



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **Allianz pojišťovna, a. s.** IČO: 47115971
se sídlem Ke Štvanici 656/3, 186 00, Praha 8
zastoupena Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL. M., advokátem
sídlem Italská 2581/67, 120 00 Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2020, č. j. 9872/20/5100-41456-711539

takto:

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

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 3. 2019, č. j. 3099/19/4300-12712-108649, o námitce žalobce proti postupu správce daně ve věci přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrzeno.

II. Žalobou napadené rozhodnutí

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalovaný nevěšel na odvolací námitky žalobce a přisvědčil zjištěnému skutkovému a právnímu posouzení správce daně.

Žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, když zejména uvedl, že nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť dle tohoto ustanovení musí být současně splněny dvě podmínky, a to: 1/ existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popř. z obou důvodů současně a 2/ na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním muselo dojít k úhradě peněžitých částek (daně).

3. Žalovaný však v předmětné věci považuje za splněnou toliko první podmínku, kdy takovým rozhodnutím je platební výměr na daň z příjmů právnických osob (dále také „DPPO“) za rok 2016 (dále jen „předmětné zdaňovací období“) ze dne 15. 11. 2017, č. j. 184848/17/4200-13781-106685 (dále též „PV“ nebo „platební výměr“), který byl rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685 změněn pro nezákonnost.
4. Nenaplnění druhé podmínky pak žalovaný odvozuje od skutečnosti, že ve výroku platebního výměru bylo uvedeno, že rozdíl mezi daní žalobcem tvrzenou a správcem daně vyměřenou ve výši 67 554 310 Kč je podle § 139 odst. 3 daňového řádu splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Vzhledem k tomu, že proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, byla právní moc platebního výměru odložena. S ohledem na skutečnost, že rozhodnutím správce daně ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685 bylo odvolání žalobce v souladu s § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu v plném rozsahu vyhověno a daň byla stanovena v souladu s tvrzením žalobce; náhradní lhůta splatnosti ani nepočala běžet a rozdíl na dani ve výši 67 554 310 Kč se nikdy splatným nestal a nebyl předepsán na osobní daňový účet žalobce. Zálohy uhrazené žalobcem na DPPO za předmětné zdaňovací období ve výši 200 397 000 Kč se po konci zálohového období ke dni 3. 7. 2017 započítaly na splatnou daň tvrzenou žalobcem ve výši 118 830 710 Kč (splatná dle § 135 odst. 3 daňového řádu v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání). Žalobcem uhrazené zálohy na DPPO se však nemohly započíst taktéž na rozdíl mezi daní žalobcem tvrzenou a správcem daně vyměřenou ve výši 67 554 310 Kč, neboť ohledně tohoto rozdílu byla v platebním výměru stanovena náhradní lhůta splatnosti, která však ani nepočala běžet. O vrácení přeplatku na dani si ostatně žalobce mohl požádat, což neučinil. Žalobce měl povinnost platit zálohy na daň přímo ze zákona (§ 38 a odst. 4 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž zálohu na daň nelze zaměňovat s pojmem daň. Pokud tedy žalobce uhradil formou čtyř záloh na DPPO za předmětné zdaňovací období částku 200 397 000 Kč, učinil tak na základě své zákonné povinnosti, nikoli na základě platebního výměru nebo v souvislosti s ním. Povaha úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu je zcela odlišná, neboť zatímco v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně je daňovému subjektu kompenzováno nezákonné jednání či postup správce daně, v případě úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu je daňovému subjektu v duchu judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34) kompenzováno pouze překročení „přiměřené doby“ prověřování oprávněnosti tvrzeného nadměrného odpočtu. Žalovaný tak neshledává shodnou povahu následků v případě úroku podle § 254 daňového řádu a úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu daně podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

5. V napadeném rozhodnutí se dále žalovaný vypořádal i s dalšími odvolacími námitkami žalobce, kdy zejména uvedl, že povaha úroku i podmínky pro jeho vznik jsou v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně i úroku z prodlení zcela odlišné. Zatímco úrok z prodlení běží v případě stanovení náhradního dne splatnosti daně podle § 252 odst. 2 věty poslední daňového řádu již ode dne původní splatnosti daně, úrok z neoprávněného jednání správce daně běží podle § 254 odst. 1 daňového řádu ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. V daném případě není podstatné, od kdy má úrok z neoprávněného jednání běžet, ale zda byly splněny podmínky pro jeho vznik. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45 je dle žalovaného zcela lichá, neboť se v tomto rozsudku jedná o zcela odlišný skutkový stav a navíc v tomto rozsudku byl úrok z prodlení zmíněn pouze pro dokreslení věci. Rovněž k rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40 žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že předmětná argumentace je na danou situaci zcela nepřiléhavá pro zcela odlišný skutkový stav, když v tomto předmětném případě nebyla daň vyměřena konkludentně ani neprobíhalo doměřovací řízení.

III. Obsah žaloby

6. Žalobce v žalobě uplatnil *šest žalobních bodů*, v nichž shledával napadené rozhodnutí nezákonné z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Námitky byly téměř shodné jako námitky uplatněné v odvolání proti rozhodnutí správce daně.
7. V *prvním žalobním bodu* žalobce tvrdil, že v jeho případě byla splněna i druhá zákonná podmínka podle § 254 odst. 1 daňového řádu pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to proto, že předmětná daň byla uhrazena formou záloh, které se ke dni 3. 7. 2017 započítaly na daň z příjmů právnických osob vyměřenou platebním výměrem. Žalobce zde považuje za podstatné to, že stav na osobním daňovém účtu v době splatnosti daně umožňoval úhradu nezákonně stanovené daně a skutečnost, že platební výměr byl okamžikem doručení žalobci účinný ve smyslu § 101 odst. 5 daňového řádu. Odvolání proti platebnímu výměru navíc nemělo ve smyslu § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek. Dále žalobce uvedl, že posečkání úhrady daně lze povolit i pro nesplatnou daň. Žalobce měl tak za to, že správcem daně nesprávně stanovená daň nebyla do rozhodnutí o odvolání nesplatná, ale pouze nevymahatelná.
8. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce tvrdil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně by měl začít běžet dnem následujícím po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, tj. od 3. 7. 2017. Alternativně pak žalobce uváděl, že by úrok z neoprávněného jednání správce daně mohl běžet dnem doručení platebního výměru.
9. *Třetím žalobním bodem* žalobce brojil proti tomu, že zpětvzetí žádosti o vrácení přeplatku mu nelze klást k tíži. Postup správce daně zapříčinil situaci, kdy se žalobce musel rozhodnout, zda vratitelný přeplatek ve výši 67 544 310 Kč ponechá na svém osobním daňovém účtu, anebo bude trvat na jeho vrácení, avšak s vědomím možného vzniku úroku z prodlení. Žalobce jednal s péčí řádného hospodáře, a proto za účelem zamezení možného vzniku úroku z prodlení ponechal uvedenou částku na svém osobním daňovém účtu.
10. Ve *čtvrtém žalobním bodu* žalobce namítal shodnou povahu úroku podle § 254 daňového řádu a úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu. Dle žalobce je na tyto úroky nutno pohlížet stejnou optikou. Stejně jako je daňový subjekt povinen nést riziko úroku z prodlení v případě neuhrazení daně a následného neúspěchu v odvolacím řízení, je správce daně povinen nést riziko úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě,

kdy je daňový subjekt povinen uhradit daň prostřednictvím záloh. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45.

11. V *pátém žalobním bodu* žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, dle kterého je pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti, nebo nesprávného úředního postupu, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustí. Žalobce od počátku tvrdil správnou výši daně, ovšem z důvodu chybného postupu správce daně nemohl disponovat po dobu vyměřovacího a odvolacího řízení se svými peněžními prostředky.
12. Konečně pak v *šestém žalobním bodu* žalobce namítal shodnou povahu následků v případě úroku podle § 254 daňového řádu a úroku ze zadržného nadměrného odpočtu daně podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce má za to, že následky nezákonného platebního výměru, tj. oddálení vrácení přeplatku na dani, jsou rovnocenné následkům zadržovaného nadměrného odpočtu na DPH. V obou případech dochází v důsledku jednání správce daně k situaci, kdy daňový subjekt nemůže disponovat peněžními prostředky, které mu ze zákona náleží. V této souvislosti také žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29 a na náleze Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II ÚS 819/18.
13. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě argumentoval obdobně, jako v odůvodnění svého rozhodnutí.
15. K *prvnímu žalobnímu bodu*, tj. k námitce žalobce ohledně splnění také druhé zákonné podmínky pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, žalovaný zopakoval, že tato podmínka splněna nebyla, neboť rozdíl ve výši 67 554 310 Kč mezi daní tvrzenou žalobcem a daní vyměřenou správcem daně prostřednictvím platebního výměru, ze kterého žalobce požaduje přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, byl podle § 139 odst. 3 daňového řádu splatný v náhradní lhůtě splatnosti do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Vzhledem k podanému odvolání však byla právní moc platebního výměru odložena a následně bylo vydáno rozhodnutí o odvolání, kterým správce daně ve smyslu § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu podanému odvolání plně vyhověl a vyměřil daň v souladu s tvrzením žalobce. Rozdíl ve výši 67 554 310 Kč tak nebyl nikdy splatný a nevznikla povinnost k jeho úhradě. Skutečnost, že na osobním daňovém účtu žalobce byla v době doručení platebního výměru dostatečná částka k úhradě rozdílu na dani ve výši 67 554 310 Kč, je zcela nepodstatná, neboť rozdíl na dani ve výši 67 554 310 se nestal nikdy splatným, nebyl předspsán na osobní účet žalobce; nikdy nevznikla povinnost k jeho úhradě a uhrazené zálohy na DPPO tudíž nemohly a nebyly použity na jeho úhradu.
16. Dále žalovaný uvedl, že skutečnost, že platební výměr byl vůči žalobci účinný dle § 101 odst. 5 daňového řádu okamžikem doručení, nemá žádný vliv na splatnost rozdílu ve výši 67 554 310 Kč mezi daní tvrzenou žalobcem a daní vyměřenou správcem daně prostřednictvím platebního výměru, neboť v PV byla dle § 139 odst. 3 daňového řádu stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to do 15 dnů ode dne právní moci platebního

výměru. Vzhledem k podanému odvolání nabyl platební výměr právní moci až uplynutím 30 denní lhůty pro odvolání proti rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685. Rozhodnutím o odvolání byl správcem daně nepravomocně stanovený rozdíl na dani ve výši 67 554 310 Kč zrušen a byla vyměřena daň v souladu s daňovým přiznáním žalobce a rozdíl na dani ve výši 67 554 310 Kč tak nebyl nikdy splatný a žalobce nikdy neměl povinnost k jeho úhradě.

17. Žalovaný se rovněž netotožnil ani s námitkou žalobce spočívající v tom, že odvolání nemělo ve smyslu § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek a stanovením náhradní lhůty tak byla posunuta pouze vymahatelnost, nikoliv splatnost. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu je vykonatelnost rozhodnutí podmíněna současným splněním tří podmínek. Rozhodnutí musí být účinné, tj. musí být žalobci oznámeno; nelze se proti němu odvolat anebo odvolání nemá odkladný účinek a uplynula lhůta k plnění. Vzhledem k tomu, že v platebním výměru bylo zároveň uvedeno, že rozdíl na dani ve výši 67 554 310 Kč je splatný v náhradní lhůtě splatnosti do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, tj. v platebním výměru byla stanovena lhůta k plnění, přičemž tato z důvodu nepravomocnosti platebního výměru a jeho následné změny ve prospěch žalobce ani nepočala běžet, nebyl rozdíl na dani ve výši 67 554 310 Kč nikdy splatný ani vymahatelný a žalobci nikdy nevznikla povinnost k jeho úhradě.
18. Dále žalovaný uvedl, že dle § 156 odst. 4 daňového řádu lze posečkání úhrady daně povolit „nejdříve ode dne splatnosti, a to i zpětně“. Žádost o toto posečkání lze sice podat i před uplynutím lhůty splatnosti daně, nicméně samotné posečkání úhrady daně pak lze povolit nejdříve ode dne splatnosti daně.
19. K *druhému žalobnímu bodu*, tj. k námitce počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně žalovaný konstatoval, že tato námitka je zcela bezpředmětná, neboť žalobci vůbec nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.
20. K *třetímu žalobnímu bodu*, tj. k námitce, že zpětvzetí žádosti o vrácení přeplatku nelze žalobci klást k tíži, žalovaný zopakoval, že žalobce měl možnost požádat správce daně o vrácení nepravomocně stanoveného rozdílu na dani ve výši 67 554 310 Kč. Pokud vzal žalobce svou první žádost o vrácení přeplatku zpět a ve druhé žádosti žalobce souhlasil, aby si správce daně do právní moci platebního výměru ponechal sporovanou částku na osobním daňovém účtu, nelze toto rozhodnutí žalobce přičítat k tíži správce daně a požadovat úrok z neoprávněného jednání správce daně.
21. Ke *čtvrtému žalobnímu bodu*, tj. k námitce shodné povahy úroku podle § 254 daňového řádu a úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu žalovaný zopakoval, že povaha těchto dvou typů úrok je, stejně jako podmínky pro jejich vznik, zcela odlišná, a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
22. Ve vztahu k *pátému žalobním bodu* se žalovaný opětovně vyjádřil k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, jímž žalobce ve svůj prospěch argumentoval. Tento rozsudek žalovaný považuje za zcela nepřiléhavý, a to pro zcela odlišný skutkový stav. V daném případě nebyla daň vyměřena konkludentně ani neprobíhalo doměřovací řízení. K uhrazení vyměřeného rozdílu na dani vůbec nedošlo a samotná daň (její nerozporovaná část) nebyla uhrazena na základě platebního výměru, ale naopak započtením povinných plateb hrazených z titulu zákonné povinnosti hradit zálohy na DPPO ve smyslu § 174 odst. 1 daňového řádu a § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů v okamžiku její splatnosti.

23. Rovněž pak k šestému žalobním bodu žalovaný zopakoval svou argumentaci uvedenou již v napadeném rozhodnutí, a sice že povaha úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu je zcela odlišná, neboť zatímco v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně je daňovému subjektu kompenzováno nezákonné jednání či postup správce daně, v případě úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu je daňovému subjektu kompenzováno pouze překročení „přiměřené doby“ prověřování oprávněnosti tvrzeného nadměrného odpočtu.
24. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

V. Jednání

25. Soud jednal o žalobě postupem podle ustanovení § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen “s. ř. s.”) bez nařízení ústního jednání, jak účastníci navrhovali. Soud o důkazech nerozhodoval, neboť je účastníci neuplatnili.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí plně v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s, jakož jej dále také přezkoumal i z pohledu vad, k nimž je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 76 s. ř. s.), přičemž žádné takové vady neshledal a dospěl tak k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Skutkový stav je mezi účastníky nesporný, soud jej proto ověřil z obsahu spisového materiálu a přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby.
28. Podstatou sporu je posouzení, zda byla splněna druhá zákonná podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, resp., zda na základě platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2016 ze dne 15. 11. 2017, č. j. 184848/17/4200-13781-106685, který byl rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685 změněn pro nezákonnost, nebo v souvislosti s ním, došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Pro rozhodnutí ve věci je pak dále podstatné, kdy došlo ke splatnosti částky 67 554 310 Kč (tj. rozdílu mezi daní tvrzenou žalobcem a daní vyměřenou správcem daně prostřednictvím platebního výměru), byla-li daň hrazena zálohami.
29. V první řadě je třeba konstatovat, že zálohy na daň jsou jednou z možností zajištění daně pro případ, že daň ještě nebyla stanovena, a tudíž neuplynul den její splatnosti. Zálohy na daň z příjmů se pak dle § 38a zákona o daních z příjmů platí v průběhu tzv. zálohového období, kdy toto období je od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Po skončení zdaňovacího období se uhrazené zálohy započítají na úhradu splatné daně. Povinnost platit zálohy vyplývá z konkrétních zákonů, případně z rozhodnutí správce na základě zákona [NOVÁKOVÁ, Petra. § 174 [Zálohy]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 734.]. V tomto případě byla povinnost žalobce platit zálohy na DPPO stanovena § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to „ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.“

30. Daň vyměřená správcem daně je v případě, že tato je vyšší, než daň tvrzená daňovým subjektem, splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Úrok z prodlení se bude počítat od původního dne splatnosti, neboť jde o náhradní lhůtu splatnosti. Náhradní lhůta splatnosti je pro každý způsob vyměření odvozena od právní moci platebního výměru. Fakticky je tak dosaženo odkladného účinku odvolání, pokud dojde k podání odvolání proti platebnímu výměru [(LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 139 [Podklady vyměření daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 588.)].
31. V dané věci byla DPPO vyměřena správcem daně za předmětné zdaňovací období platebním výměrem ve výši 186 385 020 Kč. Rozdíl oproti tvrzené dani, který byl v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru, činil částku 67 554 310 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru však žalobce podal řádně a včas odvolání, kterému bylo následně rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685 v plném rozsahu vyhověno s tím, že vyměřená daň se mění z částky ve výši 186 385 020 Kč na částku ve výši 118 830 710 Kč. S ohledem na výše uvedené je tak zřejmé, že podaným odvoláním došlo k faktickému odkladu splatnosti částky 67 554 310 Kč, neboť žalobcem podané odvolání odložilo právní moc platebního výměru, přičemž na právní moc tohoto platebního výměru byla splatnost této částky navázána.
32. Jelikož k odvolání žalobce došlo ke změně uvedeného platebního výměru tak, že daňová povinnost žalobce činí částku 118 830 710 Kč, nemohlo dojít ke splatnosti částky 67 554 310 Kč jakožto daně. Jelikož se tak stále jednalo fakticky o zálohu, která nebyla s ohledem na to, že stále nedošlo ke splatnosti daně v této části, započtena na vyměřenou daň, nelze mít za prokázané naplnění druhé zákonné podmínky, tj. že daňový subjekt na základě rozhodnutí orgánu uhradil daň. Lze tak uzavřít, že nedošlo k naplnění druhé zákonné podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu pro vznik nároku na přiznání úroků z neoprávněného jednání správce.
33. S ohledem na vše výše uvedené má tak zdejší soud za to, že neobstojí *první žalobní námitka* žalobce, když je zřejmé, že k naplnění druhé zákonné podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu pro vznik nároku na přiznání úroků z neoprávněného jednání správce nedošlo.
34. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37 byly podmínky pro přiznání odkladného účinku vymezeny 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 v této věci 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 rozsudku ze dne 28. 8. 2014,

čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, dále také lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 12. 2021, č. j. 57 Af 3/2021-41.

35. Okamžik vydání rozhodnutí je důležitým momentem pro vnitřní vázanost rozhodnutí samotným správcem daně, který je vydal. Od této chvíle ani sám správce daně nesmí s vydaným rozhodnutím nic činit, nijak se od něj odchýlit, a to ani v případě, že by dodatečně zjistil jeho vadnost. Je jím tedy vázán formálně (procedurálně) a ke změně rozhodnutí by mohlo dojít toliko cestou některého z opravných či dozorčích prostředků. Na tom nic nemění skutečnost, že mezi vydáním rozhodnutí a jeho účinky vůči příjemci uplyne nějaký čas. Takové rozhodnutí je platné, i když ještě není účinné ani pravomocné či vykonatelné. (Komentář systému ASPI k § 101 daňového řádu autora J. Baxy).
36. Povinnost oznámit rozhodnutí všem jeho příjemcům je nepominutelným předpokladem toho, aby vůbec mohly nastat účinky práv a povinností, o nichž bylo rozhodováno, vůči konkrétním osobám (s výjimkou rozhodnutí, která se nedoručují). Vedle okamžiku vzniku platnosti rozhodnutí odvozeného od jeho vydání je zde okamžik účinnosti rozhodnutí vázán na oznámení rozhodnutí jeho příjemci. Zatímco okamžik platnosti rozhodnutí je jediný (podle podmínek buď datum úkonu směřujícího k doručení rozhodnutí, nebo podpis úřední osobou), okamžik účinnosti bude individuální vůči každému příjemci rozhodnutí, stejně jako později případně okamžik právní moci a vykonatelnosti. (Komentář systému ASPI k § 101 daňového řádu autora J. Baxy).
37. V daném případě účinnost předmětného platebního výměru nastala v souladu s § 101 odst. 5 daňového řádu dnem jeho doručení. Jak však vyplývá z výše uvedeného, rozhodnutí, které je účinné, nemusí být nutně ihned pravomocné či vykonatelné. V předmětném platebním výměru byla dle § 139 odst. 3 daňového řádu stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Vzhledem k tomu, že žalobce podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání a tento platební výměr nabyl právní moci až uplynutím 30 denní lhůty pro odvolání proti rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685 ve smyslu § 109 odst. 4 daňového řádu, nedošlo ke splatnosti rozdílu ve výši 67 554 310 Kč.
38. V daňovém řízení má podání odvolání odkladný účinek jen tehdy, jestliže tak výslovně stanoví daňový řád popř. zvláštní zákon (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Z obecného pravidla pro daňové řízení tak vyplývá, že i v případě, kdy odvolání bylo podáno, je napadené rozhodnutí zásadně předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění. Daňový řád tím v podstatě zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení a jeho výsledek. Pokud tedy např. správce daně vydá dodatečný platební výměr, jímž daňovému subjektu doměří daň, je po uplynutí lhůty k plnění toto rozhodnutí vykonatelné bez ohledu na to, zda bylo proti platebnímu výměru podáno odvolání, či nikoliv. Vykonatelnost rozhodnutí tak předchází právní moci samotného rozhodnutí o dani. Pokud se však v odvolacím řízení ukáže, že daň byla doměřena v rozporu se zákonem, je správce daně nejen povinen daňovému subjektu vrátit plnění (je-li ovšem vratitelným přeplatkem), ale též mu zaplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1. (Komentář systému ASPI k § 109 daňového řádu autorky M. Žiškové).
39. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 3. 2018 č. j. 6 Afs 399/2017-26 dovedil, že *„ačkoli odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům daňový řád výslovně odkladný účinek nepřiznává, stanoví splatnost daně vyměřené (doměřené) rozhodnutím správce daně ve lhůtě patnácti dnů od právní moci rozhodnutí (§ 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 daňového řádu). Důsledky jsou přitom podobné těm, jaké by měl odkladný účinek odvolání proti platebním výměrům,*

neboť splatnost, a tedy i vymahatelnost vyměřené (doměřené) částky se odsouvá až za právní moc rozhodnutí (k důvodům, proč zákonodárce zvolil tuto cestu a nikoli výslovné přiznání odkladného účinku odvolání proti platebním výměrům, srov. důvodovou zprávu k § 139 daňového řádu, sněmovní tisk 685/0, 5. volební období, www.psp.cz). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že s ohledem na právní jistotu adresátů právních norem by měly být stejné pojmy vykládány stejným způsobem, nota bene, používá-li je na více místech stejný právní předpis. Pokud tedy rozšířený senát vyložil pojem „stanovení daně“ ve vztahu § 148 odst. 1 daňového řádu tak, že se tak musí stát pravomocným rozhodnutím, není rozumný důvod jej pro určení okamžiku splatnosti dříve zajištěné daně vykládat jinak. Jedna věc je stanovení daně, druhá pak její vyměření: zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. § 139 daňového řádu a komentář Matyášová L.; Grossová M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Leges, 2015).“

40. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 – 37, který lze obdobně aplikovat i v předmětné věci, pak Nejvyšší správní soud konstatoval 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, 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.“
41. Soud k tomu dodává, že žalovanému ani soudu nepřísluší tento stávající legislativní stav napravit (srovnej obdobně rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 2. 12. 2021, č. j. 57 Af 3/2021-41).
42. Z výše uvedeného tak lze jednoznačně přisvědčit názoru žalovaného, neboť vzhledem k tomu, že v předmětném platebním výměru byla v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, a proti tomuto platebnímu výměru bylo podáno odvolání, byla tak v souladu se vším výše uvedeným odložena právní moc tohoto platebního výměru. Jak ostatně vyplývá z § 103 odst. 2 daňového řádu, „rozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena.“ [LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 103 [Právní moc a vykonatelnost]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 483.]. Z tohoto důvodu je také zcela irrelevantní to, že na osobním daňovém účtu žalobce byla v době doručení platebního výměru dostatečná částka k úhradě rozdílu na dani ve výši 67 554 310 Kč, neboť tento rozdíl se v duchu všeho výše uvedeného, nikdy nestal splatným.

43. Pokud pak žalobce tvrdil, že posečkání úhrady daně lze povolit i pro nesplatnou daň, musí se i v tomto případě zdejší soud přiklonit k názoru žalovaného, neboť dle § 156 odst. 4 daňového řádu „lze posečkání úhrady daně povolit nejdříve ode dne její splatnosti, a to i zpětně“. Jak již bylo několikrát konstatováno výše, v předmětné věci se částka 67 554 310 Kč nikdy splatnou nestala a nebylo tak možné nikterak rozhodovat o posečkání úhrady této daně.
44. Je tak zřejmé, že neobstojí ani *druhá žalobní námitka* žalobce, neboť vzhledem k tomu, že žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, jak již uvedeno výše, nevznikl, nelze tak hovořit ani o tom, od jakého data by měl tento úrok běžet.
45. Lichá je taktéž *třetí žalobní námitka* žalobce. Zpětvzetí žádosti o vrácení přeplatku na dani je dispozitivním úkonem žalobce, který se tak sám rozhodl tento úkon učinit. Stejně tak se žalobce následně sám rozhodl, že ponechá předmětnou částku 67 554 310 Kč na svém osobním daňovém účtu. Soud má tak za to, že toto dobrovolné jednání žalobce nelze klást k tíži ani jedné ze stran, když tato učiněná rozhodnutí byla plně na úvaze žalobce, který tak musel nést „následky“ těchto rozhodnutí. Jak správně uvedl žalovaný, žalobce měl možnost požádat správce daně o vrácení nepravomocně stanoveného rozdílu na dani ve výši 67 554 310 Kč, avšak neučinil tak.
46. Ani *čtvrtou žalobní námitku* soud neshledal jako důvodnou. Žalobce především namítal shodnou povahu úroku podle § 254 daňového řádu a úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu. Dle žalobce „je na tyto úroky nutno pohlížet stejnou optikou. Stejně jako je daňový subjekt povinen nést riziko úroku z prodlení v případě neuhrazení daně a následného neúspěchu v odvolacím řízení, je správce daně povinen nést riziko úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě, kdy je daňový subjekt povinen uhradit daň prostřednictvím záloh.“ V této souvislosti pak také žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45.
47. Podle stanoviska soudu této námitce nelze přisvědčit, neboť úrok dle § 252 daňového řádu slouží k jiným účelům, než je tomu u úroku dle § 254 daňového řádu. Také podmínky pro jejich naplnění jsou odlišné.
48. Úrok dle § 252 daňového řádu slouží jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, kdy se tak jedná o fakticky o sankci za porušení povinností vyplývajících z daňových předpisů; samotný úrok má reparační a také preventivní funkci (*Komentář k § 252 daňového řádu. Grossová, M. E., Matyášová, L. Daňový řád: Komentář. Nakladatelství Leges. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer*).
49. Úrok dle § 254 daňového řádu naproti tomu slouží k tomu, aby se předešlo komplikovaným řízením o náhradu škody tím, že kompenzuje majetkovou újmu způsobenou zaviněným jednáním správce daně (*Komentář k § 254 daňového řádu. Grossová, M. E., Matyášová, L. Daňový řád: Komentář. Nakladatelství Leges. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer*).
50. Odkazuje-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, nelze toto mít za přílehlivé, když v dané situaci žalobci újma nevznikla tím, že by žalobce na základě nezákonného rozhodnutí správce daně zaplatil daň ve špatné, resp. vyšší výši, než ke které byl povinen, když částka 67 554 310 Kč se splatnou nikdy nestala a stále byla považována za uhrazenou zálohu na daň, která doposud nebyla

započtena na daňovou povinnost žalobce, neboť se nestala splatnou (viz výše). Jde tak o situaci zcela odlišnou od situace v žalobcem odkázaném rozhodnutí.

51. V *páté žalobní námitce* žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, ze kterého žalobce odvozoval, že „pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti, nebo nesprávného úředního postupu, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustí.“
52. I tuto námitku žalobce má však soud za zcela lichou, neboť jak již soud uvedl výše, žalobce byl povinen k hrazení záloh na daň z příjmu právnických osob přímo ze zákona, konkrétně dle § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů, a s částkou 67 554 310 Kč tak nemohl žalobce fakticky disponovat již dříve, když tato částka se skládala z uhrazených záloh. Je pravdou, že rozhodnutí správce daně – platební výměr ze dne 15. 11. 2017, č. j. 184848/17/4200-13781, byl rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 6. 2018, č. j. 95242/18/4200-13781-106685, změněn pro nezákonnost, avšak jak již uvedeno výše, částka 67 554 310 Kč, se nikdy nestala splatnou daní. Jak správně uvedl žalovaný, žalobce měl možnost požádat o vrácení přeplatku, případně měl možnost v průběhu zdaňovacího období požádat o snížení výše hrazených záloh, byť existovalo rozhodnutí o závazném posouzení ze dne 7. 11. 2017, č. j. 140197/17/4200-13781-106685. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, je tak zcela lichý.
53. Konečně pak soud nevěšel ani na šestou žalobní námitku, neboť, jak uvedeno výše, účelem úroku dle § 254 daňového řádu je kompenzace majetkové újmy způsobené subjektu daně zaviněným jednáním správce daně, v případě, že došlo k nesprávnému stanovení a neoprávněnému vymáhání daně na základě nezákonného rozhodnutí. Naproti tomu úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu se uplatní toliko za situace, kdy přeplatek na dani, který je vratitelný, není vrácen ve lhůtě dle odst. 3 citovaného ustanovení, tj. jedná se o sankci správci daně za jeho pochybení s vrácením přeplatku. Ustanovení, leč mají podobnou funkci, se uplatní v jiných fázích daňového řízení, za odlišných podmínek. Nadto se rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (věc „Kordárna“), v žalobcem odkázaném bodě [41] zabývá možným souběhem úroků dle uvedených ustanovení.
54. Obdobně je nepřiléhavý také odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018 – 29, neboť sporná částka byla žalobci správcem daně vyplacena, když bylo shledáno, že daňová povinnost žalobce je skutečně nižší, než jaká byla vyměřena v platebním výměru ze dne 15. 11. 2017, č. j. 184848/17/4200-13781.
55. Stejně nahlíží soud na odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, neboť má za to, že v projednávané věci nebyly odpočty dlouhodobě zadržovány, žalobce to ostatně ani netvrdí.
56. Jak uvedeno výše, žalobce sice požádal o vrácení předmětné částky, avšak tuto žádost následně svým dispozitivním úkonem vzal zpět a poté, co ji znovu podal, souhlasil s ponecháním uvedené částky na svém osobním daňovém účtu. Nadto, částka 67 554 310 Kč byla stále, fakticky toliko zálohou dle § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů, která se nikdy nestala započitatelnou na daňovou povinnost žalobce, když v této výši žalobci daňová povinnost nevznikla, pročez pak byla tato částka vyplacena zpět žalobci.

VII. Závěr

57. Na základě shora uvedených skutečností soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII. Náklady řízení

58. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci procesně úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Praha 23. února 2022

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu