



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **Plzeňská teplárenská, a.s.**, IČO 49790480,
sídlem Doubravecká 2760/1, 301 00 Plzeň,
zastoupená JUDr. Robertem Vargou, advokátem, sídlem
Zbrojnická 229/1, 301 00 Plzeň - Vnitřní Město,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, č. j. 43349/20/5100-41453-712277

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 8. 1. 2021, doručenou téhož dne Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“), domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2020, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K.

43349/20/5100-41453-712277 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzeno odvoláním napadené rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 27. 1. 2020, č. j. 202286/19/4300-12711-109964 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“). Prvostupňové rozhodnutí bylo rozhodnutím o námitce dle § 159 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, kterým správce daně zamítl námitku žalobkyně podanou proti tomu, že žalobkyni nebyl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

2. V napadeném rozhodnutí byl základní skutkový stav a průběh daňového řízení shrnut následovně, přičemž žalobkyně ve své žalobě proti takto shrnutému průběhu řízení nic nenamítala.
3. Dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012 až duben 2013 [vydanými správcem daně dne 1. 6. 2018 – pozn. soudu] správce daně doměřil žalobkyni daň v souhrnné výši 15 403 782 Kč a penále ve výši 3 080 754 Kč (dále jen „*Platební výměry*“).
4. Dodatečně doměřená daň a penále byly uhrazeny platbami žalobkyně ze dne 11. 6. 2018 a 25. 6. 2018.
5. Proti Platebním výměrům podala žalobkyně odvolání [a to dne 28. 6. 2018 – pozn. soudu], tudíž Platební výměry nenabývaly právní moci. Žalobkyní podaným odvoláním žalovaný posléze plně vyhověl rozhodnutím ze dne 8. 10. 2019, č. j. 40385/19/5300-22444-711887 (dále jen „*Rozhodnutí*“), když Platební výměry zrušil a řízení o nich zastavil.
6. Dne 13. 11. 2019 žalobkyně podala námitku dle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, v níž namítala, že jí v souvislosti se zrušenými Platebními výměry měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně námitku žalobkyně zamítl, na což žalobkyně reagovala podáním odvolání [ze dne 25. 2. 2020 – pozn. soudu] proti zamítavému prvostupňovému rozhodnutí.
7. Žalovaný po přezkoumání prvostupňového rozhodnutí dospěl k odlišnému právnímu názoru stran naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, než k jakému dospěl v prvostupňovém rozhodnutí správce daně [správce daně neměl ani jednu ze dvou podmínek pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu za splněnou – pozn. soudu]. Aby pro žalobkyni nebyl tento právní názor překvapivý, žalovaný ji s tímto právním názorem seznámil a současně ji vyzval k uplatnění jejího práva vyjádřit se k odlišnému právnímu názoru. Na to žalobkyně reagovala podáním ze dne 5. 10. 2020, v němž uvedla, že setrvává na své dosavadní argumentaci.
8. Žalovaný posléze napadeným rozhodnutím zamítl podané odvolání, neboť dospěl k závěru, že i na základě jím zaujatého odlišného právního názoru žalobkyni úrok dle § 254 daňového řádu nelze přiznat, a proto prvostupňové rozhodnutí potvrdil, jak již bylo uvedeno výše.

II.

Žaloba

9. Žalobkyně úvodem své žaloby zrekapitulovala průběh řízení před správními orgány, přičemž tato rekapitulace se v podstatných bodech neliší od té, kterou provedl žalovaný v napadeném rozhodnutí.

10. Žalobkyně poté označila za nesporné, že zaplatila doměřenou daň na základě Platebních výměrů, a dále že ve smyslu § 254 daňového řádu byly splněny dvě zákonné podmínky nutné pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť: a) došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně a b) k tomuto došlo z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu (žalobkyně je s žalovaným ve shodě, že obě zákonné podmínky byly splněny, přičemž ke splnění podmínky došlo Rozhodnutím, kterým byly zrušeny Platební výměry).
11. Za předmět sporu pak žalobkyně označila její nesouhlas s právním názorem žalovaného, že nárok na úrok dle § 254 daňového řádu žalobkyni nevznikl, resp. nevznikl vyšší než 0, jelikož daň doměřené Platebními výměry nebyly splatné. Argumentaci žalovaného o nesplatnosti daní doměřených Platebními výměry měla žalobkyně za zcela chybnou, a to z následujících důvodů.
12. Ve všech Platebních výměrech byla v poslední větě poučení: „*Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu)*“. Jediná povinnost, která vyplývá z Platebních výměrů pro daňový subjekt (žalobkyni) byla povinnost zaplatit doměřenou daň. Pokud podané odvolání dle poučení a dle § 109 daňového řádu nemělo odkladný účinek a jedinou povinností daňového subjektu (žalobkyně) bylo zaplacení doměřené daně, pak z logiky věci podané odvolání neodkládalo jedinou povinnost daňového subjektu (žalobkyně) zaplatit doměřenou daň a daňový subjekt (žalobkyně) musel doměřenou daň zaplatit. Pokud měl daňový subjekt (žalobkyně) povinnost zaplatit doměřenou daň, musela být tato daň daní splatnou. Pokud by nebyla splatnou, pak by správce daně nemohl ani nárokovat úroky z prodlení (úroky z prodlení lze požadovat pouze v případech, kdy povinný subjekt zaplatí až po splatnosti, resp. je v prodlení) dle § 252 odst. 2 daňového řádu, které jsou však vyžadovány počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
13. Podle žalobkyně § 143 odst. 5 daňového řádu stanovuje (má vliv) na okamžik, kdy může začít daňová exekuce doměřené daně. Toto ustanovení pojem splatnost ani nepoužívá, ale používá sousloví splatný v náhradní době, přičemž § 252 odst. 2 daňového řádu pracuje s přesnějším pojmem náhradní den splatnosti, aby následně potvrdil shora uvedený výklad, že náhradní den splatnosti nemá vliv na splatnost daně, jelikož jinak by nebylo možné požadovat úrok z prodlení pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.
14. Z uvedeného žalobkyně dovozuje, že argumentace v napadeném rozhodnutí (ale i v prvostupňovém rozhodnutí o námitce) je naprosto chybná, jelikož dle § 252 odst. 2 a dle § 109 daňového řádu má být dle žalobkyně zřejmé, že doměřená daň v Platebních výměrech byla splatná. Ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu se týká pojmu náhradní den splatnosti a tento pojem nemůže být shodný z pojmem splatnost daně, jelikož v takovém případě by zákonodárce nepoužíval dva pojmy – splatnost a náhradní den splatnosti, ale pouze pojem splatnost.
15. Podle žalobkyně právní kličkováná (účelový výklad daňového řádu, tak jak se to hodí daňové správě), která je obsažena v napadeném rozhodnutí je nesprávným výkladem § 143 odst. 5 daňového řádu a tato argumentace je v demokratickém státě naprosto nepřipustná.
16. Žalovaným zastávaný výklad podle žalobkyně rovněž porušuje ústavní právo – rovnost před zákonem. Pokud by byl připuštěn, pak dle § 252 odst. 2 daňového řádu by Česká

republika měla právo na úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti a slabší strana, tj. daňový subjekt, až ode dne rozhodnutí odvolacího orgánu. Úrok z prodlení by tedy začal plynout ve zcela jiných okamžicích, byť se jedná o prodlení se zaplacením daně za stejné období. V daném případě byla doměřena daň za období listopad 2012 a k doručení rozhodnutí odvolacího orgánu došlo dne 9. 10. 2019, tzn. rozdíl v začátku plynutí úroku z prodlení by byl téměř 7 let, tj. i v případě nulové repo sazby ČNB by rozdíl byl ve výši 98 %.

17. I v případě, že by § 143 odst. 5 daňového řádu byl v rozporu s § 109 daňového řádu (být toto žalobkyně odmítá), tak v takovémto případě by měl být zvolen výklad pro žalobkyni (slabší stranu) výhodnější, tj. výklad, že ke splatnosti daně došlo a žalobkyně má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu ode dne jeho zaplacení daní dle Platebních výměrů.
18. Žalobkyně uzavřela, že z uvedených důvodů je napadené rozhodnutí nesprávné a nezákonné, jelikož napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech (nebyl jí vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně). Proto navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí, jakož i prvostupňové rozhodnutí, a dále aby jí přiznal náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

19. Ve svém vyjádření ze dne 2. 3. 2021 žalovaný nejprve odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde byl průběh provedeného daňového řízení popsán, a dále na obsah předkládaného správního spisu.
20. Žalovaný poté vymezil předmět sporu mezi žalobkyní a žalovaným jako otázku, zda žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. zda vznikl žalobkyni nárok na úrok v částce vyšší než 0 Kč.
21. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobkyně *de facto* opakuje, co bylo uvedeno v odvolání. Žalovaný s právními názory žalobkyně uvedenými v žalobě nesouhlasil, přičemž v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, na němž trval a které stručně shrnul.
22. Nejprve zopakoval, že žaloba je opakování toho, co bylo uvedeno v odvolání s mírnými korekcemi tak, aby byly tyto pasáže textu vhodné i pro soud. Žalovaný má za to, že se s námitkami dostatečně vypořádal již v rámci odvolacího řízení a svá tvrzení náležitě doložil.
23. V souvislosti s převzetím odvolacích námitek jako námitek žalobních pak žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 – 74, z něhož citoval. Poté uvedl, že v průběhu odvolacího řízení žalobkyni seznámil se svým právním názorem, nicméně žalobkyně na toto seznámení reagovala prostým konstatováním, že setrvává na svém právním názoru. Žalobkyně tedy, ač mohla v rámci odvolacího řízení rozvedením své argumentace sporovat závěry žalovaného, tak tohoto svého práva nevyužila, a spokojila se s prostým konstatováním, že setrvává na svém právním názoru. Následně žalobkyně opětovně místo toho, aby reagovala na to, co bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí, tak v žalobě zopakovala své odvolací námitky, které pouze upravila tak, aby vyhovovaly podobě soudního řízení. Žalovaný tak má za to, že na všechny žalobní námitky, resp. žalobní body, které žalobkyně učinila předmětem

řízení, již reagoval v napadeném rozhodnutí.

24. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37, na který již odkazoval v bodě [26] napadeného rozhodnutí (totožně např. i rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 7. 2020, č. j. 22 Af 15/2020 – 41). Podle žalovaného v odkazovaném rozsudku byla *de facto* řešena totožná právní otázka, jako v případě žalobkyně. Tento rozsudek je tak plně použitelný i pro nyní projednávanou věc, kdy je současně zcela zjevné, že žalobkyně neuvádí nic, co by závěry tohoto rozsudku mohlo sporovat.
25. Závěrem žalovaný vyslovil své přesvědčení, že napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, a dále že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Žalovaný proto navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl a žalobkyni nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV.

Replika žalobkyně

26. Žalobkyně podala na vyjádření žalovaného k žalobě repliku ze dne 14. 4. 2021, v jejímž úvodu souhlasila s žalovaným, že se v napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími důvody, nicméně toto vypořádání bylo podle žalobkyně provedeno v rozporu s právním řádem České republiky, jelikož je založeno na špatném právním výkladu žalovaného.
27. Žalobkyně rovněž souhlasila s názorem, že její argumentace je stále stejná, přičemž je logické, že v případě, kdy žalobkyně zastává nějaký právní názor a žalovaný s ním nesouhlasí, tak žalobkyně podává žalobu se stejnou argumentací jako v průběhu předchozího daňového řízení. Tato skutečnost však nemůže být žalobkyni k tíži. Žalobkyně je přesvědčena, že svoji právní argumentaci dostatečně rozvedla v průběhu daňového řízení (a zopakovala i v žalobě) a není nutné, aby ji dále rozváděla, pokud ji žalovaný seznámil se svým nesprávným právním názorem. Žalobkyně svoji právní argumentaci zastává od samého začátku a naopak žalovaný změnil právní argumentaci, když správce daně zastával právní argumentaci jinou.
28. Poté se žalobkyně vyjádřila k žalovaným činěnému odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 – 74 tak, že je naprosto irelevantní, jelikož v případě jejího rozdílného právního názoru oproti orgánům veřejné správy žalobkyně nemá jinou možnost, než pořád zastávat stejný právní názor a využívat příslušných právních prostředků na svoji obranu.
29. Dále žalobkyně uvedla, že si je vědoma rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37, ale argumentace v něm obsažená je oproti argumentaci žalobkyně nelogická, přičemž z odůvodnění má být zřejmé, že Nejvyšší správní soud chtěl zejména vyhovět právnímu výkladu daňové správy ČR. Žalobkyně je však přesvědčena, že Ústavní soud by danou záležitost posuzoval objektivně a čistě právně, nikoliv s ohledem na důsledky svého rozhodování pro daňovou správu ČR. Žalobkyně požádala nadepsaný soud, aby se důkladně zabýval její argumentací a nezvolil si „lehčí“ způsob, tj. převzetí chybného odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to i s ohledem na to, že žalobkyně je rozhodnuta toto řízení směřovat až k Ústavnímu soudu.
30. Žalobkyně navíc vyjádřila přesvědčení, že v situaci, kdy sama daňová správa přiznává, že naprosto selhala, jelikož v rámci soudního přezkumu prohrává 40 – 50 % sporů, tak jsou závěry Nejvyššího správního soudu v odkazovaném rozhodnutí neudržitelné, jelikož

tento výklad zcela zbavuje daňovou správu odpovědnosti a nenutí ji napravit tento v demokratickém světě naprosto nepřípustný stav (viz např. stav ve Švýcarsku, ve kterém je považováno zrušení 10 % rozhodnutí veřejné správy za její selhání). Pro úplnost je nutné dodat, že u předmětného daňového řízení muselo být i správci daně minimálně od okamžiku vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu výsledku zřejmé, že žalobkyně v ničem nepochybila a daňové řízení je vedeno protiprávně (jak nakonec potvrdil i žalovaný). Žalobkyně na tomto místě navrhla k důkazu článek na www.seznamzpravy.cz s Mgr. Tomášem Rozehnalem Ph.D., ředitelem žalovaného.

31. Žalobkyně z uvedených důvodů setrvala na své žalobě a pro případ úspěchu vyčíslila náhradu nákladů řízení.

V.

Průběh řízení

32. Soud ověřil, že žaloba byla u soudu podána včas (napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 16. 11. 2020, přičemž žaloba byla podána dne 8. 1. 2021, tj. v rámci zákonné dvouměsíční lhůty pro podání správní žaloby), osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně je adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahovala všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
33. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení jednání ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili (viz žaloba, č. 1. 3 a vyjádření žalovaného ze dne 2. 3. 2021, č. 1. 29).

VI.

Posouzení věci soudem

34. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal.
35. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
36. V projednávané věci je podstatou sporu výklad institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, resp. posouzení otázky, zda žalobkyni v projednávané věci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s Platebními výměry, které byly žalovaným k odvolání žalobkyně v odvolacím řízení zrušeny (prostřednictvím žalovaným vydaného Rozhodnutí).
37. Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i z žaloby a z vyjádření žalovaného k žalobě, mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že pro vznik nároku na úrok dle § 254 daňového řádu musejí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to (i) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, a (ii)

úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním. Žalobkyně měla obě tyto podmínky za bezesbytku splněné tím, že Platební výměry, kterými byla žalobkyni doměřena předmětná daň a penále, byly žalovaným zrušeny jako nezákonné, tudíž nárokovala úrok z částek, které uhradila na základě (nepravomocných) Platebních výměrů platbami ze dne 11. 6. 2018 a 25. 6. 2018. Žalovaný naproti tomu sice měl také za splněné obě podmínky, ovšem vzhledem k tomu, že v posuzovaném případě nenastala splatnost doměřené daňové povinnosti (relevantní doba by počala běžet až dnem náhradní splatnosti stanovené Platebními výměry, který navazoval až na nabytí právní moci Platebních výměrů, k čemuž ale nikdy nedošlo), nebylo dle jeho názoru možné úrok přiznat (vyčíslit) v částce vyšší než 0 Kč (srov. body [16] až [18] napadeného rozhodnutí).

38. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) zejména platilo, že *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.*
39. V judikatuře Nejvyššího správního soudu je v souvislosti s výkladem podmínek pro přiznání nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu hojně odkazován rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, ve kterém se uvádí: „Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu z roku 2009 spojuje vznik nároku na úrok (slovo „náleží“ nedává prostor správnímu uvážení) s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně [např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání], které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Pokud by totiž tyto částky nebyly uhrazeny, nebylo by zde žádného rozumného důvodu k úhradě úroku. Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu z roku 2009 (dále jen „úrok“) tak představuje satisfakci osobám, které byly - z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu - povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely.“ V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud též dovodil, že je vyloučeno, „aby počínaje účinností daňového řádu z roku 2009 bylo možno § 254 odst. 1 tohoto zákona aplikovat i na nepravomocná rozhodnutí vydaná podle tohoto zákona, u nichž je splatnost částek odvislá od okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí.“
40. Posléze Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016 - 59 (srov. bod [18]) judikoval: „Smysl právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že v případech, kdy daňový subjekt na základě chybného autoritativního rozhodnutí vydaného z úřední povinnosti uhradí částku převyšující jeho daňovou povinnost (k tomu, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na pravomocná rozhodnutí vydaná z moci úřední viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS; dostupný z www.nssoud.cz), je na místě mu kompenzovat to, že po určitou dobu nemohl disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady sám nezpůsobil (nebo v důsledku neoprávněné exekuce - viz § 254 odst. 2 daňového řádu). Proto mu zákon přiznává právo na

úrok z neoprávněného jednání správce daně.“

41. V žalovaném odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37 byly podmínky pro přiznání odkladného účinku vymezeny, resp. upřesněny [s ohledem na předmět sporu ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem, kdy stěžovatelka uhradila doměřenou daň před splatností stanovenou v dodatečném platebním výměru a vázanou na nabytí právní moci tohoto rozhodnutí] následovně: *„Ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je tedy třeba splnění dvou podmínek, tj. 1) dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a 2) již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti.“* Vzhledem k tomu, že první podmínku měl Nejvyšší správní soud za splněnou (rozhodnutí správce daně bylo pro nezákonnost zrušeno), zabýval se splněním druhé podmínky, přičemž dospěl k následujícímu závěru: *„Vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí v přezkumném řízení nenabýlo právní moci, stanovená lhůta k plnění 15 dnů nikdy nepočala plynout. Jelikož neuplynula stanovená lhůta k plnění, nebyla splněna jedna z podmínek pro to, aby nastala vykonatelnost rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně tedy nebylo vykonatelné a stěžovatelka se tudíž nemusela obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně, neboť doměřená daň nebyla splatnou. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tak stěžovatelce nevznikl, neboť nenastala splatnost daně a nebyla tak splněna druhá ze zákonných podmínek. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také v dříve posuzované věci, viz rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS.“* (srov. body [7] a [8] cit. rozsudku). Nejvyšší správní soud poté doplnit následující: *„Nejvyšší správní soud připouští, že právní úprava u dodatečně doměřené daně může být pro daňové subjekty matoucí. Na jedné straně totiž sice platí, že podané odvolání nemá odkladný účinek, na straně druhé však daňový řád stanoví splatnost doměřené daně ve lhůtě 15 dní od právní moci rozhodnutí. Za situace, kdy je splatnost daně navázána na nabytí právní moci rozhodnutí, a zároveň v důsledku podaného odvolání rozhodnutí nenabývá právní moci, situace je v podstatě shodná, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. Nejedná se však o konstrukci, kterou by svévolně zvolil správce daně, ale je dána přímo daňovým řádem. Na tuto neobratnost zákonodárce upozorňuje i komentářová literatura (srov. např. Grossová, M. E., Matyášová, L. Daňový řád: Komentář. Nakladatelství Leges. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer): „Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po daňové kontrole nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5). V důsledku změny, která nastala v úpravě lhůty náhradní splatnosti daně dodatečně vyměřené správcem daně, která je stanovena již nikoli od doručení platebního výměru, jak tomu bylo dříve, ale od právní moci platebního výměru (srov. též § 139 odst. 3), tak dochází k odkladu placení (tedy de facto k odkladnému účinku případně podaného odvolání). K daňové exekuci tak nyní správce daně může v případech dodatečně vyměřené daně přistoupit až po rozhodnutí odvolacího orgánu.“* Žalovaný, ani soud v rámci přezkumu jeho rozhodnutí však nemohou stávající legislativní stav jakkoli napravit.“ (srov. bod [9] cit. rozsudku).
42. Soud nemá pochyb, že uvedené právní závěry Nejvyššího správního soudu jsou aplikovatelné i v nyní projednávané věci žalobkyně (ostatně žalobkyně aplikovatelnost citovaných právních závěrů Nejvyššího správního soudu na její případ nezpochybnila, pouze s takovým právním názorem nesouhlasila – k tomu podrobněji viz níže). Jak již bylo uvedeno v úvodním vymezení věci a shrnutí průběhu daňového řízení, žalobkyni byla doměřena daňová povinnost a stanoveno penále Platebními výměry, přičemž dle

Platebních výměrů byla doměřená daň splatná „v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci“ daného platebního výměru (příčemž splatnost penále mohla nastat nejdříve ke stejnému dni splatnosti jako doměřená daň). Vzhledem k tomu, že žalobkyně podala dne 28. 6. 2018 proti Platebním výměrům řádná odvolání a v odvolacím řízení poté byly Platební výměry žalovaným zrušeny, Platební výměry nikdy nenabýly právní moci. Doměřená daň, stejně jako penále, se tudíž nikdy nestaly splatné (náhradní lhůta splatnosti, resp. lhůta splatnosti penále stanovené Platebními výměry nemohly uplynout, když vůbec nezačaly běžet). Žalobkyní provedené úhrady ve dnech 11. 6. 2018 a 25. 6. 2018, z nichž nárokovala úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, tak byly provedeny před splatností dodatečně (ovšem nepravomocně) stanovené daňové povinnosti. Žalobkyně tak sice provedla úhradu v návaznosti na vydané Platební výměry, ovšem v situaci, kdy se chystala proti podaným Platebním výměrům podat odvolání (což taky následně učinila), tak provedla platby ještě předtím, než tak byla povinna učinit (Platebními výměry dodatečně stanovená daňová povinnost nebyla splatná, resp. vůči žalobkyni vymahatelná). Jinými slovy, žalobkyně své úhrady provedla v době, kdy ještě tyto platby provádět nemusela, tj. *stricto sensu* úhrady neprovedla „na základě Platebních výměrů“, ale „dobrovolně“ ještě před tím, než by Platebními výměry uložená povinnost k úhradě „dospěla“ (stala se splatnou).

43. Žalobkyně ve své replice vyjádřila nesouhlas s právní argumentací Nejvyššího správního soudu obsaženou v odkazovaném rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37, když namítala, že jde o *nelogickou argumentaci* a z odůvodnění má být zřejmé, že *Nejvyšší správní soud chtěl vyhovět právnímu výkladu zastávanému daňovou správou*. Soud tento názor žalobkyně nesdílí, když ve výše popsané argumentaci Nejvyššího správního soudu žádnou nelogičnost nespatřuje, ba naopak má tuto argumentaci za logickou, náležitě odůvodněnou a souladnou jak s odkazovanou komentářovou literaturou, tak i s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. výše citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53 a ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016 – 59).
44. Právě uvedené potvrzuje i to, že Nejvyšší správní soud se k uvedenému právnímu názoru – podmiňujícímu vznik nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu splatností doměřené daňové povinnosti (daně i penále) odvíjející se od uplynutí náhradní lhůty vázané na nabytí právní moci daného rozhodnutí dle § 143 odst. 5 daňového řádu – přihlásil v aktuálním rozsudku ze dne 18. 11. 2021, č. j. 8 Afs 141/2020 – 33. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval stejnou právní otázku v obdobné věci, ve které žalobce neúspěšně nárokoval úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu v situaci, kdy se na jedné straně odvolal proti dodatečným platebním výměrům, ale na druhé straně dodatečně doměřenou daň a stanovené penále uhradil již na základě nepravomocných platebních výměrů, které ale byly posléze odvolacím orgánem v odvolacím řízení zrušeny. Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům: „[...] i když odvolání proti rozhodnutí správce daně nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, vykonatelnost takového rozhodnutí je podle § 103 odst. 2 daňového řádu vázána až na uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. V projednávané věci bylo ve výrocích dodatečných platebních výměrů v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu uvedeno, že příslušná daň je splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci dodatečného platebního výměru. Vzhledem ke skutečnosti, že dodatečné platební výměry nenabýly z důvodu podaného odvolání právní moci, stanovená lhůta k plnění nikdy nepočala plynout. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tak stěžovateli nevznikl, neboť

nenastala splatnost daně, a nebyla tak splněna druhá ze zákonných podmínek pro použití § 254 odst. 1 daňového řádu.“ (srov. bod [15] cit. rozsudku).

45. V návaznosti na výše uvedený výklad relevantních ustanovení daňového řádu poskytnutý Nejvyšším správním soudem v citovaných rozhodnutích je zřejmé, že argumentace překládaná žalobkyní a dovolávající se poučení (vycházejícího z § 109 odst. 5 daňového řádu) o tom, že podané odvolání nemá odkladný účinek, nemůže obstát. V poměrech stávající právní úpravy daňového řádu (resp. úpravy účinné v relevantní době), je-li v dodatečném platebním výměru vázán počátek plynutí náhradní splatnosti doměřené daně na právní moc daného rozhodnutí, pak je nabytí právní moci podmínkou splatnosti doměřené daně (resp. penále z doměřené daně). Pokud tedy daňový subjekt (žalobkyně) uhradí doměřenou daň (resp. z ní stanovené penále) ještě před právní mocí daného rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) a dané rozhodnutí je později autoritativně zrušeno (v případě žalobkyně v odvolacím řízení), aniž by nabylo právní moci, pak daňovému subjektu z takto (předčasně) uhrazené částky nevzniká nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu (není splněna druhá z výše uvedených zákonných podmínek pro vznik úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu).
46. Pokud jde o námitku žalobkyně o tvrzeném porušení ústavního práva rovnosti před zákonem, kterou žalobkyně spatřuje v odlišnosti počátku běhu úroku z prodlení dle § 252 odst. 2 daňového řádu (počítaného v návaznosti na původní den splatnosti daně) a počátku úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu (dle § 143 odst. 5 daňového řádu počítaného v návaznosti na náhradní den splatnosti odvíjející se od nabytí právní moci rozhodnutí o doměření daně), tak soud žádnou nerovnost před zákonem v takovémto výkladu relevantní právní úpravy nespátřuje. Naopak, rozdílné počátky úročení korespondují s účely uvedených právních institutů. Pokud jde o úrok z prodlení dle § 252 odst. 2 daňového řádu, soud se ztotožňuje s příslušným vysvětlením žalovaného, že důvodem pro odvíjení úroku z prodlení od původního data splatnosti je skutečnost, že daňový subjekt měl ke dni podání daňového přiznání (v minulosti) povinnost přiznat daň ve správné výši a tuto odvést (tj. daňová povinnost vznikla a byla splatnou), přičemž pokud tak neučinil, byl se splněním své daňové povinnosti v prodlení, tudíž úrok z prodlení plní účel náhrady ztráty peněžených prostředků v čase pro státní rozpočet. Naproti tomu v případě úroku z nezákonně doměřené daně (a stanoveného penále) dle § 254 odst. 1 daňového řádu má být kompenzováno to, že daňový subjekt byl povinen (na základě dodatečně vydaného pravomocného rozhodnutí správce daně, které bylo později autoritativně shledáno nezákonným, popř. nicotným) dodatečně uhradit doměřenou daň a penále, v důsledku čehož nemohl po určitou dobu disponovat příslušnými finančními prostředky, přičemž ale tato povinnost k úhradě dodatečně stanovené daňové povinnosti se stala účinnou (vymahatelnou) až v náhradní lhůtě splatnosti vázané na právní moc daného rozhodnutí (dodatečného platebního výměru). Jinými slovy, daňový subjekt nebude povinen uhradit dodatečně stanovenou daňovou povinnost, dokud dané rozhodnutí (dodatečný platební výměr) nenabude právní moci. V případech, kdy daňový subjekt uhradí daň dříve, než dané rozhodnutí nabude právní moci, ať již „z opatrnosti“ (např. aby si v případě, že by se doměření daně později ukázalo jako správné, zastavil běh úroku z prodlení) či z jiného důvodu, tak to činí „dobrovolně“ před splatností a zákonodárce mu za toto období kompenzaci poskytnout nechtěl. Soud se tudíž v tomto ohledu ztotožňuje s argumentací žalovaného obsaženou v bodě [29] napadeného rozhodnutí, na kterou pro stručnost odkazuje. Soud pro úplnost uvádí, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že: „Není nezbytné, aby odvolací orgán ve vztahu k

správnímú orgánu prvného stupně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25), či soud ve vztahu k předchozímu správnímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), každou již dříve vznesenou námitku vypořádaly originálním odůvodněním, podstatné je, aby z rozhodnutí bylo patrné, že se touto argumentací zabývaly, a jakým způsobem se s ní vypořádaly. To lze učinit i vyjádřením souhlasu s tím, jak již totožné okolnosti hodnotil dříve rozhodující orgán.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019 – 39).

47. K apelu žalobkyně, aby si soud nezvolil „lehčí“ způsob, tj. převzetí chybného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť žalobkyně je rozhodnuta směřovat toto řízení až k Ústavnímu soudu, soud uvádí, že z důvodů výše uvedených soud nepovažuje odkazované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu za chybné, přičemž argumenty předkládané žalobkyní nejsou nikterak přesvědčivé, když se omezují pouze na jazykový výklad vedený ve velmi obecné rovině a na argument logikou věci. Takovýto výklad soud neshledal rovnocenným či alespoň srovnatelným s výkladem, který zvolil žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, tudíž zde není ani namístě aplikovat žalobkyní namítanou zásadu v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu (*in dubio mitius*).
48. Ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal v postupu žalovaného, jakož i správce daně žádné vady či pochybení, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Závěr žalovaného (a potažmo i správce daně), že v projednávané věci žalobkyni v souvislosti s platbami, které provedla v návaznosti na nepravomocné Platební výměry, nevznikl nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, je správný. Posouzení žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí je třeba jen mírně korigovat v tom, že druhá z podmínek, kterou je třeba vykládat tak, že úhrada dodatečně stanovené daně byla provedena na základě pravomocného rozhodnutí, které bylo později zrušeno či změněno pro nezákonnost, popř. prohlášené nicotným, nebyla v projednávané věci naplněna.
49. Závěrem soud uvádí, že neprováděl žádný z žalobkyní navržených důkazů pro jejich zjevnou nadbytečnost. Kromě napadeného a prvostupňového rozhodnutí, které tvoří součást správního spisu, žalobkyně navrhla k důkazu její výpis z obchodního rejstříku (skutečnosti soudu známé z úřední činnosti) a poté (soudu nedoložený) článek specifikovaný pouze portálem, kde byl publikován, a uvedením jména ředitele žalovaného, když takovýto článek zjevně nemohl přinést nic relevantního v situaci, kdy předmětem sporu byla právní otázka týkající se správného výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu.

VII.

Rozhodnutí soudu

50. Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobní námitku směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnou, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VIII.

Náklady řízení

51. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný.

V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 2. prosince 2021

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu