

Daňové řízení

Úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje peněžitou sankci za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, nebo za neoprávněnou exekuci; je de facto vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se vždy o sankční úrok za to, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat se svými finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nezákonně vedené exekuce. Tato peněžita sankce plní jednak funkci preventivní - vede ke zdrženlivosti a odpovědnosti správce daně při vydávání rozhodnutí či exekuci, jakož i funkci reparační - vyjadřuje paušalizovanou náhradu škody; vyplacený úrok se započítává na případně přiznanou vyšší škodu. Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně.

(Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky č.j. 30 Cdo 1132/2018-170, ze dne 26.2.2020)

Nejvyšší soud České republiky rozhodl v právní věci žalobkyně Českého národního investičního obchodně-podnikatelského fondu a. s. v likvidaci, se sídlem v P., zastoupené JUDr. Ing. D.S., advokátem, se sídlem v P., proti žalované České republice - Ministerstvu financí, se sídlem v P., o zaplacení 995 075,30 Kč s příslušenstvím, vedené u Obvodního soudu pro Prahu 1 pod sp. zn. 12 C 167/2003, o dovolání žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2017, č. j. 20 Co 309/2017-149, tak, že dovolání žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2017, č. j. 20 Co 309/2017-149, se v rozsahu výroku I a II, zamítá, ve zbývajícím rozsahu se odmítá.

Z odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Žalobkyně (dále též „dovolatelka“) se domáhala zaplacení částky ve výši 995 075,30 Kč s příslušenstvím jako náhrady škody, která jí měla být způsobena dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 15. 2. 1999, č. j. 27969/99/001915/4619, a č. j. 27277/99/001915/4619. Oba platební výměry byly později k návrhu žalobkyně shledány neplatnými ve smyslu § 32 odst. 7 zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a již zaplacená (doměřená) daň byla žalobkyni vrácena. Požadovaná částka představuje odměnu uhrazenou daňovému poradci, který žalobkyni v daňovém řízení zastupoval a který měl pro žalobkyni vykonat úkony spočívající v převzetí zastoupení, studiu spisu (v rozsahu 20 hodin, počítaných jako 20 úkonů), sepisu 2 žádostí o ověření splnění podmínek neplatnosti obou dodatečných platebních výměrů, sepisu 2 odvolání proti platebním výměrům na daňové penále (navazujících na oba dodatečné platební výměry), sepisu 2 žádostí o povolení zaplacení daně ve splátkách a sepisu žádosti o přiznání úroku z přeplatku.

2. Předmětem původní žaloby byl ještě požadavek žalobkyně na zaplacení částky 113 643,70 Kč z titulu ušlého zisku (vypočten jako zákonný úrok z prodlení, tj. ve výši dvojnásobku diskontní sazby, z později vráceného přeplatku, od takto zjištěné částky 396 657,70 je odečten úrok z přeplatku, který byl správcem daně přiznan a vyplacen žalobkyni v částce 283 014 Kč). V tomto rozsahu bylo již pravomocně rozhodnuto rozsudkem soudu prvního stupně ze dne 19. 4. 2004, č. j. 12 C 167/2003-35,

který byl potvrzen rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 14. 10. 2004, č. j. 20 Co 340/2004-50. Oba citované rozsudky byly zrušeny rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 30 Cdo 268/2016-95, toliko v rozsahu, v němž bylo rozhodnuto o částce 995 075,30 Kč. Nejvyšší soud v této souvislosti vyslovil závazný právní názor, že smlouvu mezi žalobkyní a daňovým poradcem (resp. společností Auditorská a daňová kancelář, s. r. o.), nelze považovat za neplatnou z důvodu sjednané odměny ve formě podílu na docíleném snížení daní či příslušenství.

3. Obvodní soud pro Prahu 1 (dále jen „soud prvního stupně“) rozsudkem ze dne 2. 6. 2017, č. j. 12 C 167/2003-110, uložil žalované povinnost zaplatit žalobkyni částku 33 049 Kč s tam specifikovaným příslušenstvím (výrok I), zamítl žalobu, aby byla žalovaná povinna zaplatit žalobkyni částku 962 026,30 Kč s tam specifikovaným příslušenstvím (výrok II) a uložil žalobkyni povinnost zaplatit žalované na náhradě nákladů řízení částku 900 Kč (výrok III).

4. Z dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 15. 2. 1999, č. j. 27969/99/001915/4619, bylo zjištěno, že žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 717 300 Kč. Proti citovanému rozhodnutí nebylo podáno odvolání. Žalobkyně proti němu brojila až podáním ze dne 11. 3. 2002 sepsaným daňovým poradcem J.H., jímž se domáhala ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí s tím, že platební výměr neobsahuje základní náležitost (není v něm uveden oprávněný správce daně, neboť v rozhodném období jím již nebyl Finanční úřad pro Prahu 1, ale Finanční úřad pro Prahu 10). Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 27. 3. 2002, č. j. 74770/02/001515/5725, pak bylo ověřeno splnění podmínek neplatnosti předmětného dodatečného platebního výměru.

5. Z dodatečného platebního výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 15. 2. 1999, č. j. 27277/99/001915/4619, vzal soud prvního stupně za prokázané, že žalobkyni byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 667 890 Kč. Proti tomu rozhodnutí nebylo podáno odvolání. Žalobkyně proti němu brojila až podáním ze dne 11. 3. 2002 sepsaným daňovým poradcem J.H., jímž se domáhala ověření splnění podmínek neplatnosti rozhodnutí s tím, že platební výměr neobsahuje základní náležitost (není v něm uveden oprávněný správce daně, neboť v rozhodném období jím již nebyl Finanční úřad pro Prahu 1, ale Finanční úřad pro Prahu 10). Rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 27. 3. 2002, č. j. 74772/02/001515/5725, pak bylo ověřeno splnění podmínek neplatnosti předmětného dodatečného platebního výměru.

6. Platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 13. 2. 2002, č. j. 45132/02/006512/4580, bylo žalobkyni předepsáno penále ve výši 1 068 708 Kč za opožděnou úhradu doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1993. Prostřednictvím daňového poradce J.H. podala žalobkyně dne 11. 3. 2002 odvolání a současně požádala o povolení zaplacení předepsaného penále ve splátkách (samostatné podání datované téhož dne, sepsané rovněž daňovým poradcem). O podaném odvolání bylo rozhodnuto Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 9. 4. 2002 pod č. j. 117312/02/006512/4580, tak, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno. Téhož dne rozhodl správce daně pod č. j. 117333/02/006512/4580 o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o povolení splátek daňového penále, neboť s ohledem na zrušení platebního výměru není žádný nedoplatek, který by mohl být předmětem žádosti o posečkání.

7. Platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 13. 2. 2002, č. j. 45133/02/006512/4580, bylo žalobkyni předepsáno penále ve výši 814 001 Kč za opožděnou úhradu doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995. Prostřednictvím daňového poradce J.H. podala žalobkyně dne 11. 3. 2002 odvolání a současně požádala o povolení zaplacení předepsaného penále ve splátkách (samostatné podání datované téhož dne, sepsané rovněž daňovým poradcem). O podaném odvolání bylo rozhodnuto Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 9. 4. 2002 pod č. j. 117319/02/006512/4580, tak, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno. Téhož dne rozhodl správce daně pod č. j. 117335/02/006512/4580 o zastavení řízení o žádosti žalobkyně o

povolení splátek daňového penále, neboť s ohledem na zrušení platebního výměru není žádný nedoplatek, který by mohl být předmětem žádosti o posečkání.

8. Podáním ze dne 1. 7. 2002 požádala žalobkyně prostřednictvím daňového poradce o přiznání úroku z přeplatku. Nárok na úrok jí byl přiznán rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 18. 7. 2002, č. j. 181096/02/006512, a to v celkové výši 283 014 Kč. Úrok byl přiznán za období do 9. 4. 2002, tento den proto soud prvního stupně považoval za den vrácení předmětného přeplatku.

9. K zastoupení žalobkyně v daňovém řízení bylo zjištěno, že správci daně byla předložena plná moc udělená žalobkyní dne 1. 3. 2002 daňovému poradci J.H. Současně bylo zjištěno, že jmenovaný daňový poradce dle výpisu z internetových stránek Komory daňových poradců České republiky vykonával daňové poradenství ve společnosti Auditorská a daňová kancelář, s. r. o., s níž žalobkyně uzavřela dne 1. 3. 2002 smlouvu, jejímž předmětem bylo též poskytnutí daňového poradenství. Jako pověřený pracovníci byli označeni P. A. a J. H., který rovněž v zastoupení uvedené společnosti smlouvu se žalobkyní podepsal. Dne 8. 3. 2002 byl sepsán dodatek č. 1, jímž bylo změněno ujednání o odměně za poskytnuté služby. Z předložených faktur pak bylo zjištěno, že za služby daňového poradenství, jež vyústilo ve zrušení výše popsaných čtyř platebních výměrů, bylo žalobkyni vyúčtováno 421 790,40 Kč (faktura č. FOA000024/02 ze dne 2. 4. 2002) a 573 284,90 Kč (faktura č. FOA000033/02 ze dne 26. 4. 2002). Obě částky byly žalobkyní uhrazeny podle výpisů z účtu žalobkyně dne 13. 5. 2002 a dne 29. 5. 2002).

10. Podáním ze dne 30. 7. 2002 uplatnila žalobkyně nárok na náhradu škody u žalované, která stanoviskem ze dne 2. 7. 2006 odmítla nárok žalobkyně uspokojit jako nedůvodný.

11. Soud prvního stupně posoudil nárok žalobkyně podle § 1 odst. 1, § 5, § 8, § 13 odst. 1 a § 31 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 (notářský řád), ve znění účinném do 6. 6. 2002 (dále též „OdpŠk“), a konstatoval, že oba dodatečné platební výměry ze dne 15. 2. 1999, u nichž byla deklarována jejich neplatnost, lze považovat za nezákonná rozhodnutí ve smyslu § 8 OdpŠk. U žádného z nich však nebyla splněna podmínka uvedená v odstavci 3 citovaného ustanovení, dle něhož lze náhradu škody přiznat pouze tehdy, pokud poškozený proti takovému rozhodnutí brojil řádným opravným prostředkem. Žalobkyně totiž odvolání proti dodatečným platebním výměrům nepodala, doměřenou daň zaplatila a teprve po uplynutí téměř 3 let podala návrh na ověření splnění podmínek neplatnosti. Soud prvního stupně dále uvedl, že žalobkyni v podání řádného opravného prostředku nebránila žádná překážka, a proto neshledal důvod k posouzení věci jako případu zvláštního zřetele hodného ve smyslu § 8 odst. 2 OdpŠk. Soud prvního stupně tak uzavřel, že v souvislosti s dodatečnými platebními výměry žalobkyni náhradu škody přiznat nelze, byť vynaložila náklady na deklaraci jejich neplatnosti [úkony daňového poradce spočívající v podaných návrzích na ověření splnění podmínek neplatnosti, za které by mu náležela náhrada ve výši určené podle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. [177/1996](#) Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)].

12. Jako nezákonné ve smyslu § 8 OdpŠk posoudil soud prvního stupně rovněž dva platební výměry na daňové penále zrušené na základě odvolání žalobkyně podaného prostřednictvím daňového poradce a dovodil, že v souvislosti s nimi žalobkyni náleží dle § 31 odst. 1 a 4 OdpŠk náhrada nákladů, které žalobkyně v řízení o těchto platebních výměrech vynaložila. V těchto řízeních byly zjištěny úkony zástupce žalobkyně - daňového poradce - v podobě podaných odvolání [§ 11 odst. 1 písm. k) advokátního tarifu], jimž z povahy věci předcházely úkon převzetí věci [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu]. Tarifní hodnotou je v případě obou odvolání konkrétní částka předepsaného penále dle toho, kterého napadeného rozhodnutí. V případě převzetí zastoupení pak jde o součet obou částek (celé zastoupení bylo převzato najednou), odměna dle § 7 advokátního tarifu (ve znění

účinném do 31. 8. 2006) tak činí vždy 5 750 Kč a dále 25 Kč za každých započatých 10 000 Kč, o něž tarifní hodnota přesahuje částku 200 000 Kč, konkrétně jde o odměnu 9 975 Kč za převzetí zastoupení (tarifní hodnota 1 882 709 Kč), 7 300 Kč za odvolání proti platebnímu výměru na penále ve výši 817 001 a konečně 7 925 Kč za odvolání proti platebnímu výměru na penále v částce 1 068 708 Kč. Celkem tak jde o odměnu v souhrnné výši 25 200 Kč, k níž náleží též náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu po 75 Kč ke každému z těchto tří úkonů. Žalobkyně dále prostřednictvím svého zástupce - daňového poradce - podala žádost o přiznání úroku z přeplatku zaviněného správcem daně, kterou soud prvního stupně shledal úkonem souvisejícím s nesprávným úředním postupem správce daně, který ač dne 9. 4. 2002 vrátil žalobkyni daňový přeplatek (daň zaplacenou na základě neplatných dodatečných platebních výměrů), nepostupoval dále (i bez výzvy žalobkyně z úřední povinnosti) v souladu s § 64 odst. 6 zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 30. 6. 2002, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“. Tarifní hodnotou tohoto úkonu je částka přiznaného úroku 283 014 Kč a odměna z něj činí podle § 7 advokátního tarifu 5 975 Kč, k níž přísluší náhrada hotových výdajů v podobě režijního paušálu 75 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu. Soud prvního stupně nepřiznal žalobkyni náhradu odměny za dva úkony spočívající v podání žádostí o povolení splátek daňového penále, neboť je nepovažoval za úkony v řízení, v němž bylo vydáno nezákonné rozhodnutí (jde o svébytné řízení o povolení splátek daně) a za dalších 20 tvrzených úkonů spočívajících ve studiu spisu objednatele po dobu 20 hodin. K tomu soud prvního stupně dále konstatoval, že prostudování listinných podkladů objednatele je nutnou a obvyklou součástí úkonu převzetí a přípravy zastoupení, resp. navazujících úkonů spočívajících v sepisu písemných podání a nejde o úkon ve smyslu § 11 odst. 1 písm. f) advokátního tarifu. Soud prvního stupně dále zdůraznil, že studium spisového materiálu nesouviselo pouze s předmětnými řízeními a rozhodnutími, ale s řadou dalších řízení od roku 1995 do roku 2002. Dle platně uzavřené dohody s Auditorskou a daňovou kanceláří, s. r. o. vyplatila žalobkyně odměnu za zastoupení v částce významně vyšší. Z předložených faktur soud prvního stupně zjistil, že součástí fakturované a hrazené částky bylo 5 % DPH.

13. V souladu s výše uvedeným soud prvního stupně uzavřel, že žalobkyni náleží náhrada škody, vzniklé v souvislosti s uvedenými nezákonnými rozhodnutími či nesprávným úředním postupem v podobě vypočtené odměny a náhrady hotových výdajů zástupce ve výši 31 475 Kč, navýšené o 5 % DPH, celkem 33 049 Kč. Tuto částku žalobkyni přiznal s úrokem z prodlení dle § 517 odst. 2 zákona č. [40/1964](#) Sb., občanský zákoník (dále jen „obč. zák.“) ve výši dle nařízení vlády č. [142/1994](#) Sb., běžícím po uplynutí šestiměsíční lhůty podle § 15 odst. 1 OdpŠk, tedy uplynutím dne 19. 2. 2003 (nárok byl u žalované uplatněn ke dni 19. 8. 2002). Soud prvního stupně dále konstatoval, že přiznání výše uvedené částky nebrání již vyplacený úrok ze zaviněného přeplatku, neboť dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků se přiznaný úrok započítává na úhradu škody, jestliže by skutečná přiznaná škoda byla vyšší než přiznaný úrok. To odpovídá povaze úroku, coby časové hodnoty peněz zadržovaných správcem daně, kterým má kompenzovat nemožnost daňového subjektu disponovat s těmito prostředky. Jeho úlohou však není kompenzovat cokoli jiného, např. náklady řízení, v němž došlo k nesprávnému úřednímu postupu či k vydání nezákonného rozhodnutí. Ve zbytku byla žaloba zamítnuta.

14. Městský soud v Praze (dále jen „odvolací soud“) k odvolání obou účastníků potvrdil rozsudek soudu prvního stupně v zamítavém výroku o věci samé (výrok I), ve vyhovujícím výroku o věci samé rozsudek soudu prvního stupně změnil tak, že žalobu, kterou se žalobkyně domáhala na žalované zaplacení 33 049 Kč s příslušenstvím, zamítl (výrok II) a uložil žalobkyni povinnost zaplatit žalované na náhradu nákladů řízení před soudy obou stupňů 1 800 Kč (výrok III).

15. Odvolací soud se ztotožnil se závěrem soudu prvního stupně, že nárok žalobkyně vychází převážně z nezákonných rozhodnutí ve smyslu § 8 OdpŠk, za něž je namíste považovat i dodatečné platební výměry, u nichž byla citovanými rozhodnutími finančního úřadu zjištěna jejich neplatnost

pro nedostatek jejich náležitosti (jakkoliv se z pohledu právní teorie jednalo o rozhodnutí nicotná). Odvolací soud rovněž přisvědčil soudu prvního stupně v tom, že náhrada nákladů vynaložených na odstranění nezákonných rozhodnutí, přichází v úvahu jen v rámci § 31 OdpŠk, ve znění účinném v rozhodné době. Konstrukci žalobkyně, že náklady ze smlouvy o auditu ze dne 1. 3. 2002 byly vynaloženy převážně mimo rámec předmětných daňových řízení a že má tudíž právo na jejich plnou náhradu, nelze přisvědčit již proto, že tu pro takový případ není dána bezprostřední příčinná souvislost s nezákonnými rozhodnutími. Smlouvu o auditu uzavřela žalobkyně s obecně formulovaným předmětem „daňové poradenství“ a ve vyúčtování ze dne 27. 4. 2017 je mimo jiné uvedeno, že auditor provedl kompletní prověrku všech daňových řízení, vedených objednatelem od roku 1995. Z uvedeného dle odvolacího soudu vyplývá, že činnost auditora a daňového poradce byla podstatně širší a zahrnovala i řadu úkonů s nezákonnými rozhodnutími nesouvisejících. Náklady, které žalobkyně vynaložila na služby daňového poradce v daňovém řízení, lze považovat za obdobně odměně zástupce (advokáta) a pro určení jejich výše se obdobně použije právní předpis, stanovící odměny a náhrady advokátům (advokátní tarif). Konkrétní úkony daňového poradce v řízeních, v nichž byla vydána nezákonná rozhodnutí, resp. v souvislosti s rozhodováním o úroku z přeplatku zjištěn nesprávný úřední postup, byly na základě předmětného vyúčtování (jímž odvolací soud provedl soudem prvního stupně opomenutý důkaz v souladu s § 213 odst. 4 o. s. ř.) soudem prvního stupně správně zjištěny a správně stanovena výše odměny a náhrady výdajů zástupce.

16. Na rozdíl od soudu prvního stupně shledal odvolací soud opodstatněným nárok žalobkyně na náhradu nákladů vzniklých jí v řízení o ověření neplatnosti dodatečných platebních výměrů ze dne 15. 2. 1999, když s ohledem na závěry vyjádřené v nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, dovedil, že jediným možným způsobem odklizení takových rozhodnutí byl postup podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, který žalobkyně uplatnila. Uvedený postup je tak dle odvolacího soudu nutno postavit na roveň podání odvolání ve smyslu § 8 odst. 2 OdpŠk a analogicky dovedil, že náhrada škody pro takový případ poškozenému náleží. Žalobkyni tak náleží mimo náhradu za úkony daňového poradce, dovozenou soudem prvního stupně, i náhrada za žádosti o ověření podmínek neplatnosti dodatečných platebních výměrů ze dne 15. 2. 1999 ve výši stanovené podle § 7 advokátního tarifu, ve znění účinném v rozhodné době, konkrétně částka odměny 7 050 Kč z dodatečně vyměřené daně 717 300 Kč a částka 6 925 Kč z dodatečně vyměřené daně 667 890 Kč, spolu s paušální náhradou ve výši 75 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem 14 125 Kč, s 5 % DPH pak částka 14 831 Kč. Žalobkyni tak celkem na náhradě nákladů řízení, vzniklých jí v souvislosti s uvedenými nezákonnými rozhodnutími a nesprávným úředním postupem, podle § 31 OdpŠk, náleží částka 47 880 Kč (33 049 Kč + 14 831 Kč).

17. V souladu s § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků byl žalobkyni finančním úřadem vyplacen úrok z přeplatku v celkové výši 283 014 Kč. Podle páté věty citovaného ustanovení platí, že pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Toto ustanovení je dle odvolacího soudu třeba vyložit v souladu s účelem úroku z přeplatku, jímž je nepochybně paušalizovaná náhrada škody, vzniklé tímto přeplatkem. Logickým a smyslu daného ustanovení odpovídajícím je proto dle odvolacího soudu takový jeho výklad, že úrok z přeplatku se započítává na přiznanou škodu tehdy, pokud ji zcela nepokrývá. Odvolací soud se tak ztotožnil se závěrem, vyjádřeným v žalované zmíněném rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, že vyplacený úrok z přeplatku náhradu případně vzniklé škody, přiznanou v soudním řízení, konzumuje. Takovému výkladu má nasvědčovat i aktuální znění § 254 odst. 6 zákona č. [280/2009](#) Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků naopak dle odvolacího soudu nedává prostor k úvaze učiněné soudem prvního stupně, že dotýčný úrok nekompensuje náklady řízení, v němž k vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávnému úřednímu postupu došlo. Rovněž tyto náklady představují ve smyslu § 31 OdpŠk a § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků skutečnou přiznanou škodu.

Jednotlivé způsoby jejího vzniku zákon nerozlišuje. V daném případě zjištěnou škodu (47 880 Kč) vyplacený úrok z přeplatku na dani zcela pokrývá, z čehož se podává závěr, že žalobkyni na náhradě škody podle zákona č. [82/1998](#) Sb. již ničeho nenáleží.

II. Dovolání a vyjádření k němu

18. Rozsudek odvolacího soudu v celém rozsahu napadla žalobkyně dovoláním.

19. Dovolatelka spatřuje přípustnost dovolání v odchýlení odvolacího soudu od ustálené rozhodovací praxe odvolacího soudu, podle níž se odškodňuje skutečná škoda a ušlý zisk. V této souvislosti dovolatelka odkázala na stanovisko Nejvyššího soudu ČSSR Cpj 87/70, publikované pod č. 55 ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek, ročník 1971.

20. Dovolatelka uvedla, že škodou, která jí vznikla, je celá částka 995 075,30 Kč. Soudy obou stupňů dospěly k závěru, že restrikce obsažená v § 31 odst. 4 OdpŠk dopadá nejen na advokáty, ale i na osoby oprávněně poskytující auditorské služby, přičemž vyšly z právního názoru odvolacího soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 30 Cdo 268/2016. Aby však mohlo být zahájeno řízení před daňovými orgány o ověření neplatnosti a odvolání proti platebním výměrům na daňové penále, bylo třeba zjistit, že daňové orgány pochybily, k čemuž sloužila kompletní prověrka jejich daňových řízení, kterou si od auditorské společnosti dovolatelka objednala. Tím je dána příčinná souvislost mezi řízením o ověření neplatnosti a náklady, jež dovolatelka vynaložila na prověrku svých daňových povinností.

21. Dovolatelka poukázala na to, že § 31 odst. 4 OdpŠk je výjimkou z čl. 11 Listiny základních práv a svobod, když připouští, že škůdce hradí jen část vzniklé škody. Svou podstatou jde o hmotné právo, jímž stát stanovil sám sobě výjimku z ochrany vlastnického práva. Jelikož výjimky mají být vykládány restriktivně, nelze dle dovolatelky jejich účinky rozšiřovat k tíži jednotlivce, kterému stát způsobil škodu. Odvolací soud rozšiřujícím výkladem k tíži dovolatelky omezil její vlastnické právo, když s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2013, sp. zn. 30 Cdo 101/2013, uvedl, že náklady, které žalobkyně vynaložila na služby daňového poradce v daňovém řízení, lze považovat za obdobné odměně zástupce (advokáta) a pro určení jejich výše se obdobně použije právní předpis stanovící odměny a náhrady advokátům. Odvolací soud tak použil analogii v hmotném právu, což je nepřijatelné, pokud obvyklým právním výkladem lze dojít k přijatelnému řešení. V dané věci se tak dle dovolatelky nejedná o žádnou mezeru v zákoně, když náklady řízení jsou dle zákona pouze součástí náhrady škody, nikoliv rovny náhradě škody, kdy se navíc pohybujeme v oblasti se silným veřejnoprávním akcentem, kde analogie není přípustná, když navíc ani náklady, které byly vynaloženy na služby daňového poradce nelze považovat za obdobné odměně advokáta, když vykonanou činnost kontrolní a vyhledávací nelze ani nijak objektivně subsumovat pod některé konkrétní ustanovení advokátního tarifu, který dopadá na specifickou advokátní činnost.

22. Na základě uvedeného se dovolatelka domnívá, že jí má být přiznána skutečná škoda ve smyslu § 26 OdpŠk ve spojení s § 442 odst. 2 obč. zák. dle § 3028 odst. 3 zákona č. [89/2012](#) Sb., občanský zákoník, a nikoliv jen škoda omezená § 31 odst. 4 OdpŠk. Vzhledem k tomu, že odvolací soud vyšel z prvního zrušujícího rozsudku Nejvyššího soudu v této věci ze dne 28. 2. 2017, sp. zn. 30 Cdo 268/2016, spatřuje dovolatelka přípustnost dovolání rovněž v tom, že odvolací soud má vyřešenou právní otázku posoudit jinak.

23. Dovolatelka nesouhlasí ani s výkladem § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, jak jej provedl odvolací soud. Zákon o správě daní a poplatků je veřejnoprávním předpisem, do nějž zákonodárce vtělil podmínky zápočtu skutečné škody na úrok podle něj přiznaný. Zápočet byl umožněn pouze tehdy, jestliže skutečně přiznaná škoda byla vyšší než přiznaný úrok. Odvolací soud jej vyložil tak, že toto omezení zápočtu jako kdyby v zákoně nebylo a zápočet se tak provede vždy,

což je dle dovolatelky výklad přímo odporující textu zákona a tedy i protizákonný, kdy výkladem nelze přetvářet text zákona. Na pomoc si odvolací soud vzal pozdější daňový řád, který zápočet již dovoluje ve všech případech, což však je zcela v neprospěch daňového poplatníka a tedy nepřipustné.

24. Dovolatelka tak má za to, že otázka výkladu zápočtu ještě nebyla v judikatuře dovolacího soudu vyřešena, a proto je dovolání přípustné. V této souvislosti dovolatelka odkázala na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 14. 2. 2006, sp. zn. 20 Cdo 2542/2005, ze dne 12. 10. 2011, sp. zn. 28 Cdo 3429/2010, ze dne 17. 6. 2015, sp. zn. 30 Cdo 391/2015, ze dne 17. 5. 2017, sp. zn. 30 Cdo 4644/2015, ze dne 12. 4. 2016, sp. zn. 30 Cdo 3591/2015, a rozsudky téhož soudu ze dne 17. 10. 2007, sp. zn. 33 Odo 653/2005, ze dne 18. 3. 2009, sp. zn. 25 Cdo 494/2007, ze dne 2. 9. 2008, sp. zn. 30 Cdo 2686/2007, ze dne 29. 2. 2012, sp. zn. 28 Cdo 4906/2009, ze dne 6. 1. 2016, sp. zn. 30 Cdo 714/2014, a ze dne 20. 5. 2016, sp. zn. 30 Cdo 3874/2015.

25. Dovolatelka navrhla, aby Nejvyšší soud dovoláním napadený rozsudek odvolacího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

26. Žalovaná se ve svém vyjádření k dovolání ztotožnila se závěry odvolacího soudu a navrhla, aby Nejvyšší soud podané dovolání zamítl a uložil žalobkyni povinnost nahradit žalované náklady dovolacího řízení dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. [254/2015](#) Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu.

III. Formální náležitosti dovolání

27. Nejvyšší soud v dovolacím řízení postupoval a o dovolání rozhodl podle zákona č. [99/1963](#) Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (viz čl. II bod 7. zákona č. [404/2012](#) Sb. a čl. II bod 2. zákona č. [293/2013](#) Sb.), dále jen „o. s. ř.“

28. Dovolání bylo podáno včas (§ 240 odst. 1 o. s. ř.), osobou k tomu oprávněnou, za splnění podmínky § 241 odst. 1 o. s. ř.

IV. Přípustnost dovolání

29. Podle § 236 odst. 1 o. s. ř. lze dovoláním napadnout pravomocná rozhodnutí odvolacího soudu, jestliže to zákon připouští.

30. Podle § 237 o. s. ř. není-li stanoveno jinak, je dovolání přípustné proti každému rozhodnutí odvolacího soudu, kterým se odvolací řízení končí, jestliže napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky hmotného nebo procesního práva, při jejímž řešení se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu nebo která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena nebo je dovolacím soudem rozhodována rozdílně anebo má-li být dovolacím soudem vyřešena právní otázka posouzena jinak.

31. Podle § 238 odst. 1 písm. d) o. s. ř. dovolání není přípustné proti rozsudkům a usnesením, v nichž dovoláním napadeným výrokem bylo rozhodnuto o peněžitém plnění nepřevyšujícím 50 000 Kč, ledaže jde o vztahy ze spotřebitelských smluv, o pracovněprávní vztahy nebo o věci uvedené v § 120 odst. 2; k příslušenství pohledávky se přitom nepřihlíží.

32. Dovolání do výroku o náhradě nákladů odvolacího řízení není objektivně přípustné podle § 238 odst. 1 písm. d) o. s. ř., neboť dovoláním napadeným výrokem bylo rozhodnuto o peněžitém plnění nepřevyšujícím 50 000 Kč.

33. Námitka dovolatelky, že se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu, která stanoví, že se odškodňuje skutečná škoda a ušlý zisk, přípustnost dovolání ve smyslu § 237 založit nemůže, neboť při řešení této otázky se odvolací soud neodchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu, podle níž náklady na zrušení nebo změnu nezákonného rozhodnutí nebo na nápravu nesprávného úředního postupu, spočívající v odměně za služby poskytnuté daňovým poradcem, představují náklady řízení, které lze nahradit za podmínek stanovených v § 31 OdpŠk. Náhrada nákladů řízení podle citovaného ustanovení není založena na zásadě náhrady skutečné škody, ale na zásadě náhrady účelně či důvodně vynaložených nákladů. Ustanovení § 31 OdpŠk neslouží k hrazení dodatečných mimořádných nákladů řízení, přiznává se pouze náhrada nákladů řízení podle příslušných procesních předpisů, tj. účelně či důvodně vynaložených nákladů řízení (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 4. 2013, sp. zn. 30 Cdo 101/2013). Dovolací soud přitom neshledal důvod na tomto závěru cokoli změnit ani po zvážení argumentace dovolatelky.

34. Dovolání je přípustné pro řešení otázky výkladu zápočtu upraveného v § 64 odst. 6 věta pátá zákona o správě daní a poplatků, která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena.

V. Důvodnost dovolání a právní úvahy dovolacího soudu

35. Dovolání není důvodné.

36. Podle § 64 odst. 6 věty páté zákona o správě daní a poplatků pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává (jedná se o novelizaci provedenou zákonem č. [255/1994](#) Sb. s účinností od 1. 1. 1995).

37. Zákon o správě daní a poplatků, stejně jako daňový řád, obsahují úpravu týkající se postihu správce daně v případě, že zavinil vznik přeplatku. Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu) byl zařazen jako samostatný nástroj do části čtvrté zákona, upravující následky porušení povinností při správě daní. Vydělil se tak z původní úpravy, která v jednom ustanovení týkajícím se přeplatků (§ 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) postihovala správce daně jak za opožděné vrácení daňových přeplatků, tak i za zaviněné přeplatky povinností uhradit úrok z přeplatku (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimka, K., Žižková, M. Daňový řád. Komentář. II. díl. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2011, s 1473).

38. Úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje peněžitou sankci za nezákonné vyměření daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, nebo za neoprávněnou exekuci; je de facto vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se vždy o sankční úrok za to, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat se svými finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nezákonně vedené exekuce. Tato peněžitá sankce plní jednak funkci preventivní - vede ke zdrženlivosti a odpovědnosti správce daně při vydávání rozhodnutí či exekuci, jakož i funkci reparační - vyjadřuje paušalizovanou náhradu škody; vyplacený úrok se započítává na případně přiznanou vyšší škodu (viz Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žižková, 2011, s. 1474).

39. Smyslem tohoto úroku je předejít komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokrývá jeho výše. V případě, že se daňový subjekt i přesto rozhodne požadovat náhradu škody, bude případná náhrada škody umenšena o již vyplacený úrok z nesprávně stanovené daně (viz Matyášová, L., Grossová, M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Leges, 2015, s. 958).

40. Jakkoliv lze formulaci ustanovení § 64 odst. 6 věty páté zákona o správě daní a poplatků

považovat za nepřesnou, nelze z ní dovodit, že by zákon o správě daní a poplatků vylučoval započtení úroku z přeplatku na náhradu škody v případě, že přiznaná náhrada škody bude nižší než úrok z přeplatku. Opačný výklad se ostatně nejeví jako racionální, neboť by ve svých důsledcích vedl k tomu, že při vyšší škodě, přesahující přiznaný úrok, např. jen o pár korun, bude poškozenému poskytnuta náhrada škody pouze ve výši tohoto rozdílu, tedy těchto pár korun, zatímco při nižší škodě, nedosahující částky přiznaného úroku, např. opět jen o pár korun, bude škoda nahrazena celá, bez ohledu na vyplacený úrok z přeplatku. Vzhledem k tomu, že je věcí poškozeného jako žalobce, zda svůj nárok na náhradu škody uplatní v plné výši, je zřejmé, že by tak výše této náhrady mnohdy závisela čistě na vůli poškozeného. Takový úmysl zákonodárce nepochybně neměl.

41. Dospěl-li odvolací soud k závěru, že úrok z přeplatku se započítává na přiznanou škodu tehdy, pokud ji zcela nepokrývá, je jeho právní posouzení věci z hlediska shora uvedeného správné.

42. Podle § 242 odst. 3 o. s. ř. je-li dovolání přípustné, dovolací soud přihlédne též k vadám uvedeným v § 229 odst. 1, odst. 2 písm. a), b) a odst. 3 o. s. ř., jakož i k jiným vadám řízení, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci. Dovolací soud však v posuzovaném řízení takové vady řízení neshledal.

VI. Závěr

43. Jelikož je rozhodnutí odvolacího soudu ve věci samé správné, a dovolání žalobkyně není důvodné, postupoval dovolací soud podle § 243d písm. a) o. s. ř. a dovolání v tomto rozsahu zamítl, ve zbývajícím rozsahu (co do rozhodnutí o náhradě nákladů řízení) jej pak pro nepřípustnost odmítl (§ 243c odst. 1 o. s. ř.).

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Pracovní doba](#)
- [Exekuce](#)
- [Důkazní břemeno](#)
- [Dokazování, neúčinnost právního jednání](#)
- [Katastr nemovitostí](#)
- [Náhrada za ztrátu na výděлку \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Ochrana spotřebitele \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Pracovněprávní vztah \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Společný nájem bytu manžely \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Určení otcovství \(exkluzivně pro předplatitele\)](#)
- [Jméno v obchodní firmě právnické osoby](#)