



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Golden Snack s.r.o.**, IČO: 260 232 61, se sídlem Záhostice 40, Chýnov, okr. Tábor, zast. JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2020, č. j. 17395/20/5100-41456-711539, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 9. 2020, č. j. 63 Af 6/2020 - 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 22. 8. 2019, č. j. 1844202/19/2212-50522-302599, podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu zrušení dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 až 2012 (dále jen „dodatečné platební výměry“), a to ve výši 1.581.675 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Krajský soud v Českých Budějovicích shora označeným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud konstatoval, že mezi účastníky je sporné, kdy došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Ve vztahu k odkazu žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, č. 3735/2018 Sb. NSS, z něhož údajně vyplývá, že daň je stanovena jen pravomocným rozhodnutím správce daně, krajský soud nejprve uvedl, že podle uvedeného rozsudku je třeba rozlišovat mezi stanovením daně platebním výměrem a vyměřením či doměřením daně v okamžiku, kdy tento platební výměr nabude právní moci. Podle krajského soudu přitom daňový řád v § 254 odst. 1 odkazuje právě na rozhodnutí o stanovení daně, nikoli na rozhodnutí o vyměření či doměření daně, jak dovozuje žalobkyně. V posuzovaném případě tak byla dodatečnými platebními výměry žalobkyni stanovena daň, což trvalo, i když samotné platební výměry pozbyly právní moci v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání rozsudkem NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017 - 64 (dále jen „zrušující rozsudek“). Jinými slovy, podle krajského soudu daň zůstala stanovena i po zmíněném zrušujícím rozsudku, přičemž navíc Nejvyšší správní soud zrušil pouze rozhodnutí žalovaného o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení kvůli potřebě dodatečného objasnění skutkového stavu věci.

[4]Podle krajského soudu k samotnému zrušení rozhodnutí o stanovení daně, jak předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu, došlo až v důsledku vydání nového rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 8. 2019, č. j. 31607/19/5200-10421-711070 (dále jen „nové rozhodnutí o odvolání“), kterým byly s účinností od 11. 8. 2019 dodatečné platební výměry zrušeny a řízení bylo zastaveno. Teprve tímto okamžikem byla s konečnou platností „odklizena“ rozhodnutí o stanovení daně a došlo ke vzniku vratitelného přeplatku na dani ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu, čímž se také aktivizoval odstavec první téhož ustanovení. V této souvislosti dále krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70, na základě jehož závěrů bylo nutné dodatečné platební výměry jako rozhodnutí o stanovení daně považovat za zákonné a správné až do okamžiku, kdy nabylo právní moci nové rozhodnutí o odvolání žalovaného.

[5]Krajský soud proto odmítl námitku žalobkyně, že přeplatek na dani a úrok z neoprávněného jednání správce daně jí měly být vyplaceny již ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Uzavřel, že žalovaný, resp. správce daně, postupoval při vracení vratitelného přeplatku a úroku z neoprávněného jednání správce daně zcela v souladu s § 254 odst. 1 a 4 daňového řádu, pokud byl žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán a předepsán k úhradě dne 22. 8. 2019. Krajský soud závěrem uvedl, že postup popsany žalobkyní by vedl k neúčelným a neefektivním důsledkům, pokud by v novém odvolacím řízení došlo k potvrzení dodatečných platebních výměrů, avšak vratitelný přeplatek i úrok z neoprávněného jednání správce daně by již žalobkyni byly vyplaceny, a ona by tak byla povinna je opětovně vrátit. Uvedeného institutu spočívajícího v kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku nezákonně stanovené daně je tak třeba podle krajského soudu využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení této daně definitivně vyřešena.

[6]S ohledem na výše uvedené závěry se již krajský soud nezabýval požadavkem žalobkyně na vyplacení úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně, jelikož správce daně

pokračování

se do prodlení s předepsáním vratitelného přeplatku ani úroku z neoprávněného jednání správce daně vůbec nedostal.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas kasační stížnost. Namítla, že podle § 254 daňového řádu je za rozhodnutí o stanovení daně potřeba považovat nikoli samotné dodatečné platební výměry, nýbrž dodatečné platební výměry ve spojení s rozhodnutím o odvolání, jímž se stanovená daň stala splatnou. Zdůraznila přitom, že uvedené ustanovení chápe stanovenou daň v souvislosti s její úhradou. Podle stěžovatelky tak měl být vratitelný přeplatek na její osobní daňový účet předepsán již na základě zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, protože tímto rozhodnutím se stanovená daň stala nesplacnou daní. Stěžovatelka dále předložila výkazy ze svého osobního daňového účtu ke dni 31. 12. 2018, kdy jí byl již vrácen vratitelný přeplatek u daně z přidané hodnoty, a ke dni 15. 9. 2019, kdy byl teprve vrácen také vratitelný přeplatek u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Dovodila, že vrátil-li jí správce daně vratitelný přeplatek u daně z přidané hodnoty již na základě zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, měl jí do 15 dnů od účinnosti tohoto rozhodnutí předepsat také úrok z neoprávněného jednání správce daně. U daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků pak správce daně stěžovatelce v uvedené lhůtě nevrátil vratitelný přeplatek, ani jí nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatelka doplnila, že pokud na základě dodatečných platebních výměr stanovenou daň zaplatila, vykazoval její daňový účet dne 30. 4. 2016 vratitelný přeplatek, jelikož tato daň již nebyla splatná.

[8]Podle stěžovatelky žalovaný i krajský soud nesprávně za rozhodnutí o stanovení daně považují pouze dodatečné platební výměry bez spojení s rozhodnutím o odvolání a bez přihlédnutí k placení daně. Jejich výklad § 254 daňového řádu je tak nepřipustně restriktivní, přičemž v této souvislosti stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 19. 11. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 1/96. Předmětné ustanovení má být podle stěžovatelky naopak vykládáno extenzivně, jak to učinil například Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 21. 1. 2020, č. j. 29 Af 70/2018 - 73. Již na základě zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu tak došlo k tomu, že předmětné dodatečné platební výměry z důvodu ztráty právní moci přestaly být rozhodnutími o stanovení daně. Správce daně tak postupoval nesprávně, pokud stěžovatelce do 15 dnů od účinnosti zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu nevrátil vratitelný přeplatek a nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[9]V důsledku nesprávného postupu správce daně při vrácení vratitelného přeplatku a předepisování úroku z neoprávněného jednání správce daně jí od 16. dne od účinnosti zrušujícího rozsudku NSS vznikl nárok na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudky NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36, a ze dne 26. 5. 2020, č. j. 4 Afs 13/2020 - 32, přičemž zdůraznila, že krajský soud se otázkou zákazu anatocismu (placení úroků z úroků) v odůvodnění svého rozsudku vůbec nezabýval.

[10] V doplnění kasační stížnosti ze dne 19. 3. 2021 stěžovatelka ohledně výkladu pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ poukázala na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, s tím, že názor v tomto rozsudku uvedený je podpořen rovněž rozsudkem NSS ze dne 6. 10. 2016, č. j. 4 Afs 164/2016 - 42, a rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2017, č. j. 8 Af 34/2013 - 34, potvrzeným rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36. Stěžovatelka navázala, že při výkladu pojmu „daň“ je nutné vycházet také z rozsudku NSS ze dne 17. 2. 2021, sp. zn. 6 Afs 214/2020 - 54, jež „daň“ chápe jako pravomocnou daň. S poukazem na tento rozsudek stěžovatelka uvedla, že jestliže Nejvyšší správní soud pro účely zástavního práva neuhrazenou daň chápe až jako pravomocnou daň bez ohledu, zda je uhrazena nebo neuhrazená, pak logicky nepravomocný dodatečný platební výměr nikdy nestanovuje daň a daň je stanovena až rozhodnutím o odvolání, to znamená, až je daň pravomocná. Rozhodnutím o stanovení daně tak je rozhodnutí o odvolání, a nikoli dodatečný platební výměr. Pokud Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 - 33, vykročil jiným směrem a vyložil, že „rozhodnutím o stanovení daně“ jsou dodatečné platební výměry, pak porušil stěžovatelčino právo na zákonného soudce, poněvadž zákonným soudcem měl být rozšířený senát. Stěžovatelka proto navrhla, aby v případě, že se Nejvyšší správní soud hodlá odchýlit od výše citované judikatury a přidržet se rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 - 33, aby věc předložil rozšířenému senátu.

[11] Stěžovatelka dále vyjádřila nesouhlas se závěrem, že by bylo v rozporu s procesní ekonomikou přiznávat úrok podle § 254 daňového řádu i v případě, kdy je správním soudem zrušeno rozhodnutí o odvolání, ale daň nakonec ob stojí. Jestliže totiž je daň splatná až rozhodnutím o odvolání, pak zrušením rozhodnutí o odvolání vznikne přeplatek, což znamená, že existuje zaplacená daň, a stát tak disponoval se zaplacenou daní neoprávněně, protože nárok státu na zaplacení daně byl založen rozhodnutím o odvolání, které soud zrušil. Vzhledem k tomu, že vratitelný přeplatek je na osobní daňový účet předepsán už při zrušení rozhodnutí o odvolání, to znamená už na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu, protože tím vznikne přeplatek, dává smysl, aby správce daně podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu už na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu vrátil přeplatek do 15 dnů a současně předepsal na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání. Správce daně proto neměl čekat až na zrušení dodatečných platebních výměrů, protože „rozhodnutím o stanovení daně“ není nepravomocný dodatečný platební výměr, poněvadž daň je stanovena, až rozhodnutím o odvolání. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 - 33, mylí, pokud daň a rozhodnutí o stanovení daně v § 254 daňového řádu chápe v souvislosti s úhradou daně. V rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020 - 54, Nejvyšší správní soud chápe daň v souvislosti s jejím stanovením, a tím je pravomocná daň. Pokud pro účely § 170 daňového řádu se daní rozumí pravomocná daň, není důvod, aby daň pro účely § 254 daňového řádu byla nepravomocná daň.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve plně odkázal na svůj právní názor a následně se ztotožnil se závěry krajského soudu. Dále s odkazem na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, č. 3735/2018 Sb. NSS, uvedl, že v posuzovaném případě byla stěžovatelce stanovena daň dodatečnými platebními výměry, kterými se v nalézacím daňovém řízení podle § 147 odst. 1 daňového řádu stanovuje daň. Ačkoli byla původní rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 5. 5. 2016, č. j. 18607/16/5200-10421-711070, č. j. 18608/16/5200-10421-711070 a č. j. 18610/16/5200-10421-711070 (dále jen

pokračování

„původní rozhodnutí o odvolání“), zrušena rozsudkem NSS ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017 - 64, v souladu se zásadou presumpce správnosti aktů orgánů veřejné správy bylo nutno na dodatečné platební výměry hledět jako na zákonné a správné až do okamžiku jejich zrušení novým rozhodnutím žalovaného o odvolání, kterým byly s konečnou platností tyto dodatečné platební výměry „odklizeny“. Podle žalovaného současně nesprávný výklad stěžovatelky plyne ze směřování pojmů stanovení a vyměření daně a samotného vymezení podmínek vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný doplnil, že v posuzovaném případě navíc nebylo po zrušujícím rozsudku NSS zřejmé, jaká výše daně bude nakonec stěžovatelce po novém rozhodnutí žalovaného vyměřena, přičemž tato částka je zásadní pro následný výpočet výše úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[13] Žalovaný odmítl také odkaz stěžovatelky na rozsudek Krajského soud v Brně ze dne 21. 1. 2020, č. j. 29 Af 70/2018 - 73, který se zabýval pouze výkladem druhé podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatelce tak byl vratitelný přeplatek vrácen v zákonné patnáctidenní lhůtě podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, která začala běžet po účinnosti nového rozhodnutí žalovaného o odvolání. V této souvislosti žalovaný zdůraznil nelogičnost a neefektivitu stěžovatelkou navrženého postupu, podle něhož by se vratitelný přeplatek vrátil a úrok z neoprávněného jednání správce daně byl předepsán ještě před novým rozhodnutím o odvolání. K předloženým výpisům z osobního daňového účtu stěžovatelky žalovaný uvedl, že z těchto je patrný pouze konečný zůstatek na tomto účtu k jednotlivým daním, nikoli však skutečnost, kdy byl stěžovatelce vrácen vratitelný přeplatek. Žalovaný závěrem odmítl také námitku stěžovatelky, že má nárok na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně, jelikož správce daně vrátil vratitelný přeplatek i předepsal úrok z neoprávněného postupu správce daně v zákonem stanovené patnáctidenní lhůtě, a proto se do žádného prodlení nedostal. Krajský soud se tak touto skutečností správně nezabýval.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] V posuzovaném případě je sporná právní otázka, zdali správce daně stěžovatelce řádně přiznal a předepsal v zákonné lhůtě 15 dnů stanovené v § 254 odst. 3 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jinými slovy je spornou právní otázkou, zda ke *zrušení rozhodnutí o stanovení daně* došlo již zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu či až novým rozhodnutím žalovaného o odvolání. Nejvyšší správní soud předeseílá, že v zásadě shodné otázky byly řešeny již v jiné věci téže stěžovatelky, která byla rozhodnuta rozsudkem NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 - 33. Závěry vyslovené v cit. rozsudku jsou plně aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc.

[16] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem*

*uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[17] Podle odstavce třetího téhož ustanovení *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.*

[18] Stěžovatelka nejprve namítla, že pojem rozhodnutí o stanovení daně použitý v § 254 odst. 1 daňového řádu je potřeba chápat v souvislosti s úhradou této daně. Opačný výklad, který zaujal krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, je nepřipustně restriktivní, přičemž v této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 1. 2020, č. j. 29 Af 70/2018 - 73.

[19] Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, č. 3735/2018 Sb. NSS, konstatoval, že „*daňový řád sice pojem „stanovení daně“ nikde legálně nedefinuje, v řadě ustanovení jej však zmiňuje, především v § 147 o rozhodnutí o stanovení daně.*“ Jedna věc je proto stanovení daně, druhá pak její vyměření; zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. též § 139 daňového řádu a Matyášová L., Grossová M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Leges, Praha 2015). Z § 147 odst. 1 daňového řádu je dále zřejmé, že rozhodnutím o stanovení daně je také dodatečný platební výměr.

[20] Z výše uvedených závěrů je proto zřejmé, že daň je daňovému subjektu vyměřena tehdy, pokud mu ji správce daně stanovil rozhodnutím o stanovení daně a toto rozhodnutí následně nabylo právní moci. Rozlišování pojmů stanovení a vyměření daně je pak zásadní zejména tehdy, je-li rozhodnutí o stanovení daně, tedy rozhodnutí o závazném určení konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu, předmětem přezkumu v odvolacím řízení. V něm totiž může odvolací finanční orgán dospět k závěru, že daň byla stanovena v nesprávné výši, a jako taková musí proto být dále korigována. Je-li následně daň stanovena s konečnou platností, nastává okamžik právní moci rozhodnutí o stanovení daně, jenž je spojen také s okamžikem vyměření daně. Na uvedeném pak nic nemění ani případná předběžná vykonatelnost daňového rozhodnutí.

[21] Namítá-li stěžovatelka, že podle § 254 daňového řádu je třeba pojem rozhodnutí o stanovení daně chápat v souvislosti s úhradou této daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že úhrada daně na základě rozhodnutí o jejím stanovení, které bylo následně z důvodu nesprávného postupu správce daně nebo jako nezákonné zrušeno, je pouze druhou z podmínek pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Výkladem právě této podmínky se přitom zabýval Krajský soud v Brně ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku ze dne 21. 1. 2020, č. j. 29 Af 70/2018 - 73. Podmínku pro vznik nároku na tento úrok však nelze zaměňovat s výkladem formulace „*zrušení rozhodnutí o stanovení daně*“ použité v § 254 daňového řádu, který odkazuje na rozhodnutí definovaná v

pokračování

§ 147 odst. 1 téhož zákona. Zjednodušeně řečeno, v posuzovaném případě jsou rozhodnutím o stanovení daně právě předmětné dodatečné platební výměry, které byly následně přezkoumávány v odvolacím řízení žalovaným.

[22] Stěžovatelka dále poukázala na judikaturu správních soudů v doplnění kasační stížnosti a citovala závěr uvedený v rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. 9 Afs 128/2016, dle kterého je rozhodnutím o stanovení daně kromě rozhodnutí uvedených v § 147 odst. 1 daňového řádu také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru, či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 správního řádu. To ovšem výše uvedený závěr, že v posuzovaném případě jsou rozhodnutím o stanovení daně právě předmětné dodatečné platební výměry, nevyvrací. Z rozsudku sp. zn. 9 Afs 128/2016 také vyplývá, že rozhodnutím o stanovení daně je rovněž platební výměr ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu. Podle okolností totiž v odvolacím daňovém řízení může dojít ke stanovení další daňové povinnosti v rozhodnutí o odvolání nad rámec platebního výměru a pro takto nově stanovenou částku daně je právě rozhodnutí o odvolání rozhodnutím o stanovení daně. Poukaz stěžovatelky na závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 6 Afs 214/2020 – 54 není příléhavý, neboť tento rozsudek se týkal odlišné věci, v níž nebylo možné zřídit zástavní právo pro nesplnění podmínky existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené, jelikož stěžovatel podal proti dodatečnému platebnímu výměru na daň včasné odvolání, o kterém nebylo v době vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva rozhodnuto. V nyní posuzované věci jde o aplikaci zcela odlišných ustanovení daňového řádu. Požadavek stěžovatelky na předložení věci rozšířenému senátu není opodstatněný, neboť mezi závěry uvedenými ve věci sp. zn. 4 Afs 309/2020, z nichž zdejší soud vycházel také v této věci, a mezi závěry judikatury, na které poukazuje stěžovatelka, není rozpor.

[23] S uvedenými závěry pak souvisí také další námitka stěžovatelky, podle níž zrušením původního rozhodnutí žalovaného o odvolání pozbyly dodatečné platební výměry právní moci, čímž přestaly být rozhodnutími o stanovení daně, jelikož stanovené daně přestaly být splatnými.

[24] Nejvyšší správní soud uvedené námitce stěžovatelky nepřisvědčil. Jak již bylo výše vysvětleno, právní moc jako vlastnost rozhodnutí o stanovení daně je zásadní pro určení okamžiku, kdy byla daň závazně vyměřena a kdy nastává její splatnost. Není-li však rozhodnutí o stanovení daně dosud v právní moci či pozbylo-li právní moci po zrušení původního rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze mít automaticky za to, že došlo také ke zrušení předmětného rozhodnutí o stanovení daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128, č. 1815/2009 Sb. NSS, totiž platí, že *„právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej.“*

[25] V posuzovaném případě je dále rozhodná skutečnost, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zrušil pouze původní rozhodnutí žalovaného o odvolání a zároveň jej zavázal, aby dodatečně posoudil relevantní skutkové okolnosti případu, které mohly mít vliv na určení konkrétní výše daňových povinností stěžovatelky. Nejvyšší správní soud

proto předmětné dodatečné platební výměry nezrušil, nýbrž je ponechal v platnosti a uložil žalovanému, aby se již stanovenými daněmi dále zabýval. Je tedy zřejmé, že pokud ke zrušení dodatečných platebních výměrů nedošlo ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, ale až ze strany žalovaného, je třeba až do tohoto pozdějšího okamžiku uvedená rozhodnutí považovat za platná, správná a zákonná (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70).

[26] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně došlo v posuzovaném případě až zrušením dodatečných platebních výměrů a zastavením řízení v novém rozhodnutí žalovaného o odvolání. Současně je zřejmé, že účinností zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ještě nebyla naplněna zákonná podmínka pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně stěžovatelce definovaná v § 254 odst. 1 daňového řádu, tj. předchozí zrušení rozhodnutí o stanovení daně. Nelze tudíž ani přisvědčit argumentaci stěžovatelky, uvedené v doplnění kasační stížnosti, že jestliže je daň splatná až rozhodnutím o odvolání, pak zrušením rozhodnutí o odvolání vždy vznikne přeplatek. I po zrušení rozhodnutí žalovaného o odvolání v projednávané věci totiž platební výměry stanovující uhrazenou daň byly stále v platnosti, a přeplatek na dani proto nevznikl. Jak přílehlavě konstatoval krajský soud, vratitelný přeplatek na dani ve smyslu § 254 odst. 4 daňového řádu vznikl až okamžikem, kdy s definitivní platností došlo k „odklizení“ dodatečných platebních výměrů, tj. ke dni 11. 8. 2019.

[27] Takový postup orgánů správy daní je současně v souladu se smyslem a účelem zákonné úpravy institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jež má sloužit ke kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku nezákonně stanovené daně a kterého lze využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení této daně již definitivně vyřešena. V opačném případě by mohlo docházet k situacím, kdy by správce daně musel již na základě účinnosti zrušujícího rozhodnutí soudu, a tedy v situaci, kdy nebyla postavena na jisto konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu, přiznat i vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně, který by musel být případně opětovně vrácen zpět správci daně. Uvedený postup by byl v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti daňového řízení.

[28] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že jí měl být vratitelný přeplatek vrácen a úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznan do 15 dnů od účinnosti zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. K zrušení rozhodnutí o stanovení daně totiž došlo až v souvislosti se zrušením předmětných dodatečných platebních výměrů v novém rozhodnutí žalovaného o odvolání. Správce daně tak tento úrok stěžovatelce vrátil ve lhůtě stanovené v § 254 odst. 3 daňového řádu, pokud jej přiznal a předepsal k výplatě dne 22. 8. 2019.

[29] Krajský soud současně postupoval správně, nezabýval-li se námitkou stěžovatelky ohledně jejího nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Z výše uvedených závěrů totiž vyplývá, že správce daně stěžovatelce přiznal i vyplatil tento úrok včas. Posouzení takové námitky stěžovatelky tak již bylo nadbytečné. Na uvedeném závěru nemohou ničeho změnit ani stěžovatelkou předložené výpisy z jejího osobního

pokračování

daňového účtu ke dni 31. 12. 2018 a dni 15. 9. 2019, jež ostatně neprokazují žádnou jinou skutečnost, než pouze stav jejího osobního daňového účtu ve vztahu k jednotlivým daním.

[30] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud výše uvedenou spornou právní otázku posoudil správně, náležitě se zabýval všemi žalobními námitkami a své závěry řádně a srozumitelně odůvodnil. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[31] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. dubna 2021

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu