



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, IČO: 27886131  
sídlem Křižíkova 2081, Benešov

zastoupena advokátem JUDr. Martinem Vychopeněm  
sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 22865/21/5300-21441-708460,

**takto:**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 22865/21/5300-21441-708460, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 5. 9. 2018, č. j. 4202569/18/2103-50522-209414 a č. j. 4203561/18/2103-50522-209414 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“, v zájmu přehlednosti je soud bude samostatně označovat jen č. j. před prvním lomítkem) přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu za období březen 2012 a únor 2013 podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“).

2. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dál jen „napadené rozhodnutí“) změnil rozhodnutí č. j. 4202569 tak, že ve výroku částku úroku ve výši 759 215 Kč nahradil částkou 760 333 Kč. Dále do výroku vložil výpočet úroku z daňového odpočtu za období březen 2012 v podobě tabulky a na straně 2 vypustil text s částkou úroku a jejím výpočtem. Ve vztahu k rozhodnutí č. j. 4203561 žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí potvrdil. Žalovaný předně konstatoval, že není sporu o výši úročené částky (tedy 1 383 526 Kč za březen 2012 a 94 018 Kč za únor 2013). Žalovaný dospěl k závěru, že při výpočtu částky úroku z nadměrného odpočtu stanoveného za zdaňovací období březen 2012 správce daně nepostupoval správně. Poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení za dané zdaňovací období uplynul dne 25. 4. 2012. Správce daně tak byl povinen vyplatit nadměrný odpočet do 25. 5. 2012, nikoli do 28. 5. 2012. Žalobkyni proto náleží úrok z vratitelného přeplatku ode dne následujícího, tj. od 26. 5. 2012. V případě zdaňovacího období únor 2013 byl počátek úročení stanoven správně, tj. od 25. 4. 2013. Co se týče konce doby úročení, ten připadl na 14. 4. 2016. Vykázané nadměrné odpočty byly použity na úhradu doměřené daně včetně stanoveného penále za zdaňovací období únor a březen 2010. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2020, č. j. 45 Af 16/2016 – 393 (dále jen „rozsudek ze dne 9. 11. 2020“), kterým byla zrušena rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, nemá vliv na výši úroků, jelikož nezrušil dodatečné platební výměry za únor a březen 2010, ale pouze rozhodnutí o odvolání (viz rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020 – 33). Odvolací řízení proti dodatečným platebním výměrům, kterými byla stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor a březen 2010 dosud není skončeno a žalovaný se daní stanovenou za tato zdaňovací období nadále zabývá.
3. Ze sdělení správce daně ze dne 21. 12. 2020 plyne, že žalobkyně měla ke dni 19. 11. 2020 evidován na osobním daňovém účtu DPH nedoplatek přesahující 50 milionů Kč (viz potvrzení o stavu osobního daňového účtu ze dne 10. 12. 2020). V době, kdy žalobkyně požádala o vrácení úroků z daňových odpočtů, ani v době vydání napadeného rozhodnutí, neměla žalobkyně evidovaný vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu. I po zrušujícím rozsudku krajského soudu nebyly splněny podmínky § 155 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně evidoval na osobním daňovém účtu žalobkyně vysoký nedoplatek. Nadto, po zrušujícím rozsudku byly přeplatky následně použity na úhradu doměřené daně za červenec 2012, a to v jejich vykázané výši. Za zdaňovací období července 2012 je přitom daň pravomocně stanovena. K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že za daná období byla daň stanovena konkludentně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. V důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně se k postupu k odstranění pochybností nepřihlíží, správce daně tudíž o jeho výsledku nemusel žalobkyni ani informovat. Správce daně nebyl povinen žalobkyni informovat o tom, že převedl přeplatky z daňových odpočtů na úhradu splatného nedoplatku, protože ten byl na stejném daňovém účtu žalobkyně (viz § 154 odst. 5 daňového řádu).
4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

### Obsah žaloby

5. Žalobkyně uvedla, že předmětem sporu je úrok z daňového odpočtu DPH za březen 2012 a únor 2013 a jeho výše. Správce daně úrok vypočetl pouze do 14. 4. 2016, což žalobkyně považuje za nezákonné. Před samotným vyměřením daně z přidané hodnoty za daná

zdaňovací období uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. Tvrzení, že vyměřené nadměrné odpočty za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 byly použity dne 14. 4. 2016 na úhradu jiného nedoplatku daně, je proto nesprávné, není nijak doloženo a je nepřezkoumatelné a nesrozumitelné. Žalobkyně nebyla o převedení přeplatku na nedoplatek vyrozuměna a není možné, aby správce daně provedl takové převedení dříve, než uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně.

6. Žalobkyně usuzuje, že jediným formálním důvodem pro evidenci daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty na osobním daňovém účtu ke dni 14. 4. 2016 mohla být rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016. Avšak tato rozhodnutí jsou nezákonná a v rozporu s dosavadní judikaturou. Správce daně jen díky těmto formálně pravomocným rozhodnutím využívá proti žalobkyni různá

opatření, kterými ji udržuje v ekonomicky nepříznivé situaci a brání jí tím aktivně se účastnit daňového i soudního řízení a využívat její práva

7. Výše úroku z nadměrného odpočtu je nesprávná, neboť správce daně jej vypočítal jen do dne 14. 4. 2016, ač měl úroky počítat do dne poukázání částky žalobkyni na účet, avšak správce daně dne 14. 4. 2016 žádnou takovou částku na účet žalobkyně nepoukázal. Postup správce daně je *per analogiam* v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, který dovedl, že zadržování nadměrných odpočtů je zásahem do vlastnického práva daňového subjektu, a s čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

#### Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že postupoval podle nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Tím, že uplynula lhůta pro stanovení daně, bylo nutné pohlížet na DPH za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 ve výši uplatněného nadměrného odpočtu jako na daň stanovenou v souladu s tvrzením žalobkyně podle § 140 odst. 1 daňového řádu. Jelikož k vyměření nadměrného odpočtu došlo k datu předcházejícímu vydání výměrů, nelze částku zadržovaného odpočtu hodnotit, jako by byla zadržována v souvislosti se zrušenými platebními výměry. Jednalo se o vratitelný přeplatek, který byl žalobci vrácen až po marném uplynutí lhůty podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Z textu žaloby je zřejmé, že počátek doby úročení, úročené částky ani aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu není předmětem sporu. Ode dne 14. 4. 2016 přestaly být nadměrné odpočty vratitelným přeplatkem, neboť částka byla použita na úhradu DPH za zdaňovací období únor a březen 2010. Proto po tomto datu nebyly naplněny zákonné podmínky pro jeho další úročení podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
9. Podle žalovaného se okamžikem použití přeplatku na úhradu nedoplatku mění právní důvod zadržování sporné částky. Částka nadměrných odpočtů se stala částkou úhrady daně na základě dodatečných platebních výměrů. Zrušení dodatečných platebních výměrů by ze sporné částky učinilo částku uhrazenou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím a takto vzniklý přeplatek by byl důvodem pro vznik úroku podle jiné právní úpravy. Rozhodný je okamžik vzniku přeplatku, tj. dny konkludentního vyměření nadměrných odpočtů 25. 4. 2012 a 25. 3. 2013. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, podle kterých rozhodnutí evidoval u žalobkyně nedoplatky na DPH. Doba úročení se odvíjí od prodlení správce daně se splacením nadměrných odpočtů. Nález Ústavního soudu

sp. zn. II. ÚS 819/18 nelze kvůli rozdílným okolnostem aplikovat na případ žalobkyně. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
11. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
12. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání; žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila, žalovaný udělil souhlas *implicite*, neboť na výzvu soudu ve stanovené lhůtě nesdělil, že nesouhlasí s rozhodnutím věci bez jednání.
13. Žalobkyní navržené důkazy soud neprováděl, neboť šlo buď o listiny, které jsou součástí správního spisu, či o rozsudky správních soudů, kterými se dokazování neprovádí.

### Posouzení žaloby

14. Předmětem sporu je úrok z daňového odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013. Žalobkyně nečiní spornou počátku doby úročení, částku, z níž byl úrok počítán (výši nadměrného odpočtu) ani výši úrokové sazby. Spornou žalobkyně činí toliko konec doby úročení. Podle žalobkyně nebylo možné nadměrný odpočet za daná zdaňovací období použít na úhradu jiného nedoplatku dne 14. 4. 2016.
15. Za účelem posouzení důvodnosti této námítky soud nejprve stručně shrne průběh vyměřovacího řízení týkajícího se daných zdaňovacích období.
16. Žalobkyně dne 24. 4. 2012 podala přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2012 a dne 21. 3. 2013 za zdaňovací období únor 2013, v nichž vykazala částky nadměrného odpočtu. Správce daně na základě postupů k odstranění pochybností platebními výměry ze dne 7. 10. 2013 stanovil daň odlišně od výše deklarované v daňových tvrzeních (stanovil vlastní daňovou povinnost). Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2015 výši vyměřené daně potvrdil. Rozsudkem ze dne 30. 3. 2016, č. j. 46 Af 12/2015 – 47, zdejší soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku zamítl NSS rozsudkem ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 – 45. Žalovaný následně v návaznosti na závazné právní názory soudů provedl doplnění odvolacího řízení, jehož součástí byla mimo jiné mezinárodní dožádání na Slovensko, do Německa a do Rakouska. V rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a právním názorem odvolacího orgánu ze dne 4. 5. 2018 žalovaný žalobkyni informoval, že lhůta pro stanovení daně mj. za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 již uplynula (dne 19. 2. 2018, resp. 17. 1. 2018), neboť lhůta pro stanovení daně za tato zdaňovací období počala běžet před přijetím novely daňového řádu provedené zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. Doba, po kterou běželo tzv. mezinárodní dožádání, tak v tomto případě nestavěla lhůtu pro stanovení daně.
17. Žalovaný proto rozhodnutím ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27327/18/5300-21441-708995, platební výměry ze dne 7. 10. 2013 zrušil a řízení zastavil. Ve správním spisu se nenachází

žádný další platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013.

18. Dne 21. 5. 2018 žalobkyně podala správci daně žádosti o vrácení nadměrného odpočtu za daná zdaňovací období včetně poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně spočívajícím v zadržování tohoto nadměrného odpočtu.
19. Správce daně dne 5. 9. 2018 prvostupňovými rozhodnutími přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013. Dobu úročení stanovil ode dne 28. 5. 2012 (březen 2012), resp. ode dne 25. 4. 2013 (únor 2013) **do dne 14. 4. 2016**, který byl posledním dnem splatnosti dodatečně stanovené daně za zdaňovací období únor 2010 a březen 2010, na jejíž úhradu byly nadměrné odpočty za březen 2012 a únor 2013 použity. Správce daně uvedl, že nadměrný odpočet byl použit na úhradu nedoplatku na žalobkynině osobním daňovém účtu. Žalovaný ke konci doby úročení poukázal na náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, z nějž dovodil, že z důvodu prekluze práva stanovit daň byla daň **konkludentně stanovena** ve výši tvrzené žalobkyní v řádných daňových tvrzeních za daná zdaňovací období. Správce daně proto předepsal konkludentně vyměřenou částku na osobní daňový účet DPH žalobkyně dne 26. 7. 2018 se splatností 25. 5. 2012 pro zdaňovací období březen 2012 a 24. 4. 2013 pro zdaňovací období únor 2013, taky jako dny následující pod dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Konec doby úročení žalovaný shodně se správcem daně určil na 14. 4. 2016. Dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor a březen 2010 nabyly právní moci dne 30. 3. 2016, doměřená daň byla splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. V době, kdy žalobkyně podala žádost o vyplacení úroků z odpočtu (tedy 21. 5. 2018), byl na jejím osobním daňovém účtu daň z přidané hodnoty evidován nedoplatek, na který správce daně nadměrné odpočty ke dni 14. 4. 2016 převedl.
20. Závěr daňových orgánů ohledně konce doby úročení není správný.
21. Pro posouzení této otázky je stěžejní, kdy a jakým způsobem byla žalobkyni stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013, a zda a kdy tedy mohlo dojít k jejímu převedení na nedoplatek na osobním daňovém účtu žalobkyně.
22. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.
23. Podle § 139 odst. 1 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.
24. Podle § 139 odst. 2 daňového řádu podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně *vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní*; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.
25. Podle § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu.
26. Žalovaný při zkoumání otázky stanovení daně za dotčená zdaňovací období vyšel z náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Soud na tomto místě připomíná, že Ústavní soud v dané věci dovodil, že „pokud vytýkáací řízení [obdoba dnešního postupu k odstranění

pochybností – pozn. soudu] neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje“. Soud pak pouze pro pořádek doplňuje, že § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovil: *Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.* Žalovaný na základě nálezu Ústavního soudu dospěl k závěru, že po uplynutí prekluzivní lhůty byla daň stanovena konkludentně, a to k poslednímu dni pro podání řádného daňového tvrzení.

27. Možností aplikace závěrů uvedeného nálezu Ústavního soudu se zabýval NSS v rozsudku ze dne ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021 – 31. Zde vysvětlil, že „závěry tam [v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09] prezentované byly vysloveny v návaznosti na probíhající vytykáací řízení, které skončilo po několika letech průtahů správce daně shodně s původně vykázanou daní; [...]. Především však nelze odhlížet od faktu, že Ústavní soud rozhodoval na základě odlišné právní úpravy (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by Ústavní soud v uvedeném nálezu vyslovil tak silný „normotvorný“ princip, který **by bylo nutno či možno bez dalšího aplikovat na stávající právní úpravu.** Jeho smyslem bylo tehdy platný zákon vyložit. Ústavní soud fakticky vyslovením fikce neexistence vytykáacího řízení, odstranil **překážku pro konkludentní stanovení daně**, dovedl, že pokud správce daně nestanoví daň ve lhůtě k tomu určené, nic mu nebrání stanovit daň konkludentně, protože zákon ani jiný způsob stanovení daně neumožňuje. V tomto ohledu se však právní úprava v daňovém řádu od zákona o správě daní a poplatků zásadně odlišuje; zejména, pojetí konkludentního vyměření (§ 140 daňového řádu) je zcela odlišné od fikce vyměření (§ 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků). **Podle daňového řádu se daň vždy (tedy i tehdy, pokud se neodchyluje) vyměřuje rozhodnutím, tj. platebním výměrem, který se zakládá do spisu (zatímco fikce vyměření dle zákona o správě daní a poplatků spočívala v tom, že se platební výměr nevydával, zápis o vyměření daně se provedl na formuláři daňového přiznání; bylo možno jej učinit i zpětně - de facto tak tomu bylo, proto obsahoval formulář dva údaje: kdy byl zápis učiněn a ke kterému dni se daň vyměřuje).** Daňový řád připouští vyměřit daň **pouze platebním výměrem, tedy rozhodnutím (nikoli fikcí rozhodnutí);** dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí, které se neoznamuje, je vydané okamžikem, kdy bylo podepsáno úřední osobou. **Konkludentní platební výměr je tedy vydáván v reálném čase, takové rozhodnutí nelze následně antedatovat, nelze ani odůvodnit jeho „anulaci“ ve smyslu zmiňovaného nálezu Ústavního soudu.** Lze tak uzavřít, že podle daňového řádu se daň vyměřuje rozhodnutím, tedy platebním výměrem, vždy (viz § 147 odst. 1 daňového řádu) a **neexistuje možnost vyměřit daň bez vydání platebního výměru, který je završením (výsledkem) daňového řízení (vyměřovacího či doměřovacího).**“
28. Závěry vyslovené v citovaném nálezu Ústavního soudu tak lze v dané věci aplikovat do té míry, že pokud vyměřovací řízení skončilo po provedeném postupu k odstranění pochybností z důvodu prekluze práva stanovit daň, aniž by bylo vydáno rozhodnutí o

stanovení daně, je nutno na provedený postup k odstranění pochybností nahlížet jako by neexistoval a daň je nutno stanovit *konkludentně* shodně s původně tvrzenou daní. Konkludentní vyměření však nelze ztotožňovat s fikcí vyměření ve smyslu § 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle daňového řádu je nutno za takové situace (kdy vyměřovací řízení bylo zastaveno pro prekluzi a daň nebyla žádným způsobem stanovena) vydat rozhodnutí – platební výměr, který je vydáván v reálném čase.

29. V dané věci tak správce daně měl správně postupovat tak, že poté, co bylo vyměřovací řízení zastaveno, měl vydat platební výměry na daň z přidané hodnoty za daná zdaňovací období, v nichž měl daň stanovit ve výši tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Od tohoto okamžiku by se pak odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (viz § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 – 42). Podle § 101 odst. 2 daňového řádu věty za středníkem by takové rozhodnutí bylo vydáno okamžikem podpisu úřední osobou. S ohledem na to, že proti platebnímu výměru, kterým je daň stanovena shodně s daní tvrzenou daňovým subjektem, není možno podat odvolání (§ 140 odst. 4 daňového řádu), nabyly by platební výměry tímto okamžikem též právní moci a daň by byla řádně vyměřena. Tím by také mohlo dojít podle § 139 odst. 2 daňového řádu k předpisu do evidence daní. Až tímto okamžikem by také žalobkyně případně správce daně mohl se stanovenou daní (nadměrným odpočtem) nakládat – tedy buď jej poukázat žalobkyni, či jej převést na nedoplatky na jejím osobním daňovém účtu. Pouze vyměřená daň totiž může být zaznamenána v evidenci daní (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017 – 115, podle kterého je § 143 odst. 2, resp. § 139 odst. 2 speciální úpravou k § 149 odst. 1 daňového řádu a je nutno tedy trvat na vyměření, nikoli toliko na stanovení daně k okamžiku záznamu do evidence daní), a může být proto následně použita na úhradu případných nedoplatků na osobním daňovém účtu. Uvedené ostatně vyplývá též z rozsudku NSS ze dne ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014 – 65, který uzavřel, že *„v případě nadměrného odpočtu může přeplatek vzniknout až v okamžiku vyměření (na rozdíl od obecné úpravy v daňovém řádu, kde postačí samotný fakt, že částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství). Před okamžikem vyměření tedy žádný nadměrný odpočet neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti.“* (shodně též rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2007 – 54).
30. Soud pak doplňuje, že se v dané situaci nemůže uplatnit pravidlo stanovené v § 140 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se za den doručení platebního výměru podle § 140 odst. 1 daňového řádu (tedy platebního výměru na daň vyměřenou v souladu s daňovým tvrzením) považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování. Aplikací tohoto pravidla by totiž došlo k absurdní situaci, kdy by platební výměr byl formálně doručen o několik let dříve, než byl reálně vydán. Tento zjevně nesmyslný výsledek je proto nutno vyloučit neaplikováním daného ustanovení s tím, že se uplatní obecné pravidlo v § 101 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se platební výměr bude považovat za vydaný (a podle § 103 odst. 1 daňového řádu i účinný) okamžikem podpisu úřední osobou. Za dané situace pak lze správci daně doporučit, aby i přesto, že konkludentní platební výměr netřeba doručovat, seznámil daňový subjekt s jeho obsahem pomocí standardního oznámení jeho doručením (které již ovšem nebude mít vliv na právní moc platebního výměru).
31. Správce daně však tímto způsobem ve vztahu k prekludovaným zdaňovacím obdobím nepostupoval, daň tedy dosud nebyla vyměřena, a nedošlo tak ve svém důsledku dosud

k ukončení doby, po kterou byl vratitelný přeplatek neoprávněně zadržován a v tom důsledku též k nesprávnému stanovení doby úročení.

32. Žalobkyně se proto také v podaných odvoláních oprávněně domáhala toho, aby správce daně po zastavení vyměřovacích řízení vydal platební výměry a výsledek vyměření jí oznámil (viz § 140 odst. 3 daňového řádu).
33. Ze shora uvedeného důvodu je nadbytečné zabývat se otázkou, zda ke dni 14. 4. 2016 byly na daňovém účtu žalobkyně řádně evidovány daňové nedoplatky, na jejichž úhradu mohly být vyměřené nadměrné odpočty použity (§ 152 daňového řádu), neboť, jak soud vysvětlil shora, k tomuto datu tvrzené nadměrné odpočty vůbec nebyly vyměřeny.
34. K námitce, podle které žalobkyni náleží úrok až do jeho poukázání na účet žalobkyně, poukazuje soud na § 155 odst. 5 daňového řádu, podle něž úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (zde tedy od 25. 5. 2012, resp. 24. 4. 2013), do dne *jeho* poukázání daňovému subjektu. Slovo *jeho* v citovaném ustanovení však zjevně míří na vratitelný přeplatek, nikoli na úrok z něj. Jak totiž správně poznamenal žalovaný ve vyjádření k žalobě, právní důvod úročení vyplacením vratitelného přeplatku odpadá. Vlastnost, na základě které by úrok z určité jistiny přirůstal i po jejím splacení, tedy až do splacení samotných úroků, žádný úrok nemá.
35. K obecnému konstatování žalobkyně o četných postupech správce daně vůči ní, soud uvádí, že žalobkyně nepopsala, jak konkrétně jí správce daně brání v aktivní účasti na daňových či soudních řízeních. Z daňového spisu nevyplývá, že by se správce daně vůči žalobkyni něčeho takového dopustil v dané věci. Soud dodává, že není na něm, aby za žalobkyni domýšlel, v čem konkrétně spatřuje vady v postupu daňových orgánů, neboť nemůže nahrazovat její procesní aktivitu a stát se tak jejím obhájcem (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
36. Nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 819/18 označil za protiústavní zásah do vlastnického práva jen případ zadržování nesporné části nadměrného odpočtu, nikoliv obecně celého nadměrného odpočtu je-li o něm sporu. Nicméně v dané věci jsou předmětem soudního přezkumu rozhodnutí o přiznání úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, nikoliv otázka vyměření samotného nadměrného odpočtu (resp. vlastní daňové povinnosti). Proti tomu se žalobkyně mohla bránit v rámci vyměřovacího řízení či následně před správními soudy, což také učinila soudě podle shora rekapitulovaného průběhu daňového řízení a navazujících rozsudků správních soudů.

#### **Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení**

37. Soud ze shora uvedených důvodů napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem soudu.
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni naopak právo na náhradu nákladů řízení náleží. Ty sestávají z nákladů spočívajících v zaplacených soudních poplatcích ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění

pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý ze dvou úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Náhrada daně z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí 21 % z 6 800 Kč, tj. 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

#### **Poučení:**

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 27. září 2022

**Mgr. Jan Čížek, v. r.**  
předseda senátu