak se konstatuje v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tudíž označil za bezpředmětnou i stěžejní odvolací námitku žalobce brojící proti závěru správce daně, že žalobci nelze přiznat úrok z doměřené částky ve výši 950 953 Kč na DPFO za rok 2013 z důvodu, že doměřená daň z příjmů ze závislé činnosti byla předepsána k přímé úhradě plátcí daně (tj. společnosti Golden Snack s.r.o.), nikoli žalobci, jako poplatníkovi.

30. Proto i žalobce své žalobní body směřoval proti posouzení a závěru žalovaného o nenaplnění první podmínky stanovené § 254 odst. 1 daňového řádu, čímž vymezil rozsah přezkumu ze strany soudu ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s.
31. Soud v dané souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, v němž se uvádí: „pokud krajský soud přezkoumává správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), má žalobce legitimní očekávání, že žalobními body nastavil referenční rámec soudního přezkumu. Rozsudek, jímž se žaloba zamítá, založený na odlišné právní argumentaci než správní rozhodnutí a žaloba (k níž se proto žalobce nemohl vyjádřit), je překvapivý a porušuje právo žalobce na spravedlivý proces.“ Soud dále odkazuje na následující závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2017, č. j. 9 As 87/2016-29: „[...] soudy rozhodující ve správním soudnictví nejsou v postavení dalších orgánů rozhodujících ve správním řízení a obecně rozhodují pouze na kasačním principu. Přes existenci plné jurisdikce vede řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí pouze k přezkumu jeho zákonnosti, nikoliv k nahrazení správního rozhodnutí rozhodnutím soudu. [...] Úkolem správních soudů není nahrazovat úvahy správních orgánů a domýšlet za ně důvody jejich rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, č. j. 7 As 267/2015 – 57).“
32. Soud proto v projednávané věci mohl přezkoumat pouze spornou otázku, zda byla naplněna první podmínka pro vznik práva žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy výlučně otázku právního posouzení věci.
33. Žaloba je důvodná.
34. Soud ve svém posouzení vyšel z následujících podstatných skutečností zjištěných ze správního spisu, jakož i z napadeného rozhodnutí.
35. V projednávané věci nebylo sporu o tom, že žalobci byla, na základě daňové kontroly, doměřena daňová povinnost na DPFO za rok 2013 a dále penále na základě Původního dodatečného platebního výměru ve spojení s Rozhodnutím o odvolání (kterým byly doměřena daň a penále ve výši 860 447 Kč, resp. 172 089 Kč navýšeny na částky 1 127 533 Kč, resp. 225 506 Kč). Správce daně, ve shodě s žalovaným, kvalifikoval příjmy plynoucí žalobci od společnosti Golden Snack s.r.o. za rok 2013 (stejně jako předtím v odděleně vedeném řízení překvalifikoval obdobné příjmy za roky 2010 až 2012) jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Žalovaný nepodal proti Rozhodnutí o odvolání správní žalobu, pravděpodobně proto, že již s žalovaným vedl spor ohledně stejné překvalifikace jeho příjmů od společnosti Golden Snack s.r.o. za roky 2010 až 2012. Žalobce následně uspěl se svou správní žalobou ohledně doměřených DPFO a penále za roky 2010 až 2012, když příslušné rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018 – 97 (zdejší soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného v návaznosti na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017 – 64, které se také týkaly posouzení příjmů žalobce od společnosti Golden Snack s.r.o. za roky 2010 až 2012).
36. Výhradně na základě této skutečnosti žalobce podal dne 16. 9. 2019 dodatečné daňové přiznání k DPFO za rok 2013, které následně opravil podáním ze dne 26. 9. 2019, když vykázal své příjmy od společnosti Golden Snack s.r.o. (kvalifikované správcem daně jako příjmy ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP) jako příjmy dle § 7 ZDP a

současně tyto příjmy vyňal ze zdanění dle § 6 ZDP. Uvedené plyne nejen z přílohy k uvedeným dodatečným daňovým přiznáním žalobce (obsahující *blíže specifikaci důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání*), ale též z následně vydaného Dodatečného platebního výměru, kde se výslovně uvádí: „*Důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání dle daňového subjektu bylo vyjmutí příjmů ve výši 3 910 525,00 Kč ze zdanění podle § 6 dle rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 8/2018-97 ze dne 27.06.2019, doručeného dne 11.08.2019. Dle daňového subjektu to znamenalo, že částka 3 910 525,00 Kč nepatří do příjmů podle § 6, ale do příjmů podle § 7 zákona o dani z příjmů patří částka 3 632 498,87 Kč a nová známá daň činí 176 580.00 Kč.*“

37. Žalovaný, vázán závěry správního soudu, v dalším řízení svými rozhodnutími ze dne 5. 12. 2019 změnil všechny tři původní dodatečné platební výměry na DPFO za roky 2010 až 2012, když dospěl k závěru, že příjmy žalobce v daných letech od společnosti Golden Snack s.r.o. nelze překvalifikovat na příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Právě tuto skutečnost vzal správce daně za určující i ve vztahu k novému doměření DPFO za rok 2013 v rámci Dodatečného platebního výměru, kde se konstatuje následující: „*Vzhledem k tomu, že ve zdaňovacím období 2013 se jednalo o totožné skutečnosti jako ve zdaňovacích obdobích 2010, 2011 a 2012, které byly předmětem opětovného přezkoumání ze strany Odvolacího finančního ředitelství, a to ve svých následných rozhodnutích ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2010, 2011 a 2012 učinilo ohledně příjmů daňového subjektu od společnosti Golden Snack s. r. o. výše uvedené závěry, akceptuje správce daně daňovým subjektem v podaném dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2013 snížení výše poslední známé daně, jak byla dosud stanovena v odvolacím řízení.*“ Ve vztahu k penále pak správce daně v Dodatečném platebním výměru uvedl následující: „*Správce daně však v uvedeném případě přihlédl k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (č.j. 1 Afs 183/2014-55 ze dne 16.11.2016) a vzhledem k tomu, že správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 měl informace o tom, že daň bude doměřena, neboť ve zdaňovacím období 2013 se jednalo o totožné skutečnosti jako ve zdaňovacích obdobích 2010, 2011 a 2012, bylo na místě vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do práv daňového subjektu. Z těchto důvodů správce daně ve výroku tohoto rozhodnutí stanovuje penále ve výši 0.00 Kč.*“
38. Z právě uvedeného je podle názoru soudu zřejmé, že daňová povinnost na DPFO za rok 2013, doměřená žalobci na základě Původního dodatečného platebního výměru ve spojení s Rozhodnutím o odvolání (a to po provedené daňové kontrole), byla žalobci stanovena nesprávně, a to na základě nesprávné právní kvalifikace příjmů žalobce od společnosti Golden Snack s. r. o., jako příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Stejně tak je zřejmé, že uvedené pochybení správce daně, resp. žalovaného, bylo napraveno až Dodatečným platebním výměrem, kterým správce daně předmětné příjmy žalobce již správně kvalifikoval jako příjmy podléhající zdanění dle § 7 ZDP, což vedlo ke snížení poslední známé daně i penále (doměřené Původním dodatečným platebním výměrem ve spojení s Rozhodnutím o odvolání). Žalovaný ostatně ani tyto skutečnosti nespороval.
39. Žalovaný ovšem i přesto namítal, že v posuzovaném případě nebyla naplněna první podmínka pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, kdy podle jeho názoru Dodatečný platební výměr nemůže být rozhodnutím, které by zákonem předvídaným způsobem změnilo rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Soud se s tímto názorem žalovaného neztotožnil, a to

z níže uvedených důvodů.

40. Soud v první řadě poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, v němž Nejvyšší správní soud výstižně vyjádřil smysl a účel, jakož i základní podstatu daňového řízení, a to následovně: „*Smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši. Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství. Daň dle § 2 odst. 4 a 5 je tedy nutno také chápat jako **daň stanovenou ve správné výši**. V daňovém řízení se daň (správně) stanoví v rámci nalézacího řízení dle § 1 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 134 odst. 3 téhož zákona, a to formou rozhodnutí (platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam). Daň lze správně zjišťovat a stanovit až do uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu (srov. rozsudek ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016 – 62). V rozhodnutí, bez ohledu na skutečnost, zda jde o vyměřovací či doměřovací řízení, nebo zda byly uplatněny mimořádné opravné prostředky, se konkrétnímu subjektu za (či na) konkrétní zdaňovací období v rámci daňového řízení stanoví daň (určitý druh daně). Takto stanovená daň je peněžitým plněním (příjmem či vratkou veřejného rozpočtu), které odráží ekonomickou činnost, resp. majetkové poměry daňového subjektu. Má reálný základ a je **pouze jedna správná** (ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu).“*
41. Dále je třeba připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59, v němž byl vyjádřen smysl právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu; ten „*spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že v případech, kdy daňový subjekt na základě chybného autoritativního rozhodnutí vydaného z úřední povinnosti uhradí částku převyšující jeho daňovou povinnost [...], je na místě mu kompenzovat to, že po určitou dobu nemohl disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady sám nezpůsobil [...]. Proto mu zákon přiznává právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně.*“
42. Žalovaný předně argumentoval tím, že nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, přičemž podle jeho názoru Dodatečný platební výměr takovýmto autoritativním rozhodnutím být nemůže. Soud má za to, že takovýto restriktivní výklad § 254 odst. 1 daňového řádu nemá náležitou oporu v dikci tohoto zákonného ustanovení a hlavně jde proti výše uvedenému smyslu a účelu jak daňového řízení, tak i úroku z neoprávněného jednání správce daně.
43. Uvedené potvrzuje i názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, v němž se kasační soud vypořádal s obdobnou argumentací, jakou uvádí žalovaný, následovně: „*S krajským soudem lze souhlasit v tom, že k tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Pokud však krajský soud argumentuje tím, že platební výměry nebyly dosud „přezkumnou autoritou“ formálně změněny či zrušeny v řízení, v němž by byla konstatována jejich nezákonnost, a nebyla proto splněna zákonem stanovená podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, není zřejmé, z čeho tak dovozuje. Rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 10. 2015 byly dodatečné platební výměry změněny a stěžovatelce bylo vyhověno; vznikl jí přeplatek ve výši 351 034 110 Kč. Postrádal-li krajský soud jakoukoli „přezkumnou autoritu“, nepochybně jí byl*

žalovaný. Nutno však připomenout, že ke změně původně nesprávně vyměřené daně měl přistoupit správce daně již v řízení doměřovacím; i v tomto řízení se bezesporu jedná o vrchnostenský „autoritativní“ úkon správce daně. O tom, že by ke změně mělo docházet pouze v přezkumném řízení, daňový řád nic neříká.“

44. Podle názoru soudu argumentace žalovaného též popírá žalobcem odkazované judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu stojící na tom, že *podání opravného prostředku proti rozhodnutí o vyměření darovací daně není podmínkou stanovenou v § 254 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně* (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2020, č. j. 9 Afs 180/2020 – 68 a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019 – 75).
45. Soud má proto za to, že odůvodnil-li správce daně Dodatečný platební výměr, jímž žalobci dodatečně snížil daňovou povinnost a „vynuloval“ penále dříve doměřené správcem daně, resp. žalovaným na základě správcem daně provedené daňové kontroly, výhradně nesprávnou právní kvalifikací příjmů žalobce od společnosti Golden Snack s. r. o. (a to v návaznosti na překvalifikaci obdobných příjmů plynoucích žalobci za činnosti stejného typu od stejného subjektu v předchozích letech, ke které správce daně přistoupil po zásahu správního soudu), pak Dodatečný platební výměr lze považovat za autoritativní rozhodnutí, kterým bylo změněno rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.
46. Na uvedených závěrech soudu nic nemění ani argumentace žalovaného, který připouští, že v posuzovaném případě došlo ke změně poslední známé daně, ale takovouto změnu podle žalovaného nelze považovat za změnu pro nezákonnost (příp. nesprávný úřední postup), neboť Dodatečný platební výměr byl vydán na základě dodatečného daňového přiznání žalobce, v němž ale nelze podle ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu namítat vady postupu správce daně.
47. V posuzovaném případě je podle názoru soudu určující, že v doměřovacím řízení, z něhož vzešel Dodatečný platební výměr, nedošlo ke změně skutkových a právních okolností rozhodných pro rozhodování správce daně o stanovení daně ve správné výši. Žalobce ve svém dodatečném (resp. opravném dodatečném) daňovém přiznání pouze poukázal na to, že se správní soudy ztotožnily s jeho právní kvalifikací předmětných příjmů plynoucích mu od společnosti Golden Snack s. r. o., což je ostatně okolnost, kterou by správce daně měl beztak sám vyhodnotit jako důvod pro příslušné kroky směřující k nápravě nežádoucího stavu v podobě daně vyměřené žalobci v nesprávné výši (např. podnětem k nařízení přezkumného řízení dle § 121 odst. 3 daňového řádu, popř. výzvou dle § 145 odst. 2 daňového řádu). Navíc, jak příznačně poukázal žalobce, správce daně nehodnotil žalobcovo dodatečné daňové přiznání jako nepřípustné pro nesplnění žalovaným namítaného předpokladu dle § 141 odst. 2 daňového řádu (a řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání nezastavil a poznatky pak nevyužil např. pro postup dle § 121 odst. 3 daňového řádu), ale provedl doměřovací řízení a vydal Dodatečný platební výměr. Za tohoto stavu nelze než hodnotit žalovaného námitku založenou na § 141 odst. 2 daňového řádu jako ryze účelovou.
48. I na tomto místě soud na podporu svého posouzení odkazuje na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v již citovaném rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, dle kterých: *„Je třeba konstatovat, že daňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní*

prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita“ poslední změnu daně provede. Zatímco v případě zrušení jí bude zpravidla odvolací orgán, v případě změny to může být i samotný správce daně, který se nezákonnosti dopustí při vyměření, resp. či doměření daně. **Daňový řád obsahuje oproti správnímu řádu zcela zvláštní procesní instrumenty, jimiž může docílit změny stanovené a vyměřené daně (srov. § 141, § 143 daňového řádu).** Argumentace krajského soudu, že doměřovací řízení není přezkumným řízením k řízení vyměřovacímu, o čemž nelze pochybovat, je tak zcela nepřipadná. Jak již bylo uvedeno výše, daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (tedy vyměřit nebo doměřit). I když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně (dílní řízení v rámci řízení nalézacího přitom tvoří materiálně jeden celek, a jak bylo uvedeno výše, jejich cílem je správné stanovení daně za příslušné zdaňovací období). **Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílního) řízení [viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. 6 Afs 79/2015–39, č. 3398/2016 Sb. NSS]. Jejich specifická povaha sama o sobě neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 daňového řádu.**“

49. V neposlední řadě je třeba poukázat na to, že by výklad žalovaného vedl k neodůvodněné diskriminaci. V případech, kdy by daňový subjekt podal, v návaznosti na zjištění pro správce daně závazného názoru na správnou kvalifikaci fakticky shodných příjmů z předchozích let, dodatečné daňové přiznání (a správce daně by tento postup akceptoval a daň by následně ve správné výši doměřil), tak by daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu neměl náležet. Naproti tomu v případech, kdy by v dané (stejně) situaci daňový subjekt také podal dodatečné daňové přiznání, ovšem správce daně by dodatečný platební výměr nevydal (s odkazem na omezení dle § 141 odst. 2 daňového řádu) a věc by posoudil jako podnět k nařízení přezkumného řízení, nebo v případech, kdy by daňový subjekt dodatečné daňové přiznání vůbec nepodal, ovšem správce daně by sám konal a inicioval by nařízení přezkumného řízení dle § 121 odst. 3 daňového řádu, tak by daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu přiznán být mohl. Jinými slovy, procesně aktivní daňový subjekt by mohl podáním dodatečného daňového přiznání přijít o možnost být reparován úrokem z neoprávněného jednání správce daně spočívající v objektivně nesprávné kvalifikaci a následném zdanění jeho příjmů. Takovýto výsledný stav je podle názoru soudu neakceptovatelný.
50. Ostatně i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 zdůraznil, že „pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné.“ K uvedeným závěrům o nerozhodnosti formálních aspektů rozhodování správce daně z hlediska vzniku nároku na úrok dle § 254 daňového řádu se Nejvyšší správní soud přihlásil např. i v aktuálním rozhodnutí ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51.
51. Soud pro úplnost uvádí, že v projednávané věci hodnotil nepřipadným odkaz žalovaného na jím citované rozhodnutí Nejvyššího soudu ČR ve vztahu k § 8 zákona č. 82/1998 Sb., neboť dikce uvedeného zákonného ustanovení je odlišná od dikce § 254 odst. 1 daňového řádu. Navíc úprava institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně obsažená v §

254 daňového řádu je komplexní a existuje k jeho výkladu bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, tudíž není místo pro přiměřenou aplikaci civilní právní úpravy odpovědnosti státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Z hlediska předmětu sporu mezi žalobcem a žalovaným je pak nepřipadný i odkaz žalovaného na bod [28] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 – 232. V odkazovaném případě totiž Nejvyšší správní soud měl za naplněné podmínky pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu (na rozdíl od žalovaného, který dovodil nesplnění první podmínky pro přiznání předmětného úroku žalobci), přičemž žalovaným odkazovaný bod [28] byl vysloven pouze ve vztahu k nedořešené otázce, od kterého okamžiku správce daně tento úrok daňovému subjektu přizná. V tomto kontextu Nejvyšší správní soud vyřkl žalovaným odkazovaný závěr, že stěžovatel (žalovaný) může zvážit, zda a v jaké rozsahu se uplatní obecný výkladový princip, podle něhož *jen bdělým náleží práva*, resp. zda a v jakém rozsahu se na vzniku majetkové újmy podílel daňový subjekt.

52. Soud závěrem zdůrazňuje, že z důvodu výše popsané vázanosti rozsahem žalobních bodů, které reagovaly na rozsah posouzení provedený žalovaným v napadeném rozhodnutí, již nehodnotil, zda v projednávané věci byla naplněna i druhá podmínka pro vznik žalobcova nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, kterou je úhrada daně na základě nebo v souvislosti s nezákonně doměřenou daní podle Původního dodatečného platebního výměru, změněného Rozhodnutím o odvolání. Bude třeba řádně posoudit, zda tato podmínka byla naplněna v případě nezákonně doměřené částky 950 963 Kč na DPFO za rok 2013, a to zejména s ohledem na správcem daně namítanou skutečnost, že doměřenou částku na DPFO za rok 2013 neuhradil žalobce, ale společnost Golden Snack s.r.o. Pokud jde o otázku úhrady penále, tak ani prvostupňové rozhodnutí, ani správní spis nedávají jasnou odpověď na to, zda penále skutečně uhradil žalobce (z čehož zřejmě vyšel správce daně, když z částky penále přiznal úrok dle § 254 daňového řádu) nebo také plátce daně (společnost Golden Snack s.r.o.), který měl dne 20. 10. 2016 uhradit částku 1 200 000 Kč na dodatečně vyměřenou daň a zálohy na DPFO ze závislé činnosti žalobce za rok 2013. Takové posouzení bude úkolem žalovaného, popř. správce daně v dalším řízení.
53. S ohledem na shora uvedené soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost (nesprávný výklad otázky naplnění první podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu). Soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VI.

Náklady řízení

54. Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V tomto řízení byl procesně úspěšný žalobce a náleží mu proto náhrada nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Náklady žalobce tvoří jednak soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále pak odměna za 2 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí právního zastoupení, sepsání žaloby). Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč (2 x 3 100 = 6 200 Kč). Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (2 x 300 = 600 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový

poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč (21 % z částky 6 800 Kč). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění nákladů řízení byla stanovena podle § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 4. června 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu