



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. Martin Divišek s.r.o.**, IČO 25961641
sídlem Zapečská 68, 503 51 Chlumeck nad Cidlinou
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**
sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2022, č. j. 127589/22/4300-12711-208880,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou napadeným rozhodnutím Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) zamítl námitku podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), kterou žalobce brojil proti předepsání úroků z prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015 a s úhradou daně z

příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za období roku 2015 od 1. 3. 2015 do 31. 3. 2015 a za období 1. 4. 2015 do 30. 4. 2015.

II. Argumentace žalobce a žalovaného

2. Žalobce je názoru, že sporné úroky z prodlení by nikdy nevznikly, kdyby správce daně nevydal dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období leden až březen 2009, květen 2009 a červenec 2009. Finanční orgány doměřily žalobci za uvedená zdaňovací období částku v celkové výši 23 415 329 Kč, současně žalobci uložily povinnost uhradit penále v celkové výši 4 440 787 Kč. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 6. 8. 2014. Dne 14. 2. 2020 však byly tyto dodatečné platební výměry zrušeny pro nezákonnost, a to v návaznosti na rozhodnutí správních soudů (posledním soudním rozhodnutím byl rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2019, č. j. 31 Af 13/2017 – 66).
3. Správce daně v souvislosti se zmíněnými dodatečnými platebními výměry na DPH od žalobce nezákonně inkasoval do dne 28. 1. 2015 částku v celkové výši 31 646 729 Kč. Pokud by jej správce daně nezatížil uvedenou daňovou povinností, měl by žalobce dostatečné finanční prostředky k úhradě daně z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období březen a duben 2015 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2015 (dále též pouze „daně z příjmů“), a to v době vzniku povinnosti uhradit tyto daně (tj. k 30. 4. 2015, respektive k 31. 5. 2015 a k 4. 1. 2016). Žalobcova daňová povinnost na daních z příjmů za uvedená zdaňovací období činila celkem 21 248 266 Kč, tj. o 10 398 463 Kč méně, než kolik správce daně inkasoval v souvislosti s doměřením DPH.
4. Podle žalobce nelze přehlížet, že se do prodlení s úhradou daní z příjmů dostal výlučně v důsledku jednání správce daně, který nezákonně inkasoval 31 646 729 Kč. Správce daně argumentuje, že povinnost k úhradě úroku z prodlení vznikla splněním podmínek stanovených v § 252 daňového řádu přímo ze zákona, přičemž není podstatné, jaké důvody vedly k tomu, že daň nebyla uhrazena. Žalobce k tomu namítl, že dle § 3 daňového řádu daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost. V případě žalobce však skutečnosti zakládající vznik doměřované daňové povinnosti na DPH za výše specifikovaná zdaňovací období nikdy nenastaly. Závěr, že předmětné dodatečné platební výměry na DPH byly nezákonné, nelze vztáhnout jen na příslušné doměřovací řízení, ale měl by být zohledněn i v jiných souvisejících řízeních.
5. Žalobce je názoru, že pro účely nyní napadeného rozhodnutí představuje posouzení postupu správce daně v souvislosti s vydáním předmětných dodatečných platebních výměrů na DPH předběžnou otázku ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu. Správce daně byl proto i v nynějším řízení vázán závěry Odvolacího finančního ředitelství, které rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020 zrušilo uvedené dodatečné platební výměry na DPH. Žalobce v této souvislosti poukázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 – 68. Podle žalobce je z argumentace Nejvyššího správního soudu obsažené v citovaném rozsudku zřetelný příklon k tomu, aby případná rozhodnutí o zrušení doměření daňové povinnosti nebyla hodnocena izolovaně, ale aby se „propsala“ i do jiných řízení.

6. Podle žalobce je nepřipustné, aby finanční orgány prostřednictvím úroku z prodlení fakticky „těžily“ z vlastního protiprávního rozhodnutí. Nebýt nezákonného doměření DPH, žalobce by sám, včas a dobrovolně uhradil daně z příjmů. Ze strany správce daně se jedná o přepjatý formalismus, který je v rozporu se zachováním základních principů demokratického právního státu. Stát by neměl mít neoprávněný zisk plynoucí z protiprávní činnosti jeho vlastních orgánů. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu úrok z prodlení plní funkci ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o „*cenu finančních prostředků v čase*“. Žalobce nezpůsobil prodlení s úhradou daňových povinností na daních z příjmů, způsobil jej správce daně. V takovém případě by žalobce neměl správci daně hradit „*cenu finančních prostředků*“.
7. Závěry žalovaného o existenci úroku z prodlení na daních z příjmů mají navíc pro žalobce závažné důsledky. Správce daně v návaznosti na tyto závěry žalobci dosud nevyplatil přeplatek, který mu u správce daně vznikl.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě připustil, že jeho postup mohl umenšit finanční zdroje, z nichž by žalobce mohl hradit daně z příjmů. Dle názoru žalovaného však neexistuje žádná konkrétní souvislost mezi nezákonně vybranou DPH a neuhrazenými vyměřenými daněmi z příjmů. Žalovaný ve svém postupu nespátňuje přepjatý formalismus, nerozumí ani tvrzení žalobce, že těžil ze svého protiprávního rozhodnutí. Žalovaný vrátil žalobci neoprávněně doměřenou daň i s úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve výši 6 310 204 Kč. Není tedy pravda, že žalovaný ignoruje rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 2. 2020, kterým byly zrušeny předmětné dodatečné platební výměry na DPH. Situace je tak nyní „vyrovnaná“. Žalovaný neoprávněně držel peníze žalobce, proto musel z této částky hradit úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce neoprávněně nehradil do státního rozpočtu dlužnou daň, proto i on musel z této částky hradit úrok z prodlení. Žalovaný v tom nevidí žádnou nespravedlnost.
9. Závěrem žalovaný dodal, úrok z prodlení vzniká ze zákona. Žalovaný neměl možnost neaplikovat zákon, proto musel vzniklý úrok uhradit převedením přeplatku. Má-li žalobce za to, že mu tímto postupem vznikla další škoda, může si požádat o její náhradu postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti („zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“).
10. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. Zopakoval, že k jeho prodlení s úhradou daní z příjmů došlo v přímém důsledku jednání žalovaného. Ke skutečnostem uvedeným již v žalobě doplnil, že poté, co od něj správce daně v souvislosti s doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen 2009, květen 2009 a červenec 2009 inkasoval částku ve výši 31 646 729 Kč, zamýšlel uhradit daně z příjmů prostřednictvím kauce distributora PHM ve výši 20 000 000 Kč. Správce daně o tom informoval dne 30. 4. 2015. Žalovaný ale dne 4. 5. 2015 vydal zajišťovací příkazy na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a poté dne 23. 3. 2016 žalobci doměřil DPH za uvedená zdaňovací období. A to rovněž nezákonně, Odvolací finanční ředitelství zrušilo příslušné dodatečné platební výměry rozhodnutími ze dne 14. 3. 2022. Žalobce tedy o úhradu daní z příjmů usiloval, přičemž postup žalovaného byl nezákonný ve více rovinách.

11. Dále žalobce zdůraznil, že žalovaný rozhodoval o sporném úroku z prodlení až v situaci, kdy již věděl, že doměření DPH (za zdaňovací období leden až březen 2009, květen 2009 a červenec 2009, ale i únor až prosinec 2012 a únor 2013) neobstálo v soudním přezkumu. Podle žalobce nemohou přetrvat negativní důsledky tohoto doměření, byť se nyní projevují v jiném řízení. Žalobce také poukázal na skutečnost, že v rozhodné době již v důsledku postupu finančních orgánů nebyl pro bankovní subjekty „úvěrovatelný“. V této souvislosti odkázal na vyjádření České spořitelny ze dne 14. 10. 2014. Žalobce nemohl požádat ani o posečkání úhrady daně. Z rozhodovací praxe finančních orgánů plyne, že podmínkou pro přiznání posečkání by kromě jiného byl i předpoklad úplného splacení doměřených daňových povinností na DPH včetně penále a příslušenství ve stanovené lhůtě posečkání. To v případě žalobce nebylo očekávatelné. Žalobce rovněž odmítl konstrukci žalovaného propojující nárok žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně s nárokem žalovaného na úrok z prodlení. Tyto úroky jsou na sobě nezávislé.

III. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
13. Jádrem sporu v posuzované věci je otázka, zda při rozhodování o námitce proti předepsání úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu lze zohlednit okolnosti, za jakých se daňový subjekt dostal do prodlení s úhradou splatné daně.
14. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020): *„Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.“* Podle § 252 odst. 2 téhož zákona: *„Daňovému 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. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.“*
15. Základní zásady, jimiž se řídí jeho přezkum, zformuloval Nejvyšší správní soud již ve vztahu k penále podle § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („ZSDP“), které v podstatě odpovídalo nynějšímu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Podle rozsudku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 – 62, při přezkumu rozhodnutí, kterým byl daňovému subjektu sdělen předpis penále, se zjišťuje toliko, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit dlužnou částku daňovému subjektu řádně sdělena, jestli skutečně daňový subjekt svou platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v souladu s platnou právní úpravou. Ve stejném rozsahu pak postupuje při přezkumu rozhodnutí soud. Z těchto zásad, přiměřeně aplikovaných na úrok z prodlení, vychází i současná judikatura správních soudů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2018, č. j. 10 Afs 115/2017 – 37, ze dne 15. 4. 2020, č. j. 1 Afs 9/2019 – 35, nebo ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020 – 46).
16. Podstata žalobcovy argumentace spočívá v tvrzení, že do prodlení s úhradou příslušných daní z příjmů se dostal v důsledku jednání správce daně, který mu nezákonně doměřil DPH za výše specifikovaná zdaňovací období a v souvislosti s tím inkasoval částku výrazně převyšující žalobcovu daňovou povinnost na daních z příjmů. V replice k vyjádření žalovaného žalobce ještě dodal, že eventuálně zamýšlel uhradit daně z příjmů prostřednictvím kauce distributora PHM ve výši 20 000 000 Kč, což mu ale opět znemožnil správce daně tím, že vydal zajišťovací příkazy na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012.
17. Soud k dané argumentaci uvádí, že žalovaný nebyl oprávněn zohlednit tyto skutečnosti při rozhodování o námitce žalobce proti předepsání úroku z prodlení. Úrok z prodlení vzniká, při splnění v právním předpise stanovených podmínek, ze zákona. Správce daně při jeho předepsání nemá žádnou diskreci, nemůže zohlednit žádné další, zákonem nepředvídané skutečnosti. Také při přezkumu předepsání úroku se správce daně může zabývat pouze tím, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit dlužnou částku daňovému subjektu řádně sdělena, jestli skutečně daňový subjekt svou platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v

souladu s platnou právní úpravou (viz výše citovaná judikatura). Žalobcem uplatněné námitky se ale netýkají žádné z těchto otázek. Žalobce nijak nezpochybňuje, že mu vznikla správcem daně tvrzená daňová povinnost na daních z příjmů. Stejně tak nerozporuje skutečnost, že se dostal do prodlení s úhradou uvedených daní. Žádné námitky neuplatnil ani proti tomu, v jaké výši mu byl předepsán úrok z prodlení. Postup žalovaného tak nebyl projevem přepjatého formalismu, jak tvrdí žalobce, žalovaný pouze postupoval v souladu se zákonem a s relevantní judikaturou.

18. Pouze pro úplnost soud dodává, že po novelizaci daňového řádu, která nabyla účinnosti 1. 1. 2021, již správce daně nevydává rozhodnutí o vzniku úroku. Daňový subjekt se tak proti jeho postupu může bránit námitkou podle § 159 daňového řádu směřující přímo proti předepsání úroku (coby úkonu, který nemá podobu rozhodnutí). Tím se ale dle názoru soudu nic nemění na shrnutých judikturních závěrech o limitech přezkumu předepsání úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu (respektive penále dle § 63 odst. 2 ZSDP).
19. Ze shodných důvodů je nepřijatelný také poukaz žalobce na § 3 daňového řádu. Pro nyní posuzovanou věc není relevantní, zda byla žalobci doměřena DPH za výše specifikovaná zdaňovací období v souladu se zákonem. Posouzení postupu správce daně v souvislosti s vydáním předmětných dodatečných platebních výměrů na DPH není pro účely nyní napadeného rozhodnutí předběžnou otázkou ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu.
20. K poukazu žalobce na rozsudek ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 – 68, krajský soud uvádí, že právní názor vyslovený v uvedeném rozsudku nelze aplikovat na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud v daném případě posuzoval odlišnou situaci, v níž se jednalo o vztah mezi (zrušeným) rozhodnutím o stanovení daňové povinnosti a rozhodnutím o penále odvozeným od této daně. V nynější věci oproti tomu neexistuje přímá vazba mezi (zrušenými) dodatečnými platebními výměry na DPH a předepsanými úroky z prodlení. Nejvyšší správní soud navíc posuzoval vztah mezi uvedenými rozhodnutími za účelem prolomení pravidla stanoveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. V neposlední řadě krajský soud odkazuje na usnesení ze dne 24. 8. 2022, č. j. 6 Afs 292/2018 – 30, kterým šestý senát předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu otázku, zda je důvodem pro zrušení rozhodnutí o penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně zrušení rozhodnutí o odvodu, z něhož je toto penále odvozeno, ke kterému došlo až po vydání rozhodnutí o penále (tedy zda se v takových případech uplatní § 75 odst. 1 s. ř. s., či nikoli). Šestý senát v citovaném usnesení přesvědčivě zpochybňuje právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 2 Afs 30/2007 – 68, kterého se žalobce nyní dovolává.
21. Krajský soud shledal nedůvodnou rovněž námitku, že finanční orgány prostřednictvím úroku z prodlení nepřipustně „těží“ z vlastního protiprávního rozhodnutí. Jestliže byly následně zrušeny dodatečné platební výměry, kterými žalovaný doměřil žalobci DPH za zdaňovací období leden až březen 2009, květen 2009 a červenec 2009, pak je zákonem předvídaným nástrojem k náhradě škody vzniklé žalobci v důsledku doměření a inkasa této daně úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Žalobce přitom nezpochybňuje, že žalovaný mu tento úrok přiznal. Žalobce se nemůže současně domáhat toho, aby byla v návaznosti na zrušení předmětných dodatečných platebních výměrů na DPH určena nezákonnost předepsání úroků z prodlení s úhradou příslušných daní z příjmů.

22. Nutno dodat, že účelem úpravy obsažené v § 254 daňového řádu je *paušalizovaná* náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 – 47, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 – 36). Není tak jistě vyloučeno, že úrok dle § 254 daňového řádu nenahradí veškerou škodu vzniklou daňovému subjektu neoprávněným jednáním správce daně. Jak ale příhodně poznamenal žalovaný, má-li žalobce za to, že mu jeho postupem vznikla další škoda, může si požádat o její náhradu podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.

IV. Závěr a náklady řízení

23. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

24. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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 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.

Hradec Králové 19. července 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu