ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 41255/20/5100-41453-712735, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 6. 2021, č. j. 57 Af 2/2021 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 2. 2020, č. j. 354376/20/2308-50521-401864, byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 58.146 Kč. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že správce daně žalobci nesprávně doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2013, neboť chybně posoudil příjmy plynoucí mu od společnosti Golden Snack s.r.o. jako příjmy ze závislé činnosti, a nikoliv jako příjmy z podnikání. Přiznaná částka přitom představovala úrok ze zaplaceného penále za období od 26. 6. 2018 do 18. 2. 2020.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2020, č. j. 41255/20/5100-41453-712735, však bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prvoinstanční rozhodnutí změněno tak, že se žalobci žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává. V daném případě totiž podle žalovaného neexistuje žádné rozhodnutí, které by zákonem

předvídaným způsobem zrušilo, změnilo, případně prohlásilo za nicotné rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu.

[3] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 4. 6. 2021, č. j. 57 Af 2/2021 - 33, toto rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud vycházel zejména z odůvodnění dodatečného platebního výměru, jímž správce daně žalobci dodatečně snížil daňovou povinnost a dříve doměřené penále snížil na nulovou hodnotu. Pokud totiž správce daně tento dodatečný platební výměr odůvodnil výhradně nesprávnou právní kvalifikací příjmů žalobce od společnosti Golden Snack s.r.o. v návaznosti na překvalifikaci obdobných příjmů plynoucích žalobci za činnosti stejného typu od téhož subjektu v předchozích letech, ke které přistoupil po zásahu správního soudu, pak předmětný dodatečný platební výměr je nutné považovat za autoritativní rozhodnutí, jímž bylo změněno rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[4] V posuzovaném případě je podle názoru krajského soudu určující, že v doměřovacím řízení, z něhož vzešel dodatečný platební výměr, nedošlo ke změně skutkových a právních okolností rozhodných pro stanovení daně ve správné výši. Žalobce ve svém dodatečném daňovém přiznání jen poukázal na to, že se správní soudy ztotožnily s jeho právní kvalifikací předmětných příjmů plynoucích mu od společnosti Golden Snack s.r.o., což je ostatně okolnost, kterou by správce daně měl sám vyhodnotit jako důvod pro příslušná opatření směřující k nápravě nežádoucího stavu v podobě daně vyměřené žalobci v nesprávné výši, a to například podnětem k nařízení přezkumného řízení podle § 121 odst. 3 daňového řádu nebo výzvou podle § 145 odst. 2 téhož zákona. Správce daně navíc nehodnotil žalobcovo dodatečné daňové přiznání jako nepřípustné pro nesplnění předpokladu uvedeného v § 141 odst. 2 daňového řádu, řízení o tomto podání nezastavil a získané poznatky nevyužil například pro postup podle § 121 odst. 3 daňového řádu, nýbrž provedl doměřovací řízení a vydal dodatečný platební výměr. Za tohoto stavu věci nelze než argumentaci žalovaného založenou na § 141 odst. 2 daňového řádu hodnotit jako ryze účelovou. Na podporu shora uvedeného závěru krajský soud také odkázal na několik rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V jejím doplnění učiněném na výzvu soudu ve stanovené měsíční lhůtě stěžovatel namítl, že žalobci nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť rozhodnutí, jímž mu byla daň (a penále) doměřena, nebylo zrušeno pro jeho nezákonnost. Žalobci byla pouze nově doměřena daň na základě jím podaného dodatečného daňového přiznání. Podle § 141 odst. 2 daňového řádu přitom v dodatečném daňovém přiznání nelze namítat vady postupu správce daně, takže ve změně daňové povinnosti učiněné na základě tohoto podání není možné spatřovat konstatování nezákonnosti předchozího postupu správce daně. Na podporu této argumentace stěžovatel odkázal na judikaturu k zákonu 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). Poukázal přitom

na skutečnost, že žalobce proti původnímu doměření daně nebrojil správní žalobou, a v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* tak nemá nárok na náhradu případné újmy.

[7] Stěžovatel rovněž zpochybnil způsob, jakým krajský soud vyložil jím citovanou judikaturu. Krajský soud totiž nepřijatelně zobecnil závěry, jež v odkazovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud vyslovil za velmi specifických skutkových okolností.

[8] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] 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 stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[11] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 7. 2017, č. j. 1562270/17/2308-50521-401864, ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21378/18/5200-10421-711070, byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2013 ve výši 1.127.533 Kč a současně mu byla uložena povinnost zaplatit penále ve výši 225.506 Kč. Správce daně totiž ve shodě s žalovaným kvalifikoval příjmy plynoucí žalobci od společnosti Golden Snack s.r.o. za rok 2013 (stejně jako předtím v odděleně vedeném řízení za roky 2010 až 2012) jako příjmy ze závislé činnosti. Žalovaný nepodal proti rozhodnutí o odvolání správní žalobu (na rozdíl od dříve vydaných rozhodnutí, jimiž mu ze stejného důvodu byla doměřena daň za roky 2010 až 2012). Krajský soud v Plzni následně rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018 - 97, v návaznosti na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2018, č. j. 1 Afs 413/2017 - 64, zrušil rozhodnutí žalovaného o doměření daně za období let 2010 až 2012.

[12] Žalobce podal dne 16. 9. 2019 dodatečné daňové přiznání za rok 2013, které opravil podáním ze dne 26. 9. 2019, v němž vykázal své příjmy od společnosti Golden Snack s.r.o. (kvalifikované správcem daně původně jako příjmy ze závislé činnosti) jako příjmy z podnikání. Uvedené skutečnosti vyplývají také z příslušného dodatečného platebního výměru, kde se výslovně uvádí: „*důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání dle daňového subjektu bylo vyjmutí příjmů ve výši 3 910 525,00 Kč ze zdanění podle § 6 dle rozsudku Krajského soudu v Plzni sp. zn. 57 Af 8/2018 - 97 ze dne 27. 06. 2019, doručeného dne 11. 08. 2019. Dle daňového subjektu to znamenalo, že částka 3 910 525,00 Kč nepatří do příjmů podle § 6, ale do příjmů podle § 7 zákona o dani z příjmů patří částka 3 632 498,87 Kč a nová známá daň činí 176 580.00 Kč*.“

[13] Žalovaný následně dne 5. 12. 2019 změnil všechny tři původní dodatečné platební výměry za roky 2010 až 2012, když dospěl k závěru, že příjmy žalobce obdržené v daných letech od společnosti Golden Snack s.r.o. nelze překvalifikovat na příjmy ze závislé činnosti. Daň za rok 2013 pak žalobci nově doměřil v souladu s jeho dodatečným daňovým přiznáním, přičemž v odůvodnění dodatečného platebního výměru uvedl že „*vzhledem k tomu, že ve zdaňovacím období 2013 se jednalo o totožné skutečnosti jako ve zdaňovacích obdobích 2010, 2011 a 2012, které byly předmětem opětovného přezkoumání ze strany Odvolacího finančního ředitelství, a to ve svých následných rozhodnutích ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2010, 2011 a 2012 učinilo ohledně příjmů daňového subjektu od společnosti Golden Snack s. r. o. výše uvedené závěry, akceptuje správce daně daňovým subjektem v podaném dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2013 snížení výše poslední známé daně, jak byla dosud stanovena v odvolacím řízení*.“ Ve vztahu k penále pak správce daně v dodatečném platebním výměru uvedl, že „*správce daně však v uvedeném případě přihlédl k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (č.j. 1 Afs 183/2014 - 55 ze dne 16. 11. 2016) a vzhledem k tomu, že správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 měl informace o tom, že daň bude doměřena, neboť ve zdaňovacím období 2013 se jednalo o totožné skutečnosti jako ve zdaňovacích obdobích 2010, 2011 a 2012, bylo na místě vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Nevydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do práv daňového subjektu. Z těchto důvodů správce daně ve výroku tohoto rozhodnutí stanovuje penále ve výši 0.00 Kč*.“

[14] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020, 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*.

[15] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu platí, že *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit.* Podle odstavce druhého téhož ustanovení *daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně*.

[16] Jak již správně uvedl krajský soud, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musejí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu a 2) úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, a ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 - 25).

[17] Klíčovou otázkou v projednávané věci je, zda předepsání nižší daně na základě dodatečného daňového přiznání může zakládat nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s názorem stěžovatele, že institut dodatečného daňového přiznání primárně neslouží k přehodnocování dříve vyslovených právních závěrů správce daně. Stěžovatel správně poukázal na poslední větu § 141 odst. 2 daňového řádu, podle níž *v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně*. Smyslem dodatečného daňového přiznání tedy není náprava pochybení správce daně, nýbrž zohlednění existence nových skutečností, které mohou být prokázány novými důkazy ve věci. Vydání rozhodnutí na základě dodatečného daňového přiznání tak zpravidla nebude představovat podklad, na jehož základě by bylo možné konstatovat, že správce daně při původním vyměření daně pochybil.

[18] Jak však správně uvedl krajský soud, v projednávané věci je situace výrazně odlišná. Žalobce dodatečné daňové přiznání nepodával proto, že by zjistil nové skutečnosti, které by byly relevantní pro stanovení daně, nýbrž kvůli tomu, že v soudním řízení týkajícím se období let 2010 až 2012 dosáhl zrušení rozhodnutí vydaných z obdobných důvodů, přičemž správní soudy v těchto rozsudcích konstatovaly, že postup správce daně, který spočíval v posouzení příjmů od společnosti Golden Snack s.r.o. jako příjmů ze závislé činnosti a nikoliv z podnikání, byl nesprávný. Správce daně přitom v dodatečném platebním výměru tuto argumentaci žalobce uznal a původně doměřenou daň změnil. Je tedy zřejmé, že v projednávané věci nelze dodatečný platební výměr chápat jako legitimní důsledek změny skutkových okolností, nýbrž jako uznání předchozího pochybení ze strany správce daně.

[19] Se stěžovatelem je přitom možné souhlasit i v tom, že správce daně za těchto okolností neměl dodatečný platební výměr vydat, neboť pro to nebyly splněny zákonné podmínky. Ze strany správce daně by bylo nepochybně namístě, aby dodatečné daňové přiznání s ohledem na jeho odůvodnění považoval za podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu. V tomto řízení by pak správce daně mohl v souladu se zákonem zohlednit nezákonnost předchozího rozhodnutí a toto své pochybení napravit. Skutečnost, že správce daně nepostupoval tímto zákonem předvídaným způsobem, nýbrž že právní názor správních soudů nesprávně zohlednil v řízení zahájeném podáním dodatečného daňového přiznání, však nelze přičítat k tíži žalobce.

[20] Stěžovateli je možno dát zapravdu i v tom, že ne všechny odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu citované krajským soudem jsou na projednávanou věc přiléhavé, a to zejména proto, že byly vydány za značně jiných skutkových okolností (například u rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45), nebo proto, že krajský soud poukázal pouze na útržky argumentace, která nebyla v daném řízení zásadní (jako například u rozsudku ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36). Krajský soud však neopřel svůj závěr jen o odkaz na dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu, nýbrž citacemi z těchto rozsudků pouze podpořil svůj jinak řádně vyargumentovaný právní názor.

[21] V projednávané věci je totiž klíčové, že důvodem pro změnu původně doměřené daně byla skutečnost, podle níž právní názor daňových orgánů ohledně povahy příjmů

od společnosti Golden Snack s.r.o. byl nesprávný, což ohledně zdaňovacích období let 2010 až 2012 závazně konstatovaly správní soudy. Přitom i v roce 2013 byla povaha těchto žalobcových příjmů stejná. Závěry správních soudů tak materiálně dopadají i na toto zdaňovací období, byť příslušné rozhodnutí o doměření daně žalobce správní žalobou nenapadl. S ohledem na tyto skutečnosti se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci snížena daňová povinnost na základě podaného dodatečného daňového přiznání, je možné materiálně chápat jako rozhodnutí, jímž bylo původní rozhodnutí změněno pro jeho nezákonnost.

[22] Na výše uvedeném přitom nic nemůže změnit námitka stěžovatele spočívající v dílčích odlišnostech okolností let 2010 až 2012 a 2013. Stěžovatel v této souvislosti poukazoval na to, že zatímco v letech 2010 až 2012 žalobce příjmy od společnosti Golden Snack s.r.o. vykazoval jako příjmy z podnikání a správce daně je následně nesprávně překvalifikoval na příjmy ze závislé činnosti, v roce 2013 žalobce tyto příjmy nevykázal vůbec, přestože je ve skutečnosti obdržel, a správce daně tak tyto příjmy zjistil v průběhu daňové kontroly a následně je nesprávně kvalifikoval jako příjmy ze závislé činnosti. Tato odlišnost však není z hlediska pochybení správce daně relevantní. Ať již totiž správce daně nesprávně překvalifikoval řádně přiznané příjmy, či nesprávně kvalifikoval dodatečně zjištěné příjmy, v obou případech bylo důsledkem tohoto pochybení doměření vyšší daně (a penále) v důsledku nezákonného postupu správce daně. Nelze tak přijmout argumentaci stěžovatele, že uvedením předmětného příjmu v dodatečném daňovém přiznání jako příjmu z podnikání došlo k takové změně skutkových okolností, která by odůvodňovala nové vyměření daně v souladu s § 141 daňového řádu. Přestože se totiž jedná o změnu oproti původnímu daňovému přiznání, nejde o změnu oproti původnímu rozhodnutí o doměření daně, neboť správce daně tento příjem v rámci daňové kontroly zjistil a následně jej zohlednil při doměření daně nesprávně jako příjem ze závislé činnosti. Tím, že tedy žalobce tento příjem uvedl v dodatečném daňovém přiznání, nedošlo k žádné změně skutkových okolností oproti stavu při vydání původního rozhodnutí. Důvodem pro vydání dodatečného platebního výměru tak byla pouze skutečnost, že správce daně uznal své pochybení ohledně kvalifikace příjmů od společnosti Golden Snack s.r.o., kterou následně změnil ve prospěch žalobce.

[23] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani odkazu stěžovatele na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*. Stěžovatel tvrdí, že aby žalobci mohl vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně i za rok 2013, měl i doměření daně za tento rok napadnout u správního soudu. Právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně je však implementací čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle nějž *každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem*. Uvedené ustanovení přitom nestanoví, že toto právo by mělo náležet pouze těm, kdo vyčerpali všechny dostupné prostředky nápravy. Podle čl. 4 odst. 4 Listiny přitom platí, že *při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena*. Proto svazovat právo na odškodnění za nezákonný postup orgánů veřejné moci, do něhož spadá i právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně, požadavkem na vyčerpání všech prostředků nápravy by představovalo nedůvodné omezení tohoto práva. Tím, že se nositel práva rozhodne nevyužít některého z prostředků nápravy (zde podání správní žaloby), si pouze komplikuje či někdy zcela uzavírá cestu k vyslovení závěru o tom, že postup

orgánu veřejné moci byl nezákonný. Pokud však je již takový závěr autoritativně vysloven v jakémkoliv řízení, není právně udržitelný názor o neexistenci nároku na odškodnění.

[24] Lze tedy konstatovat, že krajský soud posoudil příslušnou právní otázku správně, napadený rozsudek je zákonný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] 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 stěžovatel v něm neměl úspěch a žalobci v něm žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu