ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Ľubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **Deltasys, s.r.o.**
sídlem Loosova 355/12, 638 00 Brno
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3252483/23/3003/52523-705806, a ze dne 12. 7. 2023, č. j. 3319679/23/3003-52523-705806

takto:

I. Žaloby **se zamítají**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce zaslal žalovanému dne 27. 5. 2023 námitku č. j. 3028757/23/3003-52523-713004 (dále jen "námitka 1") proti Vyrozumění o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku

z nesprávně stanovené daně dle § 254 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“) ze dne 26. 5. 2023 č. j. 2987227/23/3003-52523-713004 (dále jen “vyrozumění 1“). Námitka byla doplněna dne 2. 6. 2023, č. j. 3073117/23/3003-52523-713004. Ve vyrozumění byl daňovému subjektu přiznán úrok ve výši 591 129 Kč. Žalovaný o námitce 1 rozhodl rozhodnutím ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3252483/23/3003-52523-705806 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“).

2. Dále dne 27. 5. 2023 zaslal žalobce žalovanému námitku č. j. 3029289/23/3003-52523-713004 (dále jen “námitka 2“) proti Vyrozumění o úroku z prodlení dle § 254 daňového řádu ze dne 26. 5. 2023 č. j. 2984528/23/3003-52523-713004 (dále jen “vyrozumění 2“). Ve vyrozumění byl daňovému subjektu přiznán úrok ve výši 502 189 Kč. Žalovaný o námitce 2 rozhodl rozhodnutím ze dne 12. 7. 2023, č. j. 3319679/23/3003-52523-705806 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“).

3. Proti uvedeným rozhodnutím podal žalobce dvě samostatné žaloby, která byly vedeny pod sp. zn. 29 Af 28/2023 a 29Af 30/2023. Usnesením ze dne 14. 12. 2023, č.j. 29 Af 28/2023-39 byly žaloby spojeny ke společnému řízení s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 28/2023.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

Žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí 1

Nezákonná exekuce a úrok ve dvojnásobné výši

4. Žalobce zmocnil zástupce – daňového poradce Ing. Radka Lančíka na základě plné moci ze dne 2. 7. 2019 *k zastupování v rozsah zák. č. 280/2009 Sb., ve zn. poz. p.: daň z příjmů právnických osob za rok 2013*“ (dále jen „zástupce“). Na základě plné moci měl být zástupci doručen exekuční příkaz č. j. 4032898/20/3003-80050-711753 ze dne 8. 9. 2020 (dále též „exekuční příkaz“) na přikázání pohledávky z účtu. Absence jeho doručení zástupci způsobuje nezákonnost exekuce. Žalobce k tomu odkazuje na rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2017 č. j. 9 Af 83/2014-101 a Nejvyššího správního soud (dále také „NSS“) ze dne 15. 3. 2022 č. j. 5 Afs 25/2018-120. Plná moc se vztahuje na všechny fáze daňového řízení. Z plné moci není poznat, na rozdíl od plné moci řešené v uvedených rozsudcích, že udělená plná moc se nevztahuje na placení daně. Nedoručení exekuční příkazu zmocněnému zástupci znamená jeho nevykonatelnost a nezákonnost exekuce.

5. Žalovaný nesprávně přiznal úrok ve dvojnásobné výši úrokové sazby jen z částky 1 370 485,92 Kč, tedy z toho, o co Odvolacího finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) snížilo původně doměřenou daň. Nedoručením exekučního příkazu zástupci je nezákonná celá exekuce ve výši 3 142 710 Kč. Žalovaný proto měl přiznat úrok ve dvojnásobné výši z celé této exekuované částky.

Doba dvojnásobného úroku z nesprávně stanovené daně

6. Žalobce odkazuje na usnesení NSS ze dne 22. 1. 2021, č. j. 5 Afs 9/2020-34. Úrok ve dvojnásobné výši měl být počítán za dobu vedeného exekučního řízení až do jeho pravomocného skončení, tj. ode dne 8. 9. 2020 do 13. 1. 2021, nikoliv pouze do 8. 1. 2021. To zejména u částek 324 032 Kč a 15 021 Kč, a nikoliv jen za dobu 6. 1. 2021 - 8. 1. 2021. Žalovaný nemá pravdu, pokud za skončení exekučního řízení považuje již den odepsání peněžních prostředků z účtu.

Sazba úroku z nesprávně stanovené daně

7. K pravomocnému doměření daně došlo v roce 2020. Žalovaný měl použít úrokovou sazbu ve výši reposazby stanovené Českou národní bankou zvýšenou o 14 procentních bodů, tedy bez přihlédnutí k 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Přechodná ustanovení sice dávají za pravdu žalovanému, nicméně takováto právní úprava není souladná s ústavním pořádkem České republiky, jde o nepřípustnou retroaktivitu. Sazba úroku z nesprávně stanovené daně měla být vztažena k řádnému přiznání k dani z příjmu právnických osob (dále též „DPPO“) za rok 2013, a nikoliv k datu 1. 1. 2021 s ohledem na § 254 odst. 1 daňového řádu. Přiznání žalobce podal před 1. 1. 2021. Úrok z neoprávněného jednání nemůže žalovaný kouskovat na část vypočtenou v sazbě do 31. 12. 2020 a na část vypočtenou v sazbě od 1. 1. 2021, nýbrž i za období 1. 1. 2021 - 31. 8. 2021 musí žalovaný použít úrokovou sazbu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů.

Žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí 2

8. Žalobce nesouhlasí s úroky z prodlení ve výši 502 189 Kč. Není poznat, zda a jak se do vyčíslení úroků z prodlení promítly úhrady ve výši 333 132 Kč (uvedené ve vyjádření žalovaného u sp. zn. 29 Af 5/2023). Z vyrozumění 2 jsou vidět přeplatky, ale jak se promítly na ne/úročení DPPO za rok 2013 není poznat. Není možné úročit nedoplatek na DPPO za rok 2013 po dobu existence přeplatků. Pokud existují přeplatky, je žalovaný povinen postupovat podle § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu, jinak postupuje v rozporu se zákonem. Žalobce odkazuje na judikaturu NSS a na rozhodovací praxi OFŘ – rozsudky ze dne 15. 11. 2007 č. j. 5 Afs 181/2006-63, ze dne 26. 5. 2009 č. j. 9 Afs 94/2008-52, ze dne 11. 6. 2009 č. j. 9 Afs 105/2008-52, rozhodnutí OFŘ ze dne 4. 11. 2015 č. j. 37008/15/5300-21444-711681). Tento závěr je třeba použít i pokud nedoplatek byl doměřen, ale v době vracení přeplatku nebyl nedoplatek evidován. Shodný názor je zřejmý i z rozsudku NSS ze dne 23. 9. 2009 č. j. 1 Afs 43/2009-71. Žalovaný podle § 154 odst. 2 a 5 daňového řádu musí použít přeplatek na úhradu nedoplatku. Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu úroků z prodlení přihlíží pouze k přeplatku, který je evidován a který je použit k úhradě daňového nedoplatku, je třeba se přiklonit k výkladu příznivějšímu (nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001 sp. zn. II. ÚS 487/2000). Není podstatné, že daňový řád např. nestanoví lhůtu, v jaké má být vrácen dočasně použitý přeplatek pro účely výpočtu úroků z prodlení. Žalovaný má pouze povinnost zohlednit dobu, po kterou existovaly přeplatky na osobním daňovém účtu. V době, kdy ke stejnému období existovaly přeplatky a nedoplatek na DPPO, je výše pohledávky státu, v daném případě dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatků a přeplatků. Shodný názor je zřejmý i z rozsudku NSS ze dne 23. 10. 2009 č. j. 8 Afs 1/2009-109. Takový výklad je v souladu se zásadou proporcionality a zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce (rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2010 č. j. 1 Afs 71/2010-136). Předepsání úroků z prodlení musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené.

9. Žalovaný zaslal vyrozumění 2 pozdě, až v roce 2023, došlo tedy k prekluzi práva na úroky z prodlení ve výši 502 189 Kč a k prekluzi takové vyrozumění vydat (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2016 č. j. 31 Af 35/2015-43, potvrzený rozsudkem NSS ze dne 11. 10. 2017, č. j. 3 Afs 262/2016-34). Lhůta pro placení úroků z prodlení z DPPO za rok 2013 počala běžet dnem splatnosti daně v roce 2014 a skončila uplynutím 6 let v roce 2019. Další 6letá lhůta počítaná od náhradního dne splatnosti daně se již nevztahuje na placení úroků z prodlení ve výši 502 189 Kč. Tyto nejsou nedoplatkem daně, nýbrž

nedoplatkem na příslušenství daně, a pro tyto úroky není stanovena náhradní lhůta splatnosti. Náhradní lhůta splatnosti je stanovena jen pro nedoplatek na dani – dodatečný platební výměr žalovaného ze dne 6. 6. 2019 č. j. 3185985/19/3003-52523-711216 na DPPO za rok 2013 – a jen na nedoplatek DPPO za rok 2013 z tohoto dodatečného platebního výměru ve výši 1 708 100 Kč se vztahuje další 6letá lhůta.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Vyjádření k žalobě 1

10. Nedoručení exekučního příkazu zástupci nemůže mít za následek jeho nezákonnost. Žalobce měl možnost se s doručovaným exekučním příkazem a jeho obsahem seznámit a rozhodnutí je účinné. Žalovaný odkazuje na vyjádření k žalobě ve věci pod sp. zn. 29 Af 5/2023. Exekuce nebyla nezákonná, pročež neměl přiznat úrok ve dvojnásobné výši z celé exekuované částky 3 142 710 Kč. Skončení exekučního řízení je den odepsání peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, k čemuž došlo dne 8. 1. 2021. Následně vydané rozhodnutí o zastavení daňové exekuce (dne 13. 1. 2021), bylo vydáno nesprávně nad rámec zákona. Žalovaný při určení sazby úročení postupoval v souladu se zákonem a s přechodnými ustanoveními. Nejedná se o nepřípustnou retroaktivitu (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023 č. j. 6 Af 26/2021-29 či rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022 č. j. 61 Af 13/2021-24).

Vyjádření k žalobě 2

11. Ke snížení úroku z prodlení na částku 502 189 Kč došlo v důsledku snížení doměřené DPPO za rok 2013 z částky 1 708 100 Kč na částku 1 020 870 Kč rozhodnutím OFŘ ze dne 5. 5. 2023, č. j. 15097/23/5300-11431-713246, vydaným po zrušení prvotního rozhodnutí OFŘ (ze dne 21. 2. 2020, č. j. 6948/20/5200-11432-807689) rozsudkem NSS ze dne 20. 4. 2022 č. j. 4 Afs 270/2021-105, a také v důsledku zohlednění správné doby úročení v návaznosti na rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2021 č. j. 7 Afs 351/2019-24. Co se týče částek v celkové výši 333 132 Kč, část těchto úhrad, tj. úhrady po 1. 7. 2019, nebyla promítnuta do vyčíslení úroku z prodlení, neboť úhrady se mohly promítnout pouze po dobu 5 let, tj. do 1. 7. 2019. Žalovaný vyčíslil evidované přeplatky za jednotlivá časová období, a uvedl částky, o které byl snížen úrok z prodlení z důvodu existence evidovaných přeplatků. Za dobu, kdy existovaly na osobním daňovém účtu žalobce přeplatky, nebyly předepsány úroky z prodlení ve výši zohledňující evidované přeplatky. Žalovaný nepostupoval v rozporu s žalobcem zmíněnou judikaturou.

12. Žalovaný vydal dne 26. 5. 2023 vyrozumění 2 s ohledem na § 6 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na to, že rozhodnutím OFŘ ze dne 5. 5. 2023 č. j. 15097/23/5300-11431-713246 došlo ke snížení úroku z prodlení. Vyrozumění 2 bylo prvním vyrozuměním o úroku z prodlení. V době jeho vydání nebyl evidován nedoplatek na dotčeném úroku z prodlení úhrady DPPO. Je tak bezpředmětné, zda v době jeho vydání již neběžela lhůta pro placení úroku z prodlení. Vyrozuměním 2 žalovaný nestanovil žalobci žádné povinnosti a mělo pouze informativní, resp. deklaratorní charakter. Rozsudky zmíněné žalobcem nejsou pro daný případ relevantní, neboť se vztahují k dřívější právní úpravě. Lhůta pro stanovení DPPO za zdaňovací období 2013 uplynula dne 26. 5. 2023, přičemž úrok z prodlení byl vypočten ke dni 1. 7. 2019. S ohledem na deklaratorní charakter vyrozumění 2 nedošlo k prekluzi práva na úroky z prodlení ve výši 502 189 Kč.

IV. Posouzení věci soudem

13. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloby **nejsou důvodné**.

14. Předmětem sporu v nyní posuzované věci je postup žalovaného jako správce daně při doručování exekučního příkazu a dále postup při přiznání a vyčíslení úroků.

15. Soud při meritorním posouzení důvodnosti žaloby vyšel zejména z následující relevantní právní úpravy.

16. Podle § 134 odst. 1 daňového řádu se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Podle odst. 2 se pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Podle odst. 3 se daňové řízení *skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí* – z řízení nalézacího, při placení daně a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích, v jejichž rámci jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí.

17. Podle § 159 odst. 1 věty první daňového řádu může osoba zúčastněná na správě daní proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, *uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.*

18. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce *nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.*

19. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu je základem pro výpočet úroku z prodlení *a) splatná daň, která nebyla uhrazena, nebo b) vratka vzniklá v důsledku neoprávněného uplatnění daňového odpočtu nebo daně.*

20. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně *a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu*.

21. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu vzniká úrok z nesprávně stanovené daně ode dne následujícího po *a) náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení, b) posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo c) dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.*

22. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu *výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení.*

Žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí 1

23. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobce podal námitku 1 proti vyrozumění 1 o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku z nesprávně stanovené daně, jímž žalovaný

vyrozuměl žalobce o předpisu úroků na DPPO za zdaňovací období roku 2013 se zohledněním výše úroků z prodlení předepsaného do evidence daní na osobní daňový účet žalobce dne 26. 5. 2023 ve výši 591 129 Kč.

24. Žalobce předně namítá nesprávné doručení exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu, neboť nebylo doručeno zástupci žalobce, ale přímo žalobci. Uvádí, že v plné moci je uvedeno následující: *Společnost Deltasys, s.r.o., se sídlem: Loosova 355/12, 638 00 BRNO, DIČ: CZ27661903, zastoupená jednatelem panem Ing. Janem Hlaváčem*

z m o c ň u j e

pana Ing. Radka Lančíka, daňového poradce evidenční číslo 910, sídlo kanceláře Divadelní 4, 602 00 BRNO, ve smyslu ustanovení § 3 odst. 4 zák. č. 523/1992 Sb., ve zn. poz. p., k zastupování v rozsahu zák. č. 280/2009 Sb., ve zn. poz. p.: daň z příjmů právnických osob za rok 2013.

25. Krajský soud k této námitce konstatuje, že nynější žaloba se netýká exekučního příkazu, nýbrž rozhodnutí o námitce. Exekuční příkaz byl napaden žalobou vedenou zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 5/2023, která byla odmítnuta pro opožděnost. Námitku stran špatného doručení a tím způsobené nezákonnosti celého exekučního řízení tak není předmětem tohoto řízení, pročež se jí soud nezabýval.

26. Žalobce dále namítá, že žalovaný měl pří výpočtu úroku z neoprávněného jednání použít dvojnásobnou úrokovou sazbu za dobu vedeného exekučního řízení, tj. až do jeho pravomocného skončení dne 13. 1. 2021. K tomuto žalobce odkázal na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 9/2020-34.

27. Krajský soud uvádí, že v souladu s § 254 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a v návaznosti na ustálenou judikaturu, náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně od okamžiku zahájení exekučního řízení – v nynějším případě ode dne vydání exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2020, 3 Afs 155/2019-40), do dne provedení exekuce, přičemž úrok se stanoví z částky, která byla vymožena v průběhu neoprávněné daňové exekuce do 31. 12. 2020.

28. Dle § 254 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, dvojnásobný úrok při exekuci dle odst. 5 tohoto ustanovení odkazuje přímo na odst. 1 až 4 tohoto ustanovení. Dvojnásobný úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne připsání vymožených finančních prostředků na účet správce daně, a to až do okamžiku skončení exekučního řízení, tedy do okamžiku, kdy ustanou účinky vyvolané daňovou exekucí. Za okamžik, s nímž je spojeno skončení exekučního řízení, je považován den nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, resp. den provedení daňové exekuce, tedy den odepsání peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu u poskytovatele platebních služeb (důraz přidán krajským soudem).

29. Jak správně podotkl žalovaný, cílem úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu je kompenzace za neoprávněný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, kdy k tomuto došlo formou provedením exekuce do dne 8. 1. 2021. Soud souhlasí se žalovaným, že k zániku došlo ex lege a pokud bylo následně dne 13. 1. 2021 vydáno rozhodnutí o zastavení daňové exekuce na přikázání pohledávky z účtu, bylo vydáno nad rámec zákona a mělo již pouze deklaratorní charakter, neboť v období od 9. 1. 2021 do 13. 1. 2021 již nebyla dotčena majetková sféra daňového subjektu a nebyla mu tak postupem správce daně způsobena další újma.

30. Tento názor podporuje závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 30. 4. 2024, č. j. 8 Afs 245/2023-78: *„Z § 254 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok ve dvojnásobné výši pouze za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení. Krajský soud dané usnesení vyložil tak, že žalobkyni náleží vyšší úrok až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení. Vycházel totiž z rozsudku NSS ze dne 15. 12. 2020, čj. 3 Afs 155/2019-40, Českomoravská olejářská I, dle kterého zvýšený úrok náleží daňovému subjektu až do pravomocného skončení neoprávněně vedeného exekučního řízení. Zvolená formulace by mohla evokovat to, že exekuční řízení musí být vždy skončeno rozhodnutím, které nabývá právní moci. Tak tomu ovšem není*".

31. Pokud tedy daňové exekuční řízení skončilo dne 8. 1. 2021, kdy došlo k úhradě vymáhaného nedoplatku v plné výši, tak žalovaný postupoval správně, pokud dvojnásobný úrok nepřiznal až do dne 13. 1. 2021. Den 8. 1. 2021 byl posledním dnem, za nějž náležel žalobci dvojnásobný úrok z nesprávně stanovené daně. S ohledem na uvedené tak neshledal krajský soud námitku žalobce důvodnou.

32. Žalovaný měl dle žalobce použít úrokovou sazbu ve výši reposazby stanovené ČNB zvýšenou o 14 procentních bodů bez přihlédnutí k 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021.

33. S odkazem na přechodná ustanovení v čl. II zák. č. 283/2020 Sb., bod 11, se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že takový postup není možný; *„... se úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

34. Dle § 254 odst. 4 daňového řádu od 1. 1. 2021 výše úroku z nesprávně stanovené daně odpovídá výši úroku z prodlení. Dle § 252 odst. 4 daňového řádu výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Dle § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, stanoví výši úroku z prodlení vláda nařízením. V § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. je uvedeno, že výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů

35. Soud nedospěl k závěru, že by tato ustanovení byla protiústavní, a to z důvodu nepřípustné retroaktivity. Z přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. vyplývá, že tento zachoval sazbu pro úroky vzniklé do dne nabytí účinnosti tohoto zákona a že novou sazbu stanovil toliko pro úroky budoucí. Za takové situace je nutné uplatnit obecné pravidlo zakotvené v ustanovení § 251a odst. 1 daňového řádu, podle kterého *„úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.“*

36. Z této konstrukce vycházel rovněž zákonodárce, neboť v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb. ze dne 27. 4. 2020 (sněmovní tisk č. 841/0) je uvedeno: *„určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména skutečností, že jak podle dosavadní, tak podle budoucí úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti navrhovaného zákona, zatímco úroky podle nové úpravy nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti.“*

37. Krajský soud tak dospěl k závěru, že zákon č. 283/2020 Sb. nijak neovlivnil dosavadní hmotněprávní vztah mezi žalobcem a žalovaným, ale změnil toliko obsah tohoto vztahu, který po účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. teprve nově (každý den při splnění zákonných podmínek) dále vznikal. Soud tak neshledal, že by zákon č. 283/2020 Sb. působil jakkoliv retroaktivně (ať již v podobě retroaktivity pravé či nepravé), neboť dopadá pouze na vztahy budoucí.

38. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01 vyplývá: *„právní vztahy vzniklé za platnosti práva starého se spravují tímto právem až do doby účinnosti práva nového, poté se však řídí tímto novým právem. Vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní úpravy a právní nároky z nich vzniklé se řídí původní, zrušenou, právní normou. Obecně platí, že v případech časového střetu staré a nové právní normy se použije nepravá retroaktivita.“*

39. V nálezu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, Ústavní soud uvedl, že zákaz retroaktivity *„se zásadně vztahuje pouze na případy pravé retroaktivity, nikoliv retroaktivity nepravé.* ***Posléze uvedený typ retroaktivity je naopak obecně přípustný****. Obsahem tohoto zákazu jako ústavního principu zároveň není vyloučení jakéhokoliv zpětného působení právní normy, nýbrž* ***pouze takového, jež současně představuje zásah do principů ochrany důvěry v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv*** *(srov. nález sp. zn. Pl. ÚS 21/96 - viz výše; nález ze dne 13. března 2001 sp. zn. Pl. ÚS 51/2000, N 42/21 SbNU 369; 128/2001 Sb.; nález ze dne 6. února 2007 sp. zn. Pl. ÚS 38/06, N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.)“* (důraz přidán krajským soudem).

40. V nyní projednávané věci se o takový nepřípustný případ nepravé retroaktivity nejedná (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 3. 2023, č. j. 6 Af 26/2021-29, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2024, č. j. 7 Afs 102/2023-30; rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 12. 2022, č. j. 61 Af 13/2021-24, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19). Námitku žalobce tak soud shledal nedůvodnou.

Žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí 2

41. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobce podal námitku 2 proti vyrozumění 2 o úroku z prodlení, jímž žalovaný vyrozuměl žalobce o předpisu úroků z prodlení úhrady daňových povinností na DPPO za rok 2013, který byl předepsán do evidence na osobní daňový účet do dne 23. 5. 2023 ve výši 502 189 Kč.

42. Žalobce nesouhlasí s úroky z prodlení ve výši 502 189 Kč. Žalovaný k tomuto uvedl, že původně doměřená daň ve výši 1 708 100 Kč byla změněna na 1 020 870 Kč, penále ve výši 341 620 Kč na 204 174 Kč. V důsledku snížení doměřené daně došlo rovněž ke snížení úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu. Dále uvedl, že původní výše úroku byla snížena nejen v důsledku snížení doměřené daně, ale i v důsledku jejího předepsání přesahující dobu úročení 5 let. Tím došlo ke snížení původní výše úroku z prodlení na 502 189 Kč. Tento úrok byl předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu ke dni 23. 5. 2023.

43. V exekučním příkazu byl ke dni 7. 9. 2020 vyčíslen úrok z prodlení ve výši 1 364 502 Kč. Úrok z prodlení dle § 251a odst. 1 daňového řádu vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik. Celkový úrok z prodlení po úplném uhrazení doměřené daně na základě prvního rozhodnutí OFŘ činil 1 390 364 Kč. V důsledku snížení doměřené daně druhým rozhodnutím OFŘ a zohlednění správné doby úročení došlo ke snížení úroku

z prodlení na 502 189 Kč. Rozdíl mezi původní výší a výší po druhém rozhodnutí OFŘ činí 888 175 Kč.

44. V rozsudku ze dne 17. 2. 2021 č. j. 7 Afs 351/2019-24, NSS konstatoval, že pro případy, kdy původní datum splatnosti daně nastal před 1. 1. 2015, se uplatní při výpočtu úroku z prodlení §252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014, tj. včetně pravidla omezujícího délku úročení prodlení s úhradou daňového nedoplatku dobou pěti let. Daňový subjekt je tak povinen hradit úrok z prodlení u nedoplatku na dani s původním datem splatnosti spadajícím do období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 za každý den prodlení, počínající pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne uhrazení včetně, maximálně po dobu 5 let. Soud se tak ztotožnil s postupem žalovaného při stanovení výše úroku z prodlení, neboť základem pro výpočet úroku je splatná daň, která nebyla uhrazena, přičemž tato byla snížena druhým rozhodnutím OFŘ a zohlednění doby úročení po dobu 5 let. K tomuto lze odkázat na § 2 odst. 5 a na rozsudky Nejvyššího správního soudu v nynější věci použitelné, že příslušenství daně sleduje její osud – *„Podstatné je, že pokud rozhodnutí o vyměření daně bude zrušeno, bude to mít automaticky dopad i na rozhodnutí o vyměření úroků z prodlení. Jak správně podotkl již žalovaný a krajský soud, podle § 2 odst. 5 daňového řádu úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2022, č. j. 10 Afs 126/2021-81). Dále tento názor podporuje závěr v rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2023, č. j. 2 Afs 84/2022-27: *„Jelikož právní mocí zrušujícího rozsudku došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání, které bylo základem nejen pro předpis doměřené daně na osobní daňový účet žalobce, ale též úroku z prodlení, a daň poté nebyla pravomocně stanovena, bylo třeba tuto skutečnost promítnout též ve vztahu k úroku z prodlení na debetní straně osobního daňového účtu. Úrok z prodlení by měl být znovu předepsán až v návaznosti na případné nové rozhodnutí žalovaného“.*

45. Dále žalobce namítal, že to, zda a jak se do vyčíslení úroků z prodlení ve výši 502 189 Kč promítly úhrady ve výši 333 132 Kč, není poznat. Žalovaný k tomu uvedl, že část těchto úhrad, tj. úhrady po 1. 7. 2019, nebyly promítnuty do vyčíslení úroku z prodlení, neboť úhrady se mohly promítnout v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 351/2019-24 pouze po dobu 5 let, tj. do 1. 7. 2019, kdy bylo úročeno úrokem z prodlení dle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014. Tuto skutečnost žalovaný výslovně s odkazem na předmětný rozsudek NSS uvedl ve vyrozumění 2. S tímto postupem žalovaného se soud ztotožňuje, jelikož musel respektovat 5letou lhůtu pro výpočet úroku z prodlení a řádně na tento rozsudek odkázal s tím, že se v případě žalobce 5letá lhůta uplatní.

46. Ve vyrozumění jsou dle žalobce vidět přeplatky, ale jak se přeplatky promítly na úročení nebo neúročení daně z příjmů právnických osob za rok 2013, není poznat. K tomuto žalovaný uvedl, že ve vyrozumění 2 vyčíslil evidované přeplatky za jednotlivá časová období a uvedl částky, o které byl snížen úrok z prodlení z důvodu existence evidovaných přeplatků. Po dobu existence přeplatků nelze úročit úrokem z prodlení nedoplatek na dani (s ohledem na tzv. vykusování). V daném případě však za dobu, kdy existovaly na osobním daňovém účtu žalobce přeplatky, nebyly předepsány úroky z prodlení ve výši zohledňující evidované přeplatky. Žalovaný tak má za to, že nepostupoval ani v rozporu s žalobcem zmíněnou judikaturou. Rovněž s tímto postupem žalovaného se soud ztotožnil. Ve vyrozumění 2 jsou přeplatky řádně vyznačeny. Ve vyrozumění 2 žalovaný uvedl částky, o něž byl snížen úrok z prodlení z důvodu existence evidovaných přeplatků. Žalovaný postupoval správně, pokud

v případě existence přeplatků na osobním daňovém účtu žalobce, nepředepisoval úroky z prodlení. Rozpor s žalobcem odkazovanou judikaturou soud neshledal, neboť k pochybení žalovaného v tomto směru nedošlo. Námitka žalobce není důvodná.

47. K námitce žalobce stran pozdního zaslání vyrozumění 2 a z toho plynoucí prekluzi práva na úroky z prodlení ve výši 502 189 Kč žalovaný uvedl, že vydal vyrozumění 2 o úroku z prodlení v návaznosti na skutečnost, že v důsledku rozhodnutí OFŘ ze dne 5. 5. 2023 č. j. 15097/23/5300-11431-713246 došlo ke snížení úroku z prodlení, o čemž hodlal žalovaný žalobce informovat, a to i s ohledem na zásadu spolupráce jakožto jednu ze základních zásad správy daní. Dotčené vyrozumění bylo prvním vyrozuměním o úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu v dané věci. V době vydání vyrozumění 2 již přitom nebyl žalovaným evidován nedoplatek na dotčeném úroku z prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že s ohledem na neexistenci nedoplatku je bezpředmětné, zda v době vydání vyrozumění 2 již neběžela lhůta pro placení úroku z prodlení. Vyrozuměním 2 žalovaný nestanovil žalobci žádné povinnosti; vyrozumění mělo pouze informativní, resp. deklaratorní charakter.

48. Žalovaný nepovažuje rozsudky citované žalobcem za relevantní. S tímto názorem se krajský soud ztotožnil, neboť rozsudky se vztahují k dřívější právní úpravě (§ 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020), dle které se vydávaly platební výměry o předpisu úroku z prodlení, zatímco dle současné právní úpravy je vydáváno pouhé vyrozumění o úroku z prodlení (§ 251a odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), proti kterému žalobce brojil námitkou dle § 159 daňového řádu. Rozdíl mezi vydáním platebního výměru a vydáním vyrozumění je zásadní – jak již soud uvedl, vyrozuměním se nestanovují daňovému subjektu žádné povinnosti, má toliko deklaratorní charakter. Žalovaný dále správně podotkl, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 uplynula dne 26. 5. 2023, úrok z prodlení byl vypočten ke dni 1. 7. 2019. S ohledem na deklaratorní charakter vyrozumění 2 nedošlo k prekluzi práva na úroky z prodlení. Soud tak neshledal v postupu žalovaného pochybení.

49. Krajský soud tak uzavírá, že nelze přisvědčit námitce žalobce stran nesprávného doručení ani ohledně nesprávného postupu při vydání vyrozumění o úroku z prodlení. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pročež nelze hovořit o nezákonnosti napadeného rozhodnutí či o prekluzi vydaného vyrozumění 2.

IX. Závěr a náklady řízení

50. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

51. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. listopadu 2024

Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu