



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobce: **M. C.**
bytem X

zastoupen daňovým poradcem Mgr. Martinem Jelínkem
sídlem Antala Staška 2027/79, Praha 4

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 21. 9. 2018, č. j. 42382/18/5100-41454-709635,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2018, č. j. 42382/18/5100-41454-709635, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 13 200 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Martina Jelínka, daňového poradce.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 10. 2017, č. j. 1704279900 2122-50523-203922 (dále jen „rozhodnutí ze dne 6. 10. 2017“) ve věci úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“). Změna spočívala ve snížení výše vyměřeného úroku z posečkané částky z 1 569 629 Kč na 558 989 Kč. Správce daně přitom rozhodnutím ze dne 6. 10. 2017 k odvolání žalobce proti platebnímu výměru ze dne 16. 8. 2017, č. j. 3694371/17/2122-50521-201458 (dále jen „platební výměr ze dne

16. 8. 2017“) v rámci autoremedury výši vyměřeného úroku z posečkané částky změnil z částky 1 569 629 Kč na částku 547 030 Kč.
2. Ze správního spisu vyplývá, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „původní správce daně“) vydal dne 29. 7. 2008 platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v nulové výši. Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2010 však bylo nařízeno přezkoumání tohoto platebního výměru, přičemž rozhodnutím ze dne 6. 1. 2016 původní správce daně změnil platební výměr tak, že daň činí 4 541 116 Kč (namísto 0 Kč). Toto rozhodnutí napadl žalobce odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 10. 2016, jež téhož dne nabylo právní moci. Konečné rozhodnutí žalovaného o výsledku přezkumného řízení následně žalobce napadl správní žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) – věc byla vedena pod sp. zn. 11 Af 67/2016 (viz dále bod 8).
 3. V návaznosti na (nově) stanovenou výši daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 správce daně vyrozuměl žalobce o nedoplatku na této dani. Na toto vyrozumění žalobce reagoval dne 9. 12. 2016 podáním žádosti o posečkání úhrady nedoplatku daně v částce 2 395 260 Kč do 31. 1. 2017.
 4. Rozhodnutím ze dne 12. 1. 2017, č. j. 47829/17/2122-50521-203684, (dále jen „rozhodnutí o posečkání“) správce daně podle § 156 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu k žádosti žalobce povolil posečkání úhrady daně v částce 2 395 260 Kč od 1. 7. 2008 do 31. 1. 2017, a to mj. pod podmínkou, že posečkaná daňová povinnost bude uhrazena v plné výši nejpozději dne 31. 1. 2017. V rámci tohoto rozhodnutí správce daně žalobce poučil také o povinnosti uhradit úrok z posečkané částky podle § 157 odst. 2 a 3 daňového řádu.
 5. Jelikož správce daně dospěl k závěru, že podmínky stanovené rozhodnutím o posečkání byly splněny (posečkaná daň byla řádně a včas uhrazena – *pozn. soudu*: žalobce dne 16. 1. 2017 uhradil 101 000 Kč coby poslední část nedoplatku na dani), vyrozuměl výše označeným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2017 podle § 157 odst. 3 daňového řádu žalobce o úroku z posečkané částky 2 395 260 Kč za dobu posečkání od 2. 7. 2008 do 31. 1. 2017 (resp. do 16. 1. 2017), a to v celkové výši 1 569 629 Kč.
 6. Proti platebnímu výměru ze dne 16. 8. 2017 podal žalobce odvolání, kterému správce daně podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu (tedy v rámci autoremedury) částečně vyhověl výše označeným rozhodnutím ze dne 6. 10. 2017 a změnil výši předepsaného úroku z posečkané částky z 1 569 629 Kč na 547 030 Kč. Správce daně konstatoval, že z přechodných ustanovení § 264 daňového řádu lze dovodit, že v případech daní, jejichž původní den splatnosti nastal před 1. 1. 2010 (*sic!*) se po účinnosti daňového řádu postupuje podle § 121 až § 123 daňového řádu, neboť tato ustanovení upravují obdobné řízení, které bylo vedeno podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní“). Tím přisvědčil argumentaci žalobce, že úrok není možné počítat za dobu, kdy bylo vedeno přezkumné řízení. Přezkumné řízení bylo zahájeno dne 9. 12. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní. Správce daně proto provedl nový výpočet úroku z posečkané částky, v jehož rámci „vyblokoval“ úročení po dobu přezkumného řízení. V rámci odůvodnění nadto správce daně konstatoval, že nedoplatek na dani ve výši 2 395 260 Kč byl skutečně neoprávněně úročen úrokem z prodlení – správce daně proto v té návaznosti prohlásil, že vydá nový platební výměr na úrok z prodlení, kde bude úročena pouze částka 2 140 000 Kč, kterou žalobce uhradil s prodlením dne 30. 10. 2008.
 7. Proti rozhodnutí ze dne 6. 10. 2017 podal žalobce odvolání, v němž namítl, že až do dne 6. 1. 2016 měl za to, že je pravomocně vyměřená daň v nulové výši správná. Nedoplatek na dani vznikl v rámci přezkumného řízení, tedy prodlení s uhrazením daně žalobce nezavinil a neměl by být trestán. Úrok z posečkání lze přitom počítat nejdříve od 20. 10. 2016, jelikož teprve od nabytí právní moci rozhodnutí o přezkumu nabývá platnosti nový platební výměr na daň. Žalobce se znovu dovolával aplikace § 123 odst. 4 daňového řádu na jeho věc s tím, že ho nelze sankcionovat podle zákona o správě daní za účinnosti daňového řádu, který tento zákon nahradil

a u nějž jde o právní úpravu pro žalobce výhodnější, podle které nelze vyměřovat žádné příslušenství.

8. Dne 16. 3. 2018 byl žalovanému doručen rozsudek ze dne 22. 2. 2018, č. j. 11 Af 67/2016-48, jímž městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2016 (o výsledku přezkumného řízení) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobce učinil změnu zdaňovacího období (z kalendářního roku na rok hospodářský) neoprávněně (opožděně), a proto žalovaný nepochybil tím, že vyměřil daň za kalendářní rok 2007. Uplatnění paušálních výdajů v kalendářním roce ovšem zákon nevylučuje, resp. výslovně při splnění zákonných podmínek umožňuje. Závěr žalovaného, že žalobce nebyl oprávněn uplatnit paušální výdaje pro rozpor se zákonem, proto městský soud shledal nedostatečně odůvodněným.
9. Rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018 pak žalovaný změnil rozhodnutí ze dne 6. 1. 2016 tak, že se žalobci vyměřuje daň ve výši 3 051 964 Kč (namísto 4 541 116 Kč, tj. v částce o 1 489 152 Kč nižší oproti rozhodnutí ze dne 6. 1. 2016).
10. Dne 21. 9. 2018 vydal žalovaný shora označené napadené rozhodnutí, jímž změnil rozhodnutí ze dne 6. 10. 2017 (resp. rozhodnutí ze dne 16. 8. 2017) tak, že „[c]elková částka předepsaného úroku z posečkané částky se mění z částky 1 569 629.00 Kč, na částku 558 989.00 Kč“. Žalovaný v odůvodnění nejprve detailně shrnul skutkový stav věci do dne vydání napadeného rozhodnutí, stručně vymezil odvolací námitky a citoval vybraná ustanovení daňového řádu a zákona o správě daní, která aplikoval. Zdůraznil, že ve věci žalobce existuje od 8. 8. 2018 pravomocně stanovená daň ve výši 3 051 964 Kč, změna výše daně však neměla vliv na související úrok z posečkaní. Pro posouzení zákonnosti a správnosti platebního výměru ze dne 16. 8. 2017 je rozhodné pouze to, že bylo žalobci rozhodnutím o posečkaní povoleno posečkaní úhrady daně v požadované výši 2 395 260 Kč od 1. 7. 2008 (správce daně nesprávně počítal s datem 2. 7. 2008) do 31. 1. 2017 a současně zda byl úrok předepsán ve správné výši – správce daně totiž pouze deklaruje výši ze zákona vzniklé povinnosti. Nelze přitom zohlednit důvody, proč nebyla daň zaplacená v zákonem stanovené lhůtě, neboť pro vznik zákonné povinnosti hradit úrok z posečkaní jsou zcela bez právního významu. Žalovaný akcentoval, že již správce daně přisvědčil žalobci v tom, že při výpočtu úroku z posečkané částky jej není možné počítat po dobu přezkumného řízení – správce daně proto správně „vyblokoval“ úročení až do 19. 10. 2016, nicméně nesprávně již od 9. 12. 2010. Podle názoru žalovaného měl správce daně „vyblokovat“ úročení až od účinnosti daňového řádu, tedy od 1. 1. 2011. Žalovaný tak provedl nový výpočet úroku z posečkaní daňového nedoplatku (viz tabulku pod bodem 27 napadeného rozhodnutí, viz též dále bod 36).

II. Obsah žaloby

11. Žalobce v žalobě nejprve podrobně popsal skutkové okolnosti jeho případu od roku 2008 do roku 2018, a to včetně shrnutí výrokových částí rozhodnutí týkajících se vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a též souvisejících rozhodnutí vztahujících se k úroku z prodlení. K tomu odkázal na věc vedenou zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 28/2017, jež ke dni podání této žaloby nebyla pravomocně skončena. Dále žalobce konstatoval, že nedoplatek na dani za zdaňovací období roku 2007 vznikl až na základě rozhodnutí ze dne 6. 1. 2016, a to jednak k podnětu původního správce daně, jednak bez předchozí daňové kontroly a jakékoli součinnosti žalobce. Do té doby žalobce věřil ve správnost a platnost platebního výměru, který nabyl právní moci dne 31. 10. 2008 – tj. že je jeho daňová povinnost nulová. K tomu odkázal na věc vedenou městským soudem pod sp. zn. 11 Af 67/2016.
12. K věci samé žalobce namítl, že se zjištěný skutkový stav neopírá o reálné skutečnosti. Zdůraznil, že jelikož žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018 snížil jeho daňovou povinnost o 1 489 152 Kč na částku 3 051 964 Kč, snížil se tím nutně i jeho nedoplatek na dani. Ten tak činil pouze 906 108 Kč, a nikoli kalkulovaný nedoplatek ve výši 2 395 260 Kč. Ačkoli tyto skutečnosti musely být žalovanému známy, v napadeném rozhodnutí je nezohlednil. Právě nezohledněním snížení nedoplatku daně se však žalovaný dopustil neoprávněného úročení v rozporu s daňovým řádem

i ústavním pořádkem. Konkrétně byl totiž úrok z posečkané částky daně vypočten i z částky 1 489 152 Kč, kterou žalobce nedluží a nikdy nedlužil.

13. Žalobce dále namítal, že žalovaný porušil § 60 odst. 4 zákona o správě daní a § 157 odst. 1 daňového řádu tím, že současně vyúčtoval úrok z prodlení (rozhodnutím, jež bylo předmětem přezkumu ve věci vedené pod sp. zn. 46 Af 28/2017) a úrok z posečkané částky (zde napadeným rozhodnutím) za týž nedoplatek daně za naprosto shodné období.
14. Podle žalobce mají § 60 zákona o správě daní i § 157 daňového řádu sankční povahu, přičemž úrok z posečkané částky daně má být trestem za včas neuhrazenou daňovou povinnost. Obě ustanovení však mohou být aplikována pouze v případě, kdy bylo prodlení zaviněno daňovým subjektem. V této věci nicméně žalobce vznik nedoplatku daně nezavinil – ke změně ve vyměření daně došlo v rámci přezkumného řízení. Z povahy přezkumného řízení je však patrné, že do doby nabytí právní moci rozhodnutí o přezkumu je v platnosti původní platební výměr – jinými slovy teprve ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí ze dne 6. 1. 2016, vstoupil v platnost nový platební výměr a (teprve tehdy) vznikl dluh na dani [v tomto ohledu žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8. 6. 2016, č. j. 5 Afs 208/2014-36, a ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 11/2009-86]. Z toho podle žalobce proto vyplývá, že dnem, od něhož lze počítat úrok z posečkané částky daně, je den následující po dni nabytí právní moci rozhodnutí o přezkumu, jímž se žalobce dozvěděl o daňové povinnosti, resp. její výši, tj. v dané věci 8. 8. 2018, a nikoliv 1. 7. 2008.
15. Žalobce spatřoval nesprávnou aplikaci zákona o správě daní a daňového řádu také v tom, že by měl být v roce 2017 trestán úrokem z prodlení podle zákona o správě daní v okamžiku, kdy je v platnosti nový zákon – daňový řád, který zákon o správě daní nahrazuje. Ustanovení § 123 odst. 4 daňového řádu přitom pozastavuje běh úroku z prodlení po dobu přezkumného řízení. Ačkoli zákon o správě daní takové ustanovení neobsahoval, s ohledem na judikaturu NSS (viz rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002-27) je nutné ho v současné době aplikovat. Nelze tedy vyměřovat úrok z prodlení ani úrok z posečkané částky, respektive jakékoliv příslušenství daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

16. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobce v žalobě uplatnil tytéž námítky, které vznesl v odvolání, žalovaný se tak s nimi již vypořádal. Odkázal proto zejména na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Přesto zdůraznil, že skutečnost, že byla rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018 změněna výše daně, neměla vliv na existenci rozhodnutí o posečkání, a tím ani na předepsaný úrok z posečkání – žalobci totiž bylo posečkáno méně (v jím požadované výši 2 395 260 Kč), než kolik činila částka daňového nedoplatku (3 051 964 Kč). Žalobce byl poučen o zákonné povinnosti uhradit úrok z posečkané částky a o její výši byl správcem daně vyrozuměn. Je přitom zcela bez významu, že ke změně daně došlo v rámci přezkumného řízení. Žalovaný konstatoval, že není možné počítat úrok z posečkání až od 8. 8. 2018, jestliže daň byla posečkána již ode dne 1. 7. 2008. Nesouhlasil se žalobcem ani v tom, že by úrok z posečkání byl sankcí srovnatelnou s pokutou ukládanou za správní delikt. Žalobci přisvědčil pouze v tom, že po dobu přezkumného řízení úroky nevznikaly – již v napadeném rozhodnutí proto „vyblokoval“ úročení od data účinnosti daňového řádu do dne 19. 10. 2016, kdy bylo přezkumné řízení ukončeno. Žalovaný tak uzavřel, že neshledává žádný důvod pro změnu nebo zrušení napadeného rozhodnutí.
17. K argumentům žalobce ve vztahu k úroku z prodlení žalovaný konstatoval, že platební výměr na úrok z prodlení není předmětem zde řešeného sporu, ale věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 28/2017. Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že shodný nedoplatek daně byl úročen za naprosto stejné období jak úrokem z prodlení, tak úrokem z posečkání – žalovaný totiž vytýkaná pochybení správce daně (že nezohlednil zpětné posečkání daně a snížení daně) napravit rozhodnutím ze dne 22. 10. 2018, jímž byl snížen úrok z prodlení na částku 38 615 Kč.
18. Žalovaný nadto podotkl, že jelikož bylo žalobci dne 20. 12. 2010 doručeno rozhodnutí o nařízení

přezkoumání platebního výměru ze dne 29. 7. 2008, nemohl se až do 6. 1. 2016 domnívat, že je daň v nulové výši správná – žalobce naopak byl (měl být) v nejistotě ohledně výše jeho daňové povinnosti. Tento závěr, jakož i ten, že správce daně nebyl povinen zahájit daňovou kontrolu po nařízení přezkumu, ostatně vyslovil i městský soud v rozsudku č. j. 11 Af 67/2016-48.

19. V replice žalobce uvedl, že žalovaný ve svém vyjádření opět opomněl, že daň byla dne 8. 8. 2018 snížena na částku pouze 3 051 964 Kč, že měl žalobce ke dni 29. 6. 2008 přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 5 856 Kč a že dne 30. 10. 2008 uhradil částku 2 140 000 Kč. Ke dni 1. 7. 2008 tak nedoplatek na dani odpovídal částce 3 046 108 Kč a od 1. 11. 2008 pouze částce 906 108 Kč – jen v tomto rozsahu jde o reálný dluh, nikdy nemohl nedoplatek dosáhnout 2 395 260 Kč. Žalovaným tak byla zcela nesprávně úročena i částka, kterou žalobce nedlužil, což je v rozporu s dobrými mravy a právními předpisy. O tom svědčí jak to, že byl žalobci dne 24. 10. 2018 vrácen přeplatek ve výši 1 489 152 Kč, tak daňová informační schránka žalobce s přehledy předpisů a plateb daní. V období od 1. 7. do 31. 12. 2010 byl nedoplatek daně úročen, čímž nebylo přerušeno úročení po dobu celého přezkumného řízení, jak žalovaný deklaroval. Žalobce má za to, že by v jeho případě neměl být vyměřován úrok z prodlení ani z posečkání, jelikož změnu výše daňové povinnosti nezavinil; přinejmenším by výše úroku z posečkání měla být opravena.

IV. Posouzení žaloby soudem

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 24. 9. 2018; žaloba byla podána dne 22. 10. 2018), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem souhlasili.
21. Žaloba je důvodná.
22. Mezi účastníky řízení je nesporné, že rozhodnutím o posečkání správce daně vyhověl žádosti žalobce ze dne 9. 12. 2016, tj. povolil posečkání úhrady daně v částce 2 395 260 Kč, a to zpětně od 1. 7. 2008 nejpozději do 31. 1. 2017.
23. Podle § 156 odst. 1 daňového řádu platí, že „[n]a žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky“, je-li splněna některá z podmínek pod písmeny a) až e) citovaného ustanovení. „V rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky. Posečkání lze povolit nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně. Posečkání nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta pro placení daně“ (§ 156 odst. 3 až 5 daňového řádu).
24. Podle § 157 odst. 1 daňového řádu platí, že „[p]o dobu povoleného posečkání nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení.“ Obdobně podle § 60 odst. 4 zákona o správě daní platilo, že „[n]ení-li v rozhodnutí stanoveno jinak, nepočítá se po dobu povoleného posečkání daně nebo splátek daně úrok z prodlení, dodrží-li daňový dlužník stanovené podmínky; uplatňovat současně úrok z prodlení podle § 63 a úrok podle odstavce 6 však není přípustné.“
25. Tím, že správce daně shledal naplnění podmínek pro posečkání podle § 156 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu, byla tehdy neuhrazená daň sice i nadále (po dobu posečkání) vedena jako nedoplatek, nicméně tento nedoplatek byl nevymahatelný (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, č. 3434/2016 Sb. NSS). V nyní posuzované věci není sporné, že žalobce podmínky posečkání splnil a daň ve stanovené lhůtě uhradil.
26. Žalobce však brojí proti rozhodnutí o předepsání úroku z posečkané částky. Na tento úrok se vztahuje § 157 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „[z]a dobu posečkání vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 7 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“ Podle odstavce 3 citovaného ustanovení „[o] předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkání vydá správce daně platební výměr bezodkladně po skončení posečkání. Úrok z posečkané částky se nepředepíše, nepřesahuje-li

100 Kč.“ Podle odstavce 4 téhož ustanovení „je úrok z posečkané částky splatný do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.“ Obdobně podle § 60 odst. 6 zákona o správě daní platilo, že „[z]a dobu posečkaní daně nebo splátek daně zaplatí daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Správce daně úrok předepíše za celou dobu posečkaní a o výši úroku daňového dlužníka vyrozumí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepíše, činí-li méně než 50 Kč.“

27. Z citovaných ustanovení vyplývá, že po dobu povoleného posečkaní vzniká ze zákona úrok z posečkané částky (namísto úroku z prodlení, který je dvakrát vyšší, srov. § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). Správce daně je povinen jej předepsat, přitom nemá možnost správního uvážení o jeho výši.
28. Správce daně předepsal úrok z posečkané částky ve výši 1 569 629 Kč platebním výměrem ze dne 16. 8. 2017. V dané době vyšel ze skutečnosti, že žalobci bylo k jeho žádosti povoleno rozhodnutím ze dne 12. 1. 2017 posečkaní úhrady daně v částce 2 395 260 Kč od 1. 7. 2008 do 31. 1. 2017. Částka, o jejíž posečkaní žalobce žádal (2 395 260 Kč) vycházela ze skutečnosti, že v rámci přezkumného řízení byl rozhodnutím ze dne 6. 11. 2016 změněn platební výměr na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007 tak, že daň byla vyměřena ve výši 4 541 116 Kč (namísto 0 Kč, jak bylo uvedeno v původním platebním výměru ze dne 29. 7. 2008). Částka 2 395 260 Kč, o jejíž posečkaní žalobce žádal, představovala tehdy evidovaný nedoplatek na dani z příjmů za rok 2007.
29. Následně v důsledku zrušujícího rozsudku městského soudu č. j. 11 Af 67/2016-48 žalovaný změnil rozhodnutí o vyměření daně rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018 tak, že se žalobci vyměruje daň ve výši 3 051 964 Kč (namísto 4 541 116 Kč). Mezi účastníky řízení je sporné, zda se tato změna výše daně (a v důsledku toho změna výše daňového nedoplatku) měla promítnout do výše úroku z posečkané částky, který byl žalobci předepsán.
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod 18 jeho odůvodnění) uvedl, že pro posouzení správnosti a zákonnosti platebního výměru na úrok z posečkané částky je rozhodné pouze to, že bylo pravomocně povoleno posečkaní úhrady daně, doba, po jakou bylo toto posečkaní povoleno, a zda byl úrok z posečkané částky předepsán ve správné výši. Podle jeho názoru naopak nelze přezkoumávat správnost stanovené daně, přezkoumávat postup a rozhodování správce daně v průběhu vedeného přezkumného řízení ani přezkoumávat důvody, které správce daně k nařízení přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně vedly (viz bod 20 tamtéž). Pro vznik zákonné povinnosti hradit úrok z posečkaní je též zcela bez právního významu, z jakého důvodu nebyla daň zaplacená v zákonem stanovené lhůtě, tj. zda se tak stalo záměrně; jinými slovy správce daně nemůže zohlednit, které konkrétní důvody vedly ke vzniku úroku z posečkaní (viz bod 22 tamtéž).
31. Z napadeného rozhodnutí dále plyne, že žalovaný si byl změny výše daně v důsledku rozhodnutí ze dne 8. 8. 2018 vědom (ostatně byl to sám žalovaný, kdo rozhodnutí o změně výše daně vydal), neshledal však, že by tato změna měla mít vliv na výši úroku z posečkané částky. Považoval totiž za rozhodné, že žalobci bylo povoleno posečkaní (v souladu s jeho žádostí) ve výši 2 395 260 Kč, což je částka nižší než vyměřená výše daně 3 051 964 Kč. Uzavřel tak, že změna výše daně nemá vliv na existenci rozhodnutí o posečkaní, a není proto důvod rušit související úrok z posečkaní (viz bod 29 tamtéž).
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí provedl přepoččet předepsaného úroku z posečkaní. Konstatoval, že správce daně rozhodnutím ze dne 6. 10. 2017 vydaným v rámci autoremedury správně neúročil období, kdy probíhalo přezkumné řízení, měl tak učinit ale až od účinnosti daňového řádu tedy až od 1. 1. 2011, nikoliv od počátku přezkumného řízení od 9. 12. 2010, dále žalovaný změnil výpočet úroku tak, že první den úročení z posečkaní připadá již na den 1. 7. 2008, a nikoliv na den 2. 7. 2008 (k tomu viz tabulku pod bodem 27 napadeného rozhodnutí, citovanou níže v bodu 36). V rámci výpočtu úroku žalovaný počítal v období od 1. 7. 2008 do 31. 10. 2010 s částkou nedoplatku 2 395 260 Kč a posléze v období od 20. 10. 2016 do 16. 1. 2017 s částkami nedoplatku postupně snižovanými o průběžné úhrady daně v roce 2016 a 2017.

33. Právě tento výpočet považuje žalobce za vadný. Namítá totiž, že tím, že žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018 snížil žalobcovu daňovou povinnost o 1 489 152 Kč na částku 3 051 964 Kč, snížil se i jeho (původní) nedoplatek na dani. Ten tak činil již od 1. 11. 2008 pouze 906 108 Kč, a nikoli nedoplatek ve výši 2 395 260 Kč, s nímž počítal žalovaný. Žalovanému tedy žalobce vytýká nezohlednění skutečnosti, že měl ke dni 29. 6. 2008 přeplatek na dani ve výši 5 856 Kč a nadto dne 30. 10. 2008 uhradil částku 2 140 000 Kč. Úrok z posečkané částky daně tak byl podle názoru žalobce nezákonně vypočten i z částky (1 489 152 Kč), kterou žalobce nikdy (ani v okamžiku úročení) nedlužil.
34. Ze správního spisu plyne, že ke dni 12. 6. 2008 byl na daňovém účtu žalobce evidován přeplatek 5 856 Kč a ke dni 30. 10. 2008 žalobce uhradil částku 2 140 000 Kč (viz stanovisko správce daně k odvolání ze dne 12. 1. 2018; úhrada částky 2 140 000 Kč dne 30. 10. 2008 je zmíněna také v rozhodnutí správce daně ze dne 6. 10. 2017). Odečtením těchto dvou částek (v součtu 2 145 856 Kč) od daně ve výši 4 541 116 Kč (vyměřené v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 6. 1. 2016, které nabylo právní moci dne 19. 10. 2016) lze dojít k částce 2 395 260 Kč, která byla u žalobce evidována jako nedoplatek v době, kdy bylo na základě žalobcovy žádosti povoleno posečkání s úhradou daně právě ve výši 2 395 260 Kč. Jak se však v rámci dalšího řízení (v důsledku zrušujícího rozsudku městského soudu č. j. 11 Af 67/2016-48) ukázalo, žalobcovu daňová povinnost za zdaňovací období roku 2007 byla nižší než ta, která byla v době rozhodování o posečkání známa. Jinými slovy, žalobci bylo posečkáno více, než ve skutečnosti dlužil (byť posečkaná částka odpovídala tehdy známé výši daně, resp. výši tehdy evidovaného daňového nedoplatku).
35. Soud sice souhlasí se žalovaným, že v řízení o povolení posečkání daně ani v řízení o výši úroku z posečkané částky nelze přezkoumávat výši daně, přisvědčuje ale naopak žalobci, že je třeba zohlednit, pokud byla výše daně v jiném řízení následně pravomocně změněna, čímž byla snížena i skutečná výše daňového nedoplatku v průběhu doby posečkání.
36. Ačkoliv ke dni počátku posečkání (1. 7. 2008) daňový nedoplatek žalobce převyšoval výši posečkané daně, žalovaný nezohlednil, že tato situace se následně již v průběhu roku 2008 změnila. Z výpočtu úroku provedeného žalovaným plyne, že v období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2008 počítal s daňovým nedoplatkem ve výši 2 395 260 Kč. Tento výpočet však nezohledňuje, že ke dni 30. 10. 2008 již žalobce uhradil na příslušné dani částku 2 145 856 Kč. Jeho daňový nedoplatek tak již nečinil 2 395 206 Kč, ale 906 108 Kč (tj. 3 051 964 Kč - 2 145 856 Kč). Částka 2 395 206 Kč uvedená žalovaným počítá stále s výší daně 4 541 116 Kč, která byla (nesprávně) vyměřena rozhodnutím ze dne 6. 1. 2016 (4 541 116 Kč - 2 145 856 Kč = 2 395 260 Kč). Tento nesprávný výchozí předpoklad se pak projevuje i na následujících řádcích výpočtu tabulky uvedené v bodu 27 napadeného rozhodnutí:

Úročeno ode dne	Úročeno do dne	V částce nedoplatku (Kč)	Sazba	Počet dnů úročení	Úrok z posečkání (Kč)
1. 7. 2008	31. 12. 2008	2.395.260,- Kč	10,75	184	129.803,40 Kč
1. 1. 2009	30. 6. 2009	2.395.260,- Kč	9,25	181	109.870,25 Kč
1. 7. 2009	31. 12. 2009	2.395.260,- Kč	8,50	184	102.635,25 Kč
1. 1. 2010	30. 6. 2010	2.395.260,- Kč	8,00	181	95.022,92 Kč
1. 7. 2010	31. 12. 2010	2.395.260,- Kč	7,75	184	93.579,20 Kč
1. 1. 2011	19. 10. 2016	0 Kč	---	2119	0,00 Kč
20. 10. 2016	7. 12. 2016	2.395.011,- Kč	7,05	49	22.667,30 Kč
8. 12. 2016	14. 12. 2016	2.245.011,- Kč	7,05	7	3.035,38 Kč
15. 12. 2016	20. 12. 2016	1.599.911,- Kč	7,05	6	1.854,14 Kč
21. 12. 2016	16. 1. 2017	99.911,- Kč	7,05	27	521,05 Kč
Úrok z posečkání celkem					558.989,- Kč

37. V této souvislosti je třeba zohlednit, že jednou z nezbytných podmínek pro posečkáni daně je existence daňového nedoplatku. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud správce daně v době podání žádosti o posečkáni neevidoval žádné nedoplatky, neboť daň již byla uhrazena, nelze příslušnou daň posečkat ani vůbec vést řízení o posečkáni daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 Afs 15/2013-34, bod 19). V nyní posuzované věci je situace sice částečně odlišná, neboť jak bylo výše vysvětleno, v době rozhodnutí o povolení posečkáni správce daně vycházel z tehdy pravomocně vyměřené daně 4 541 116 Kč a s tím souvisejícího daňového nedoplatku 2 395 260 Kč, nejedná se tedy o situaci, kdy by v době rozhodnutí o žádosti byla daň již zcela uhrazena. Nicméně z následujícího vývoje, který byl rovněž popsán výše, plyne, že ve skutečnosti byl ke dni rozhodnutí o posečkáni daňový nedoplatek žalobce nižší, než s jakým finanční orgány i žalobce kalkulovali. Jinými slovy, v době podání žádosti i v době rozhodnutí o povolení posečkáni činil daňový nedoplatek žalobce fakticky jen 906 108 Kč. Pokud by byla daň již tehdy správně vyměřena, mohla by být posečkána pouze tato částka, neboť zbývající část daně již byla uhrazena.
38. Podle soudu je třeba popsané okolnosti promítnout i do úroku z posečkané částky a při jeho výpočtu vycházet z výše skutečného daňového nedoplatku k určitému dni. Nelze-li posečkat daň, která již byla uhrazena, tím méně lze z takové (uhrazené/neexistující, byť posečkané) daně počítat příslušenství. Rozhodnutí o úroku z posečkané částky je rozhodnutím deklaratorní povahy, úrok tedy vzniká přímo ze zákona. Žalovaný pochybil, pokud při výpočtu na základě zákonných kritérií nezohlednil výše vysvětlenou změnu daňové povinnosti žalobce (která byla žalovanému známa, neboť on sám o ní rozhodl), která měla vliv i na výši skutečného daňového nedoplatku. Trval-li žalovaný striktně na tom, že úrok z posečkáni musí být vypočten jedine z té částky, jež byla žalobci posečkána rozhodnutím o posečkáni daně bez ohledu na skutečný stav daňového nedoplatku, kladl tím žalobci k tíži, že byla jeho daňová povinnost v roce 2016 vyměřena v nezákonné výši, což vedlo žalobce (racionálně) k podání žádosti o posečkáni úhrady daně ve větším než nezbytném rozsahu.
39. V této souvislosti je třeba též připomenout, že úrok sleduje osud daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu, § 58 zákona o správě daní), což znamená, že změni-li se v průběhu času dlužná částka samotné daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změni se úměrně tomu i dlužná částka příslušenství, typicky tedy úroku či penále (rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005-45). Ostatně sám žalovaný připustil v žádosti o prodloužení lhůty pro vydání rozhodnutí v této věci ze dne 13. 4. 2018 adresované Generálnímu finančnímu ředitelství, že s ohledem na skutečnost, že příslušenství sleduje osud daně, bude mít změna (či zrušení) rozhodnutí o stanovení daně (v důsledku zrušujícího rozsudku městského soudu) dopad i na úrok z posečkané částky.
40. Soud proto přisvědčil žalobci, že žalovaný napadeným rozhodnutím předepsal úrok z posečkané částky v nesprávné výši, neboť vyšel z nesprávného právního názoru, podle kterého na výpočet úroku z posečkané částky nemohla mít změna výše pravomocně vyměřené daně, resp. změna výše žalobcova daňového nedoplatku. Z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí žalovaného nezákonné. V dalším řízení bude žalovaný povinen při výpočtu úroku z posečkané částky výše popsané skutečnosti zohlednit.
41. Další žalobní námitka směřovala proti stanovení data, od něhož bylo v dané věci možné počítat úrok z posečkané částky. K této námitce soud předně podotýká, že žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 8. 6. 2016, č. j. 5 Afs 208/2014-36, na danou věc nedopadá, neboť řeší zcela odlišnou situaci, a sice existenci vratitelného přeplatku (k rozdílnému režimu příslušenství daně v případě vzniku daňového přeplatku a nedoplatku viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015-33; obdobně žalobcem odkazovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 11/2009-86 se týkal zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku). Nadto, žalobce se nemůže dovolávat pouze narativní části rozsudku č. j. 5 Afs 208/2014-36, žalobcem citovaná pasáž není právním názorem NSS, ale shrnutím obsahu jím přezkoumávaného rozsudku krajského soudu. K témuž závěru ohledně nepřiléhavosti odkazu na rozsudek č. j. 5 Afs 208/2014-36 soud dospěl i v související

žalobcově věci sp. zn. 46 Af 28/2017 týkající se úroku z prodlení, v níž žalobce vznesl shodnou námitku.

42. K otázce data počátku běhu úroku z posečkání soud dále poukazuje na to, že žalobce měl povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období roku 2007 nejpozději do 30. 6. 2008, přičemž podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní se daň stala splatnou ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Den splatnosti daně stanovený platebním výměrem či rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení je pouze náhradním termínem splatnosti daně. Pokud tedy existuje rozhodnutí, jímž byla žalobci vyměřena daň, kterou ke dni její původní splatnosti (v celém rozsahu) neuhradil, je obecně povinen z neuhrazené daně zaplatit úrok z prodlení. Úrok nevzniká z rozhodnutí správce daně, ale přímo ze zákona, správce daně daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení pouze vyrozumí (viz § 252 daňového řádu). Žalobce však využil institutu posečkání. Povoláním posečkání úhrady daně zpětně tak do té doby vzniklý úrok z prodlení zanikl a po dobu povoleného posečkání nevznikal (blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 34/2016-80, č. 3704/2018 Sb. NSS) – na místo něho nicméně vznikal ze zákona jiný (nižší) úrok, a to úrok z posečkané částky.
43. Pro běh úroku z posečkané částky daně je rozhodující pouze doba posečkání, jak vyplývá z výše citovaného § 157 odst. 2 daňového řádu. Bylo-li žalobci rozhodnutím o posečkání povoleno posečkání zpětně od 1. 7. 2008 (tj. v jeho prospěch již ode dne následujícího po původní splatnosti daně), je třeba počítat úrok z posečkané částky již od tohoto data. Ostatně žalobcova argumentace, podle níž by měl být úrok z posečkání počítán teprve od 8. 8. 2018, by vedla k tomu, že by nezanikl původně vzniklý úrok z prodlení, který je vyšší oproti úroku z posečkané částky.
44. Žalobcem navržené určení počátku úročení by také popřelo smysl tohoto úroku. Rozhodnutím o posečkání byla doba posečkání stanovena do 31. 1. 2017 a v této lhůtě žalobce daň uhradil. Měl-li by být úrok z posečkání počítán až od rozhodnutí o vyměření daně ze dne 8. 8. 2018, neexistovalo by zde období, z něhož by mohl být vypočítán. Přitom je nepochybné, že žalobce neuhradil daň v původní lhůtě splatnosti a že mu bylo v jeho prospěch povoleno posečkání. Nelze proto odhlížet od funkcí, které úrok z posečkané částky plní. Vedle funkce motivační k včasné úhradě daně plní úrok z posečkané částky též funkci kompenzační, tj. představuje přiměřenou náhradu za to, že státní rozpočet v důsledku prodlení daňového subjektu nemohl s částkou splatné daně po určitou dobu nakládat, zatímco daňový subjekt se (v důsledku toho, že částku splatné daně zadržoval) do určité míry obohatil (rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2019, č. j. 4 Afs 342/2018-35, bod 15). Úrok z posečkané částky je platbou za to, že správce daně nepřistoupí k daňové exekuci, ačkoliv by tak bez povoleného posečkání učinit mohl, a poskytuje jeho nižší výši výhodu daňovému subjektu oproti úroku z prodlení (viz rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2018, č. j. 9 Afs 52/2017-26, bod 14).
45. Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že dnem, od něhož bylo třeba počítat úrok z posečkání, je 1. 7. 2008.
46. Pokud pak jde o argumentaci, že úrok z posečkání neměl běžet po dobu přezkumného řízení, soud zdůrazňuje, že v tomto ohledu žalobce dostatečně nerefletoval nejen napadené rozhodnutí, ale ani rozhodnutí ze dne 6. 10. 2017, kterým správce daně v rámci autoremedury reagoval právě na tuto žalobcovu odvolací námitku. Žalovaný se otázkou vlivu přezkumného řízení na běh úroku z posečkání zabýval v bodech 23 až 26 odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyšel přitom z následujícím ustanovení daňového řádu a zákona o správě daní:
47. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu „[ř]ízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.“
48. Podle § 55b odst. 1 zákona o správě daní „[n]a žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčující tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno. Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny,

přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.“

49. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde ke závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.“
50. Podle § 123 odst. 4 věty druhé daňového řádu „[p]o dobu trvání odkladného účinku úroky, které jsou příslušenstvím daně, nevznikají.“
51. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil s rozhodnutím správce daně ze dne 6. 10. 2017 potud, že po dobu přezkumného řízení neběžel úrok z posečkaní. Dále uvedl, že z § 55b zákona o správě daní ani z § 264 daňového řádu nevyplývá, že by po dobu odkladného účinku přezkoumávaného rozhodnutí v době účinnosti zákona o správě daní nevznikaly úroky. Dospěl proto k závěru, že správce daně vyloučil úročení posečkané daně již ode dne 9. 12. 2010 nesprávně. Poslední den úročení v roce 2010 totiž podle žalovaného připadl až na den 31. 12. 2010 coby poslední den účinnosti zákona o správě daní. Jelikož do dne nabytí účinnosti daňového řádu nebylo přezkumné řízení ukončeno, bylo třeba od 1. 1. 2011 postupovat podle § 264 odst. 1 ve spojení s § 121 až 123 daňového řádu. Žalovaný proto vyloučil při výpočtu úroku z posečkaní období od 1. 1. 2011 do 19. 10. 2016, kdy došlo k pravomocnému skončení přezkumného řízení.
52. Namítá-li tedy nyní žalobce, že finanční orgány měly při výpočtu úroku z posečkaní postupovat podle § 123 odst. 4 daňového řádu, nezbývá soudu než poukázat na to, že toto ustanovení žalovaný v dané věci aplikoval v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se také přezkoumatelným způsobem a podrobně vyjádřil k tomu, z jakého důvodu byla možná jeho aplikace až od 1. 1. 2011.
53. V replice žalobce namítl, že správce daně nepřerušil úročení po celou dobu přezkumného řízení (pouze od 1. 1. 2011 do 19. 10. 2016), přičemž v období „od 1. července do 31. prosince 2010“ nedoplatek jednoznačně úročil. I pokud by soud akceptoval tuto námitku jako přípustné rozvinutí žalobní argumentace (pokud totiž žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřípustně rozšiřují žalobu o další žalobní body, viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/200543, č. 685/2005 Sb. NSS), žalobce nijak neupřesnil, proč by mělo být úročení vyloučeno již v časovém úseku od 1. 7. 2010.
54. Ze správního spisu přitom vyplývá, že přezkoumání platebního výměru ze dne 29. 7. 2008 bylo nařízeno rozhodnutím ze dne 9. 12. 2010, které bylo žalobci doručeno dne 20. 12. 2010 (jelikož je soudu známo, že i tuto skutečnost žalobce učinil spornou v jiném souvisejícím řízení, odkazuje zde pro úplnost též na závěr Městského soudu v Praze vyjádřený v rozsudku ze dne 24. 7. 2019, č. j. 11 Af 68/2016-70, bod 18). I pokud se snad v případě uvedení data „1. července“ jednalo o písařskou chybu a žalobce měl na mysli období přezkumného řízení v roce 2010, neuvedl žádnou argumentaci, kterou by zpochybnil závěry žalovaného, podle nichž bylo možné vyloučit úročení až od účinnosti daňového řádu. V této souvislosti proto soud podotýká, že v soudním řízení správním to je žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 25/2018-58, bod 71). Za situace, kdy žalobce závěry žalovaného týkající se vyloučení úročení po dobu přezkumného řízení až od účinnosti daňového řádu nijak konkrétně nezpochybnil, soud neshledal důvod se danou otázkou blíže zabývat, s argumentací žalovaného se ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na tu část odůvodnění napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný vypořádal obsahově obdobnou odvolací námitku.
55. Soud neshledal přiléhavým ani žalobcův odkaz na rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002-27. Tento rozsudek se týká problematiky správního trestání a nelze jej použít

na řízení o úroku z posečkané částky, který není správním trestem.

56. Jak již soud uvedl výše, úrok z posečkané částky plní vedle funkce motivační především funkci kompenzační – představuje ekonomickou náhradu na nedoplatek daně (viz výše bod 44). Funkce, kterou příslušenství plní, je pak jedním z rozhodných kritérií, podle nichž lze usuzovat na to, zda má být určitý typ považován za sankci. Např. povaha penále se v předpisech daňového práva vyvíjela v souvislosti se změnami aplikované právní úpravy. Do 31. 12. 2006 byl institut penále upraven v § 63 zákona o správě daní a z hlediska současného rozlišování se fakticky jednalo o kombinaci penále a úroku z prodlení. Naopak od roku 2007 byly v právní úpravě (nejprve v § 37b a § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 a následně v § 251 a § 252 daňového řádu) zakotveny dva samostatné instituty (1) úrok z prodlení jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů (jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou), a (2) penále jako jednorázová sankce stanovovaná ze zákona ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty (blíže viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Úrok z posečkané částky plní obdobné funkce jako úrok z prodlení, nelze u něj proto (na rozdíl právě od penále v současné podobě) dovozovat, že má charakter správního trestu a aplikovat na něj zásady správního trestání.
57. Konečně k námitce žalobce, že žalovaný porušil jak § 60 odst. 4 zákona o správě daní, tak § 157 odst. 1 daňového řádu tím, že současně vyúčtoval úrok z prodlení i úrok z posečkané částky za týž nedoplatek daně i shodné období, soud konstatuje shodně se žalovaným, že otázka úroku z prodlení není předmětem nyní řešeného sporu. Jak již soud uvedl výše, povolení posečkání má za následek, že do té doby vzniklý úrok z prodlení zanikl a po dobu povoleného posečkání nevznikal (viz výše bod 42). Jinými slovy, povolení posečkání a úrok z posečkané částky má mimo jiné vliv i na výši úroku z prodlení. Totéž však neplatí opačně, výše úroku z prodlení neovlivňuje výši úroku z posečkané částky. Otázku, zda finanční orgány stanovily úrok z prodlení ve správné výši a zda při tom správně zohlednily posečkání daně, proto soud nemůže přezkoumávat v řízení týkajícím se úroku z posečkané částky. Žalobce má (měl) možnost vznést tuto otázku v samostatném řízení týkajícím se úroku z prodlení, jak již ostatně učinil ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 28/2017.
58. Závěrem soud doplňuje, že neprovedl žalobcem v žalobě navrhovaný důkaz těmi listinami, které jsou součástí správního spisu, neboť správním spisem se důkaz ve smyslu § 52 s. ř. s. neprovádí (viz rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77, bod 40, ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 As 68/2011-75, nebo ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Pro nadbytečnost pak soud neprovedl důkaz platebním výměrem na úrok z prodlení ze dne 4. 10. 2017, snímkem z daňové informační schránky žalobce ze dne 1. 4. 2019 (vybrané obraty osobních daňových účtů za období 2015 až 2018) ani přehledem úhrad a plateb daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 v období 2008 až 2017, jelikož pro rozhodnutí soudu byl postačující právě obsah správního spisu.

V. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

59. Jak vyplývá z výše uvedeného, soud shledal žalobu důvodnou (viz výše bod 40), proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšnému žalobci soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč. Tato částka sestává z odměny daňového poradce ve výši 9 300 Kč, kterou tvoří odměna za tři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsání dvou písemných podání (žaloby a repliky) – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů

za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů užitě na základě § 35 odst. 2 s. ř. s.), tří paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a dále z částky 3 000 Kč představující zaplacený soudní poplatek. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 13 200 Kč je žalovaný povinen uhradit k rukám zástupce žalobce, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Praha 25. února 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu