



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Statutární město Liberec**
sídlem nám. Dr. E. Beneše 1, 460 59 Liberec
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

proti
žalovanému: **Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod**
sídlem Švendova 1282, 500 03 Hradec Králové

v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

- I. Žalovanému se přikazuje přiznat a vyplatit žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, z částky 3 800 945 Kč za dobu od 1. 12. 2016 do 19. 7. 2019, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 367,30 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Regionální rada regionu soudržnosti Severovýchod poskytla žalobci dotaci na realizaci projektu s názvem „Revitalizace městských lázní na galerijní objekt“. Úřad regionální rady soudržnosti Severovýchod (tj. žalovaný) vydal dne 12. 11. 2014 platební výměr, kterým uložil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 219 877 867 Kč. Žalobce požádal o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně z důvodu nepřiměřené tvrdosti a Výbor Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod dne 28. 11. 2014 rozhodl o prominutí odvodu ve výši 212 684 918,60 Kč (neprominutá část odvodu tak činila 7 192 948,40 Kč).
2. Žalobce následně podal odvolání proti výše uvedenému platebnímu výměru, o němž Ministerstvo financí rozhodlo dne 30. 9. 2016 tak, že částku odvodu uvedenou v platebním výměru snížilo z 219 877 867 Kč na 10 993 894 Kč. Žalobce poukázal tuto částku na účet žalovaného dne 30. 11. 2016. Zároveň napadl dané rozhodnutí Ministerstva financí žalobou, na jejímž základě krajský soud rozsudkem ze dne 23. 8. 2018, č. j. 31 Af 62/2016 – 50, zrušil uvedené rozhodnutí správního orgánu. Kasační stížnost Ministerstva financí podanou proti rozsudku krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 5. 2019, č. j. 6 Afs 332/2018 – 22. Ministerstvo financí tedy vydalo dne 18. 6. 2019 nové odvolací rozhodnutí, kterým změnilo platební výměr žalovaného tak, že vyměřenou částku odvodu snížilo na částku 7 192 949 Kč. Rozdíl mezi zinkasovaným odvodem ve výši 10 993 894 Kč a konečným výsledkem odvolacího řízení ve výši 7 192 949 Kč, tj. částku ve výši 3 800 945 Kč, žalovaný poukázal na účet žalobce dne 19. 7. 2019.
3. Žalobce se poté obrátil na žalovaného s žádostí o přiznání a vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), z částky 3 800 945 Kč za dobu od 1. 12. 2016 (kdy došlo k připsání této částky na účet žalovaného) do 19. 7. 2019 (kdy došlo k vrácení této částky na účet žalobce).
4. Žalovaný této žádosti nevyhověl, a tak žalobce podal u krajského soudu žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Domáhá se vydání rozsudku, kterým by soud uložil žalovanému povinnost přiznat a vyplatit žalobci předmětný úrok z neoprávněného jednání správce daně.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce předně konstatoval, že žalovaný mu v reakci na jeho žádost o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně doporučil obrátit se s uvedeným nárokem na Ministerstvo financí. Žalobce tak učinil, načež Ministerstvo financí vydalo příkaz ke zjednání nápravy podle § 38 daňového řádu, kterým přikázalo žalovanému, aby ve stanovené lhůtě poukázal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce proto očekával, že tím bude věc vyřešena, neboť žalovaný byl nadřízeným orgánem výslovně instruován k řádnému vypořádání úroku. Namísto toho však obdržel přípis, kterým mu žalovaný sdělil, že odmítá postupovat podle příkazu Ministerstva financí. Žalovaný sice uznal, že žalobce má nárok na zaplacení požadovaného úroku, setrval však na názoru, že povinnost uhradit tento úrok stíhá Ministerstvo financí. Ministerstvo financí následně doporučilo žalobci, aby podal žalobu proti nečinnosti žalovaného s vypořádáním úroku. Žalobci proto nezbylo než požádat soud o přezkum postupu žalovaného. K ochraně svých práv nicméně zvolil žalobu proti nezákonnému zásahu

správního orgánu, s odkazem na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43.

6. Žalobce dále poukázal na výslovné potvrzení Ministerstva financí, že ke změně platebního výměru žalovaného ze dne 12. 11. 2014 došlo z důvodu jeho nezákonnosti, neboť byl vydán v rozporu se zásadou proporcionality. Tím byl naplněn důvod pro přiznání a vypořádání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu totiž platí, že tento úrok náleží daňovému subjektu tehdy, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. V daném případě je zřejmé, že částka 3 800 945 Kč byla ze strany žalovaného vybrána od žalobce v rozporu s právními předpisy, a proto žalobci náleží úroky z uvedené částky po dobu, kdy tato částka byla připsána na účtu žalovaného a žalobce s ní nemohl disponovat.
7. Podle žalobce nelze akceptovat reakci žalovaného, který nectí závazný pokyn nadřízeného orgánu. Správce daně je povinen příkaz nadřízeného orgánu dle § 38 daňového řádu splnit, přičemž v případě pochybností o správnosti takového příkazu může následně řešit danou situaci dostupnými vnitřními mechanismy a opatřeními. Na žalobce by neměly být přenášeny interní spory správních orgánů ohledně toho, který z nich v rámci svého rozpočtu vyčlení potřebnou částku k vypořádání nesporného úroku dle § 254 daňového řádu. Tuto otázku by si měly správní orgány vyřešit mezi sebou interní cestou (eventuálně včetně uplatnění tzv. regresu v rámci řešení otázky míry odpovědnosti toho kterého orgánu za vzniklou situaci) a nezatěžovat daňový subjekt svojí komunikací ohledně toho, který z nich tyto náklady ve výsledku ponese. Žalobce v dané souvislosti odkázal na § 75 daňového řádu. Žalobce považuje za nepřijatelnou situaci, kdy mu oba dotčené správní orgány doporučují, že má věc řešit soudní cestou, přičemž Ministerstvo financí jej *de facto* vyzývá k podání žaloby na žalovaného a žalovaný k podání žaloby na Ministerstvo financí. Takové jednání správních orgánů s daňovým subjektem lze stěží považovat za řádný výkon správy daní ve smyslu základních principů zakotvených v daňovém řádu.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný předně uvedl, že podaná žaloba je nepřípustná, neboť žalobce nevyčerpal ostatní prostředky ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. V § 254 odst. 5 daňového řádu je zakotveno právo daňového subjektu uplatnit proti postupu správce daně při vyřizování žádosti o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně námitku podle § 159 téhož zákona. Proti rozhodnutí o námitce podle § 254 odst. 5 daňového řádu pak lze podat odvolání, přičemž proti následnému rozhodnutí o odvolání lze podat žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.
9. K věci samé žalovaný uvedl, že nerozporuje skutková tvrzení žalobce. Meritem sporu je tedy právní otázka, který orgán veřejné moci v daném případě stíhá povinnost zaplatit žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný nadále zastává názor, že tato povinnost stíhá Ministerstvo financí.
10. Žalovaný podrobně popsal výpočet, na jehož základě Výbor Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod dospěl v rozhodnutí o prominutí odvodu k částce 7 192 948,40 Kč (tj. k částce představující neprominutou část odvodu). Byť se Výbor

Regionální rady dopustil ve výroku svého rozhodnutí nepřesnosti při jeho formulaci, není pravda, že úmyslem poskytovatele dotace bylo prominout 95 % uloženého odvodu, jak se mylně domnívalo Ministerstvo financí. Naopak je zřejmé, že Výbor Regionální rady měl v úmyslu prominout žalobci 95 % odvodu po zohlednění předchozích pochybení, jichž se žalobce dopustil při realizaci veřejné zakázky a pro něž již v minulosti došlo ke krácení způsobilých výdajů v rámci jednotlivých žádostí o platbu, nebo vyměřeného odvodu. Výpočet a jeho metodika byl podroben i kontrole ze strany Auditního orgánu Ministerstva financí, který ve svém vyjádření ze dne 2. 10. 2019 konstatoval, že objem žalobcem neoprávněně uplatněných výdajů, z něhož Výbor Regionální rady vycházel při rozhodování o prominutí odvodu, byl stanoven správně. Tedy i hodnota odvodu, jež byla žalobci prominuta, byla v souladu s právem.

11. Bylo to naopak Ministerstvo financí, které pochybilo při rozhodování o odvolání žalobce proti platebnímu výměru (tím že rozhodnutím ze dne 30. 9. 2016 snížilo částku odvodu uvedenou v platebním výměru na 10 993 894 Kč). Právě rozhodnutí Ministerstva financí bylo poté zrušeno krajským soudem. Žalovaný také uvedl, že v odvolacím řízení bylo Ministerstvo financí povinno postupovat tak, aby byly případné pochybnosti o obsahu výroku rozhodnutí o prominutí dotace odstraněny. Za tímto účelem mělo případně požádat regionální radu o doložení způsobu stanovení prominuté hodnoty odvodu.
12. K argumentaci Ministerstva financí, že užitky z žalobcem uhrazeného odvodu plynuly žalovanému (a proto by měl uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně), žalovaný namítl, že žalobce sice dne 30. 11. 2016 uhradil doplatek ve výši 3 800 945,60 Kč na účet žalovaného, tyto prostředky však byly dne 21. 12. 2016 poukázány Ministerstvu financí. Odvod za porušení rozpočtové kázně není (na rozdíl od penále) příjmem regionální rady a regionální rada je povinna tyto prostředky poukázat do státního rozpočtu České republiky, respektive na účet Ministerstva financí. Žalovaný tedy měl žalobcem uhrazené prostředky k dispozici 20 dní, zatímco Ministerstvo financí déle než 30 měsíců. Podle logiky, na které staví svou argumentaci samo Ministerstvo financí, by tak měla povinnost uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně stíhat Ministerstvo financí, nikoliv žalovaného.
13. Žalovaný dále odmítl tezi žalobce, podle níž je projednáváná otázka problémem interní metodiky orgánů veřejné správy a s ní spojených rozpočtových souvislostí. Podle žalovaného lze i přímo z § 254 daňového řádu dovodit, že povinnost úhrady úroku z neoprávněného jednání správce daně stíhá právě ten správní orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno, což je v daném případě Ministerstvo financí. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že zákon nepovažuje za správce daně pouze orgán, který vydal rozhodnutí o dani v prvním stupni, ale všechny orgány veřejné moci, jimž je svěřena působnost v oblasti daní. Správcem daně příslušným k uhrazení žalované pohledávky je tedy Ministerstvo financí.
14. Závěrem žalovaný uvedl, že tento spor by nemohl vzniknout, pokud by žalovaný byl běžným orgánem daňové soustavy, tedy finančním úřadem nebo alespoň organizační složkou státu. V takovém případě by totiž požadované prostředky byly žalobci vyplaceny ze státního rozpočtu, a to prostřednictvím správce daně, který tyto prostředky neoprávněně inkasoval. Tedy typicky věcně a místně příslušným finančním úřadem, neboť beneficentem plodů z prostředků na účtech finančních úřadů je Česká republika. V nyní posuzované věci je ale situace odlišná v tom, že žalovaný je výkonným orgánem subjektu odlišného od státu, který vykonává tzv. ostatní veřejnou správu, k čemuž má

vlastní, na státu nezávislý rozpočet. Pokud by tedy soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci požadovaný úrok, přenesl by na žalovaného povinnost hradit zákonné sankce za pochybení, kterého se dopustilo Ministerstvo financí (a tedy Česká republika). A to vše navzdory tomu, že užitek z těchto prostředků neplynulý žalovanému, ale České republice.

IV. Ústní jednání

15. Během jednání konaného dne 26. 5. 2021 zástupce žalobce uvedl, že ve věci jde především o spor mezi žalovaným a Ministerstvem financí o to, kdo by měl žalobci uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce považuje za nešťastné, že se tento v podstatě interní spor mezi orgány veřejné správy přenáší na něj. Za jádro problému pak označil otázku, kterou se žalovaný zabýval v závěrečné části svého vyjádření k žalobě. Žalovaný zde uvedl, že tento spor by nemohl vzniknout, kdyby žalovaný byl běžným orgánem daňové soustavy. Podle žalobce ale v daném případě žalovaný vystupoval jako správce daně, rozhodoval v režimu daňového řádu, a tak na něj dopadají všechny povinnosti, které z daňového řádu pro správce daně vyplývají.
16. Zástupce žalovaného předně namítl, že podaná žaloba je nepřipustná. K meritu věci následně uvedl, že to bylo právě Ministerstvo financí, kdo nerespektoval pravidlo, podle něž má rozhodnutí o prominutí odvodu hmotněprávní účinky. Právě proto bylo jeho rozhodnutí o snížení odvodu následně zrušeno krajským soudem. Vedle toho se Ministerstvo financí dopustilo i dalších pochybení. Žalobce tak postupuje nelogicky, pokud se domáhá uhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně po žalovaném, nikoliv po Ministerstvu financí. Žalovaný se žádného pochybení nedopustil, o chybu v psaní se nejedná ani v rozhodnutí Výboru Regionální rady o prominutí části odvodu, úmyslem Výboru Regionální rady bylo rozhodnout právě tím způsobem, který je uveden ve výroku předmětného rozhodnutí. O tom svědčí rovněž skutečnost, že žalovaný se po žalobci nedomáhal uhrazení doplatku ve výši 3 800 945 Kč. Zástupce žalovaného zdůraznil, že povinnost uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně stíhá toho správce daně, který vydal následně zrušené rozhodnutí, tedy v daném případě Ministerstvo financí. Závěrem předložil soudu výzvu k zaplacení úroku podle § 254 daňového řádu ze dne 28. 2. 2020, kterou žalovanému adresovalo Ministerstvo financí v jiné obdobné věci. Z této výzvy citoval pasáž, podle níž „[o]dmítá-li správce daně konat, Ministerstvo financí nemůže využít institutu atrakce a zaplatit úrok místo něj, neboť nemá zřízen žádný bankovní účet, na kterém by spravovalo finanční prostředky uhrazené jako odvody či penále za porušení rozpočtové kázně uložené podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.“ Podle žalovaného se nelze divit jeho neochotě platit za opakovaná pochybení nadřízeného správce daně, respektive za nečinnost Ministerstva financí spočívající v tom, že si nebylo schopno zřídit příslušný bankovní účet.
17. Krajský soud konstatoval podstatný obsah listin, které mu byly předloženy v příloze žaloby, vyjádření žalovaného k žalobě a zástupcem žalovaného během jednání.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žalobce napadl postup žalovaného žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu, krajský soud tedy o žalobě rozhodoval v řízení vedeném podle § 82 a násl. s. ř. s.

19. Dříve než přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, zabýval se krajský soud otázkou, zda je podaná žaloba přípustná. Správce daně o (ne)předepsání úroku podle § 254 daňového řádu nevydává rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Proti postupu správce daně podle § 254 odst. 1 až 4 je však daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159 daňového řádu a proti rozhodnutí o této námitce se může odvolat (§ 254 odst. 5 daňového řádu). Rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu (respektive navazující rozhodnutí o odvolání) je pak nutno považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 – 53). Nabízí se tak závěr, že daňový subjekt, který se domnívá, že bylo porušeno jeho právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně, by se měl bránit nikoliv podáním žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu, ale podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (v souladu s tím, že žaloba proti nezákonnému zásahu má subsidiární povahu, jak obecně judikuje Nejvyšší správní soud). Krajský soud nicméně nemohl pominout skutečnost, že Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, k odlišnému závěru, a to že proti úkonům správce daně podle § 254 daňového řádu lze brojit také zásahovou žalobou. S ohledem na to je nutné posoudit žalobu podanou v této věci jako přípustnou. V situaci, kdy žalobce k ochraně svých práv zvolil procesní cestu, jejíž použití v dané situaci výslovně umožňuje judikatura Nejvyššího správního soudu, by odmítnutí žaloby pro nepřípustnost představovalo odepření spravedlnosti.
20. K námitce žalovaného, podle níž se žalobce měl bránit žalobou podanou proti rozhodnutí, případně zásahu Ministerstva financí, soud uvádí, že jednal jako s žalovaným se správním orgánem, který podle žalobního tvrzení provedl zásah, tj. s Úřadem Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod (srov. § 83 s. ř. s.).
21. Následně se krajský soud zabýval meritem věci (zákonností napadeného zásahu), přičemž shledal, že žaloba je důvodná.
22. Z listin předložených soudu vyplývají skutečnosti, které jsou shrnuty výše v bodech 1-4 tohoto rozsudku. Mezi žalobcem a žalovaným není žádného sporu o skutkovém stavu, shodnou se i na tom, že žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Sporná je pouze právní otázka, který subjekt stíhá povinnost přiznat žalobci předmětný úrok. Zda se jedná o žalovaného (jak se domnívá žalobce), anebo nějaký jiný subjekt (žalovaný zastává názor, že v daném případě tato povinnost dopadá na Ministerstvo financí).
23. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017) „[d]ojde-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.“ Krajský soud podotýká, že zákonodárce doplnil zákonem č. 170/2017 Sb. citované ustanovení o následující větu: „Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“ Učinil tak zřejmě v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39, v němž NSS dospěl k závěru, že nárok na úrok dle uvedeného ustanovení vzniká i v případě tzv. dělené správy. Pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného

jednání správce daně je nicméně rozhodná právní úprava účinná v době splatnosti (či zaplacení) peněžitého plnění uloženého příslušným správním orgánem (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, č. j. 62 Af 24/2019 – 249). V nyní posuzovaném případě žalobce poukázal částku 10 993 894 Kč (tj. pravomocně vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně) na účet žalovaného dne 30. 11. 2016, proto je třeba na tuto věc aplikovat § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017.

24. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) „[ú]rok 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.“
25. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí „peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona“. Podle § 22 odst. 13 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů (ve znění účinném do 19. 2. 2015) se při správě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně „postupuje podle zákona upravujícího správu daní“ (obdobná úprava je nyní obsažena v § 22 odst. 15 téhož zákona).
26. Odvod za porušení rozpočtové kázně je tedy daní a při jeho správě se postupuje podle daňového řádu. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 30. 9. 2016, kterým byla snížena částka odvodu vyměřeného žalovaným v platební výměru ze dne 12. 11. 2014 (z 219 877 867 Kč na 10 993 894 Kč), bylo proto *rozhodnutím o stanovení daně*. Žalobce na základě tohoto rozhodnutí uhradil částku 10 993 894 Kč. Splněna byla také další podmínka stanovená v § 254 odst. 1 daňového řádu, a to že předmětné rozhodnutí bylo *zrušeno pro nezákonnost*. Uvedené rozhodnutí Ministerstva financí totiž bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 31 Af 62/2016 – 50. Ministerstvo financí vydalo dne 18. 6. 2019 nové odvolací rozhodnutí, kterým snížilo částku odvodu vyměřeného žalovaným na 7 192 949 Kč. Žalovaný poté poukázal částku ve výši 3 800 945 Kč na účet žalobce. Krajský soud tak souhlasí s tím, že žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to z částky 3 800 945 Kč za dobu od 1. 12. 2016 do 19. 7. 2019.
27. Na otázku, která je jádrem sporu v této věci, tedy který subjekt stíhá povinnost přiznat (a potažmo i vyplatit) žalobci předmětný úrok, nicméně citovaná ustanovení daňového řádu nedávají jednoznačnou odpověď. Nejednoznačnost zákona se odráží i v komentářové literatuře, podle které se nabízí dva možné přístupy k výkladu citovaných ustanovení daňového řádu. Podle prvního přístupu je správcem daně, kterého stíhá povinnost přiznat daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu, správce daně, který zrušené či změněné rozhodnutí vydal. Dle druhého přístupu se jedná o správce daně, který vede ve věci osobní daňové účty daňového subjektu (viz Kobík, J., Kohoutková, A.: *Daňový řád s komentářem*. Nakladatelství ANAG, 2. aktualizované vydání, 2013, str. 1058-1059).
28. Krajský soud se přiklonil k druhému z těchto přístupů. Daný přístup nalézá přece jen určitou oporu v dikci zákona. Jestliže § 254 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně předepíše úrok přiznaný podle tohoto ustanovení na osobní daňový účet, pak z logiky věci plyne, že by tak měl činit správce daně, který vede osobní daňové účty daňového subjektu.

29. Logika, na které spočívá opačný výklad, je oproti tomu vnitřně nekonzistentní. Argumentace, podle níž má povinnost uhradit daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu správce daně, který zrušené či změněné rozhodnutí vydal, vychází z teze, že daný správce daně „zavinil“ vznik úroku. Skutečnost, že správní soud zruší pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, však nic nevypovídá o tom, zda se ve správním řízení dopustil určitého pochybení pouze odvolací správní orgán, nebo také správní orgán prvního stupně. Mnohdy správní soud zruší pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, byť k určitým pochybením došlo již v prvostupňovém řízení. Právě uvedené platí obzvláště v případech, kdy je předmětem soudního přezkumu rozhodnutí vydané podle daňového řádu. Soud totiž může zrušit prvostupňové rozhodnutí správního orgánu vydané v rámci daňového řízení pouze tehdy, pokud předmětné rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, eventuálně trpělo-li předchozí daňové řízení takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76).
30. Akceptovat ovšem nelze už samotnou logiku, podle níž by pro stanovení subjektu, který má povinnost vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně, mělo být určující „zavinění“ příslušného správce daně. Určitých pochybení se v řízení může dopustit jak prvostupňový, tak odvolací správní orgán. Mohou nastat také situace, kdy „zavinění“ nelze přiřknout ani správnímu orgánu prvního stupně, ani odvolacímu správnímu orgánu, přesto dojde ke zrušení správního rozhodnutí a ke vzniku nároku na úrok dle § 254 daňového řádu (k takové situaci by mohlo dojít například tehdy, kdy by správní orgány rozhodovaly v souladu s dosavadní judikaturou, následně by však tato judikatura byla změněna a v důsledku toho by před soudem neobstálo ani napadené správní rozhodnutí). V takových případech by pak nebylo jasné, který subjekt by byl povinen uhradit daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně.
31. Výklad, podle něž povinnost přiznat daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu stíhá správce daně, který vede ve věci osobní daňové účty daňového subjektu, tak zároveň více odpovídá účelu § 254 daňového řádu. Poskytuje totiž daňovému subjektu jasné kritérium k určení správce daně, na nějž se má se svým nárokem obrátit. Úrok z neoprávněného jednání správce daně je *de facto* paušalizovanou náhradou škody způsobené správcem daně a účelem daného institutu je zjednodušit proces poskytování těchto náhrad. Bylo by v rozporu s tímto účelem, kdyby panovala nejistota už jen v otázce, který subjekt má v konkrétním případě úrok přiznat.
32. Krajský soud si je vědom specifik nyní posuzované věci spočívajících v tom, že žalovaný není součástí soustavy orgánů finanční správy a postavení správce daně má pouze při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně. Přisvědčuje ale žalobci, že toto postavení má ten důsledek, že žalovaný musí při správě odvodů plnit stejné povinnosti, jako orgány finanční správy při správě jiných daní.
33. V případě daně z příjmů, DPH atd. vede osobní daňové účty daňového subjektu místně příslušný správce daně, který o těchto daních rozhoduje v prvním stupni, tj. zpravidla místně příslušný finanční úřad. Tento správce daně také přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně, jestliže na něj daňovému subjektu vznikne nárok, a to bez ohledu na to, zda bylo zrušeno či změněno pouze rozhodnutí správce daně, který rozhodoval v druhém stupni, nebo i prvostupňové rozhodnutí (bezvýznamná je rovněž skutečnost, který správce daně vznik nároku na úrok „zavinil“).

34. Obdobná pozice přísluší v nynějším případě žalovanému (byť nelze striktně vzato hovořit o tom, že by vedl osobní daňový účet žalobce). Byl to žalovaný, kdo vydal platební výměr, kterým uložil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 219 877 867 Kč. Na účet žalovaného žalobce také poukázal částku 10 993 894 Kč poté, co Ministerstvo financí v odvolacím řízení na tuto částku snížilo vyměřený odvod. Po zrušení daného rozhodnutí Ministerstva financí krajským soudem a po vydání nového rozhodnutí v odvolacím řízení, kterým Ministerstvo financí snížilo odvod na 7 192 949 Kč, to byl opět žalovaný, kdo vrátil žalobci částku ve výši 3 800 945. Žalovaný je tak i správcem daně povinným k přiznání (a k vyplacení) úroku z neoprávněného jednání správce daně žalobci.
35. Z uvedených důvodů je nadbytečné zabývat se v tomto řízení otázkou, zda to byl žalovaný, či Ministerstvo financí, kdo „zavinil“ vznik předmětného nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.
36. Na závěrech soudu nemůže nic změnit ani skutečnost, že odvod za porušení rozpočtové kázně není příjmem regionální rady, a že tedy žalovaný byl povinen finanční prostředky, které mu z tohoto titulu zaslal žalobce, následně poukázat do státního rozpočtu ČR, respektive na účet Ministerstva financí. Opět je možné poukázat na účel institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterým je zjednodušení procesu poskytování kompenzace daňovému subjektu za to, že po určitou dobu nemohl disponovat se svými finančními prostředky v důsledku nesprávného stanovení daně. Nelze tak po žalobci například požadovat, aby se domáhal vyplacení části úroku po žalovaném a části úroku po Ministerstvu financí, v závislosti na tom, jak dlouho žalovaný, respektive Ministerstvo financí disponovali příslušnými finančními prostředky. Tím by se celý proces značně zkomplikoval. Krajský soud souhlasí s žalobcem, že by na něj neměly být přenášeny spory správních orgánů ohledně toho, který z nich v rámci svého rozpočtu vyčlení potřebnou částku k vypořádání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Tuto otázku by si měly správní orgány vyřešit mezi sebou interní cestou (včetně eventuálního uplatnění regresu v rámci řešení otázky míry odpovědnosti toho kterého orgánu za vzniklou situaci).

VI. Závěr a náklady řízení

37. Krajský soud z výše uvedených důvodů vyhověl podané žalobě a rozsudkem dle § 87 odst. 2 s. ř. s. přikázal žalovanému přiznat a vyplatit žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, z částky 3 800 945 Kč za dobu od 1. 12. 2016 do 19. 7. 2019, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
38. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce má právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu a na náhradu jízdného z Liberce do Hradce Králové a zpět (včetně DPH), celkem tedy na 3 367,30 Kč.
39. Žalobce dále účtoval náklady právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč, včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč, a náhradu zástupce žalobce za promeškaný čas ve výši 600 Kč. Krajský soud však neshledal, že by se jednalo o účelně vynaložené náklady. Žalobce je statutárním městem, a tak u něj lze presumovat,

že disponuje dostatečným odborným aparátem k tomu, aby byl schopen kvalifikovaně hájit svá práva a zájmy v soudním řízení, aniž by musel využívat právní pomoci advokáta. Byť se jednalo o poměrně neobvyklý soudní spor, soud přesto neshledal, že by povaha věci odůvodňovala přiznání nákladů za právní služby poskytnuté externím advokátem.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 31. května 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu