



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **ALUFRONT, s. r. o.**, IČO 60912910
se sídlem Náchodská 2101, 549 01 Nové Město nad Metují
zastoupen: JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., advokátem
advokátní kancelář Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s. r. o.
se sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha – 8

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2022 č. j. 1863209/21/2709-50523-609561

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2022 č. j.: 1863209/21/2709-50523-609561, kterým žalovaný zamítl námitku žalobce proti nepřiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jehož zaplacení se žalobce v daňovém řízení domáhal.

I. Obsah žalobního tvrzení

2. Žalobce uvedl, že se v daňovém řízení domáhal vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ust. § 254 daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť správci daně zaplatil daň z příjmu právnických osob nepravomocně stanovenou dodatečným platebním výměrem č.j. 31729/18/2709-50523-609519 ze dne 16. 1. 2018. Označený dodatečný platební výměr byl zrušen v odvolacím řízení pro nezákonnost rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství č.j. 27233/21/5200-11432-709409 ze dne 19. 7. 2021. Žalobce požadoval vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť uhradil daň stanovenou dodatečným platebním výměrem, který byl odvolacím orgánem pro nezákonnost zrušen.
3. Žalovaný dle žalobce odmítl úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplatit s odůvodněním, že daňový subjekt uhradil daňovou povinnost dobrovolně, neboť dodatečný platební výměr nenabyl právní moci a náhradní splatnost daně tak neuplynula. Námitku daňového subjektu žalovaný postupem dle ust. § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl. Žalovaný přisvědčil žalobci pouze potud, že mu doměřil daň nezákonným dodatečným platebním výměrem, na jehož základě žalobce doměřenou daň uhradil, a dále v tom, že pro účely výpočtu úroku z prodlení dodatečně stanovené daně není relevantní náhradní splatnost dodatečně stanovené daně, nýbrž původní splatnost daňové povinnosti daňového subjektu. Ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně však žalovaný zastával názor, že rozhodná je naopak náhradní splatnost dodatečně stanovené daně, a proto dle žalovaného žalobci nárok na úrok nevznikl. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2019, č.j. 9 Afs 301/2017-31.
4. Žalobce označil napadené rozhodnutí za nezákonné, neboť je založeno na výkladu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, které je neslučitelné s ust. čl. 11 odst. 1 věty druhé Listiny základních práv a svobod, dle něhož vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že jediným sporným bodem zůstává posouzení právní otázky, zda v případě, kdy daňový subjekt uhradí doměřenou daň dle dodatečného platebního výměru, který dosud nenabyl právní moci, v průběhu odvolacího řízení, vzniká daňovému subjektu právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.
5. Dále žalobce uvedl, že dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění platilo: *Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.* K tomu konstatoval, že mezi účastníky řízení je sporné, zda se splatností nesprávně stanovené daně rozumí původní splatnost dodatečně stanovené daně, nebo náhradní splatnost odvíjející se od právní moci rozhodnutí o dodatečném stanovení daně. Žalobce zastává názor, že se v daném případě musí jednat o původní splatnost daně, neboť opačný závěr znamená neodůvodněnou nerovnost v obsahu vlastnického práva daňového subjektu a státu reprezentovaného správcem daně.

6. Dále žalobce připomenul, že z dikce ust. § 254 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že předpoklady vzniku práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně jsou následující: a) zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně a b) nezákonnost rozhodnutí nebo nesprávnost úředního postupu správce daně. V projednávané věci není sporné, že obě tyto podmínky byly splněny. Z ust. § 254 odst. 1 daňového řádu dále vyplývá, že daňovému subjektu vzniká právo na úrok z částky, která byla na základě nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním uhrazena. Není sporu, že daňový subjekt uhradil nezákonně stanovenou daň. Úročené období je citovaným ustanovením vymezeno tak, že daňovému subjektu vzniká právo na úrok ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Účelem a smyslem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně je kompenzovat daňovému subjektu cenu peněz, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat v důsledku nezákonně stanovené daňové povinnosti. Jedná se o totožnou funkci, jakou vůči daňovému subjektu plní úrok z prodlení.
7. Dle žalobce je právní názor žalovaného protiústavní, neboť nerespektuje ústavní kautelu rovnosti vlastnického práva všech vlastníků. Z ústavní zásady stejného zákonného obsahu vlastnického práva všech vlastníků dle žalobce vyplývá požadavek, aby doba úročení byla stanovena symetricky pro obě strany právního vztahu. Jedná se totiž o stále tutéž daňovou povinnost, jejíž výše musí být vzhledem ke znění čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv stanovena zákonem. Pokud tedy žalobci byla vrchnostenským rozhodnutím, jemuž svědčí presumpce správnosti, stanovena daň v nezákonné výši, a pokud žalobce tomuto vrchnostenskému aktu vyhověl, má právo na to, aby mu nemožnost nakládat s finančními prostředky byla kompenzována shodným způsobem, jakým je státnímu rozpočtu kompenzována opožděná úhrada zákonné daňové povinnosti daňovým subjektem.
8. Žalobce dále připomenul, že obdobným způsobem judikatura Nejvyššího správního soudu přistupuje ke stanovení hranice mezi úrokem z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu a úrokem z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 této právní úpravy v případě nezákonného zadržení nadměrného odpočtu. Již v rozsudku ve věci *Kordárna* Nejvyšší správní soud stanovil hranici mezi těmito právními instituty v momentu oznámení dodatečného platebního výměru a nikoli až jeho právní mocí či dokonce uplynutím náhradní splatnosti daně (srov. explicitně bod 42 rozsudku 7 Aps 3/2013-34 ze dne 5. 11. 2014). V bodě 42 rozsudku ve věci *Kordárna* pak Nejvyšší správní soud uvádí: „Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcí za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude

vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“

9. Z citované části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu dle žalobce zcela jednoznačně vyplývá, že moment vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je odvozen od doručení platebního výměru a nikoli až jeho právní mocí (srov. i bod 42 cit. rozsudku), přičemž právní základ argumentace Nejvyššího správního soudu spočívá ve vnitrostátní úpravě daňového řádu. Nejde tedy o žádné specifikum úpravy daně z přidané hodnoty rezultující s unijní právní úpravou, která by bránila aplikaci odlišné vnitrostátní úpravy. Jakkoli se tedy žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dovolává judikatury Nejvyššího správního soudu, z rozsudku ve věci *Kordárna* (cit. shora) plyne, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu se lze setkat i s opačným právním názorem. Za této situace je na úrovni Nejvyššího správního soudu dána povinnost senátu příslušného rozhodnout o kasační stížnosti některého z účastníků řízení předložit věc rozšířenému senátu, neboť Nejvyšší správní soud ve své dosavadní praxi vyjádřil dva právní názory, které jsou vzájemně neslučitelné. Vzniklou kolizi právních názorů nelze odstranit jiným způsobem. Krajský soud je proto oprávněn na základě vlastní právní úvahy rozhodnout, ke kterému z kolidujících právních názorů se přikloní.

II. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

10. Žalovaný uvedl, že sporným bodem v projednávané věci a důvodem pro nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je rozdílné posouzení okamžiku náhradní splatnosti daně, kterou žalobce odvozuje od počátku pro výpočet úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, zatímco dle žalovaného náhradní splatnost doměřené daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 31. 5. 2015 nenastala, neboť v daném případě dodatečný platební výměr nenabyl právní moci.
11. Žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s žalobcem v tom, že náhradní lhůta splatnosti doměrku nemá vliv na běh úroků z prodlení. Úrok z prodlení vzniká v souladu s § 252 daňového řádu od pátého, respektive čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti. Žalovaný však nesouhlasil s žalobcem, že splatnost doměrku nastává již ke dni původní splatnosti daně. Ve výroku dodatečného platebního výměru je v souladu s ustanovením § 143 odst. 5 daňového řádu upravena splatnost doměřené daně, a to „*náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci tohoto dodatečného platebního výměru*“. *Současně je zde upravena splatnost penále, a to v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu je penále „splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je toto penále vypočteno“.* V souladu s § 103 daňového řádu je rozhodnutí, které je účinné, a proti kterému se nelze odvolat, v právní moci. 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. V daném případě dle žalovaného dodatečný platební výměr nenabyl právní moci, protože žalobce podal dne 15. 2. 2018 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a Odvolací finanční ředitelství dodatečný platební výměr zrušilo a řízení zastavilo. Dodatečný platební výměr nebyl ani vykonatelný, přestože bylo v poučení uvedeno, že odvolání nemá odkladný účinek, tak neuplynula náhradní lhůta k placení, která byla stanovena ve výroku do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního

výměru. Z uvedeného znění § 103 daňového řádu je dle žalovaného zřejmé, že náhradní splatnost doměřené daně a penále nenastala, tudíž argumentace žalobce, že neměl jinou možnost než doměřenou daň, včetně penále, i přes podané odvolání uhradit, považoval žalovaný za irrelevantní a obavu z výkonu rozhodnutí rovněž označil za bezdůvodnou.

12. Dále žalovaný uvedl, že dne 23. 2. 2018 byla na osobní daňový účet daně z příjmu právnických osob připsána platba ve výši 2 538 970 Kč. Ke dni 2. 7. 2019 evidoval správce daně na osobním daňovém účtu žalobce na dani z příjmu právnických osob vratitelný přeplatek ve výši 2 556 670 Kč. Dne 2. 7. 2019 podal žalobce oznámení, ve kterém správci daně sdělil, že k datu 2. 7. 2019 nepožaduje vrátit vykázaný přeplatek na dani z příjmu právnických osob ve výši 2 556 670 Kč, neboť se jedná o platbu na nepravomocný dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob pevné výši 2 538 970 Kč uhrazenou dne 22. 2. 2018 a o přeplatek daně z příjmu právnických osob ve výši 17 700 Kč. Žalobce v oznámení uvedl, že pokud bude uvedený dodatečný platební výměr zrušen nebo se nestane pravomocným, bude podána žádost o vrácení přeplatku. Z daného žalovaný usoudil, že žalobce věděl, že dodatečný platební výměr není v právní moci a dobrovolně uhrazená částka je přeplatkem, který požadoval ponechat na osobním daňovém účtu. Žalovaný doplnil, že během celé doby odvolacího řízení nebyla podána žádost dle § 155 daňového řádu o vrácení vratitelného přeplatku na dani z příjmů právnických osob, který vznikl v důsledku uhrazené předmětné doměřené daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena a u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.
13. Žalobce v replce k vyjádření žalovaného uvedl, že má za to, že rozhodné skutkové okolnosti projednávané věci jsou mezi stranami nesporné. Těžištěm sporu je posouzení právní otázky, zda žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, byť předmětný dodatečný platební výměr nenabyl právní moci. Žalovaný ve svém vyjádření v zásadě opakuje argumenty vyřčené již v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobce tak k replce žalovaného dodává toliko, že otázka vykonatelnosti dodatečného platebního výměru nehraje roli. Sporné totiž není, zda žalovaný mohl doměrek exekučně vymáhat, nýbrž to, zda žalobce uhradil nezákonně stanovenou daň, což je základní předpoklad vzniku nároku na úrok. Je nesporné, že žalobce uhradil daň poté, co mu ji žalovaný doměřil správním rozhodnutím, které je autoritativním aktem aplikace práva orgánem veřejné moci. Daň uhrazenou žalobcem nelze považovat za daň uhrazenou dobrovolně už proto, že úhrada následovala poté, co žalovaný autoritativně rozhodl, že žalobce uhradil daň v nesprávné výši. Následně vyšlo najevo, že žalovaný postupoval vůči žalobci nezákonně. Dále žalobce považoval za podstatné, že žalovaný výslovně připouští, že pro běh úroku z prodlení je podstatná prvotní splatnost daně. Žalovaný se ovšem již nevypořádává se stěžejní otázkou, co ospravedlňuje tak odlišné zacházení s principiálně podobnými nároky, jakými jsou úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z prodlení. V obou případech se jedná o instituty, které mají reflektovat časovou cenu peněz s přihlédnutím ke skutečnosti, že důvodem vzniku nároku na úrok je protiprávní jednání dlužníka. Neexistuje žádný důvod, proč by žalobce měl na svých bedrech nést náklady nezákonného jednání žalovaného. Žalovaný povinen uplatňovat jemu svěřenou moc způsobem stanoveným zákonem, přičemž pokud by takto nepostupoval, musí nést důsledky svého protiprávního jednání.

III. Jednání před soudem

14. Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na svá písemná vyjádření zaslaná soudu v projednávané věci. Dále zdůraznil, že byly dle jeho názoru splněny podmínky pro aplikaci ust. § 254 daňového řádu, když bylo správcem daně vydáno rozhodnutí, které následně žalovaný zrušil pro nezákonnost. Pokud žalobce ještě před zrušením tohoto rozhodnutí dodatečně vyměřenou daň řádně uhradil, postupoval v souladu s původním rozhodnutím správce daně, s uhrazenými peněžními prostředky nemohl disponovat a považoval tak za důvodné, aby mu byla přiznána nutná kompenzace. Zástupce žalobce poukázal dále na to, že na posouzení sporné otázky existuje různá judikatura Nejvyššího správního soudu. Dle názoru žalobce je na projednávanou věc aplikovatelný názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v jeho rozsudku ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci *Kordárna*. Považoval totiž za krajně nespravedlivé, aby ztráta, která mu uhrazením doměřené daně vznikla, nebyla ze strany státu nijak kompenzována. Upozornil rovněž, ve smyslu názorů vyslovených v podané žalobě, na rozdílné posuzování obdobných institutů a to úroku z prodlení a úroku z neoprávněně stanovené daně.
15. Pověřený pracovník žalovaného v úvodu odkázal na svoje písemné vyjádření k žalobě a zdůraznil, že jeho přístup v projednávané věci nevybočoval z obvyklých mezí jeho dosavadní praxe a tudíž nemohl být pro žalobce překvapivý. Dále odcitoval komentář k daňovému řádu vydanému v roce 2010, z něhož odvodil, že rozdíl daně vyměřený dodatečným platebním výměrem je vždy splatný do 15 dnů ode dne právní moci tohoto platebního výměru. Připustil, že ve věci *Kordárny* sice Nejvyšší správní soud vnesl do této problematiky jiný úhel pohledu, nicméně tato kauza se dotýkala jiného typu úročení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a usoudil následovně.
17. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že dne 16. 1. 2018 na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015. Tímto rozhodnutím žalovaný žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z moci úřední dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob. Zároveň bylo tímto rozhodnutím stanoveno ve smyslu ust. § 251 odst. 3 daňového řádu penále. V tomto platebním výměru byly kromě dalších skutečností uvedeny informace o splatnosti, tedy že doměřená daň je v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru a penále je v souladu s § 251 odst. 3 daňového řádu splatné do 30 dnů ode dne oznámení tohoto platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je penále vypočteno. Žalobce podal dne 15. 2. 2018 proti zmíněnému dodatečnému platebnímu výměru odvolání a následně dne 23. 2. 2018 uhradil částku doměřené daně ve výši 2 538 970 Kč. Odvolací finanční ředitelství poté na základě podaného odvolání předmětný dodatečný platební výměr zrušilo a řízení zastavilo. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 7. 2021. Vratitelný přeplatek na dani z příjmu právnických osob ve výši 2 538 970 Kč byl žalobci

vrácen na jeho bankovní účet dne 4. 8. 2021 v souladu s žádostí o vrácení přeplatku zaevidovanou dne 2. 8. 2021. Následně žalobce podal dne 13. 10. 2021 žádost o vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, žalovaný posoudil toto podání jako námitku, a to vzhledem k ust. § 159 odst. 1 daňového řádu, neboť se jedná o úkon správce daně při placení daní a ustanoveními § 254 odst. 4 daňového řádu stejně jako § 251a daňového řádu je daňovému subjektu přiznáno právo námitku uplatnit. Žalovaný tuto námitku zamítl rozhodnutím vydaným dne 12. 1. 2022, tedy napadeným rozhodnutím.

18. Postup správce daně hodnotil krajský soud z pohledu jednotlivých ustanovení daňového řádu a současně i z pohledu závazné judikatury Nejvyššího správního soudu.
19. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu účinného v době do 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.“*
20. Podle ust. § 254 odst. 2 daňového řádu účinného po 31. 12. 2020 platí, že *„Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.“* Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je dle § 254 odst. 1 daňového řádu *„část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.“*
21. Takto předestřená právní úprava, a to jak právní úprava účinná do 31. 12. 2020, tak i právní úprava následná, platná i do současného období, spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou podmínek. První podmínkou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, druhou podmínkou je, že již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti daně. Není sporu o tom, že první podmínka je v této věci splněna. Spor mezi účastníky řízení je veden o to, zda žalobce postupoval v souladu s uvedenou právní úpravou, když k úhradě doměřené daně přistoupil následně po vydání prvoinstančního rozhodnutí, aniž by vyčkal výsledků odvolacího řízení vyvolaného podáním odvolání a tudíž i počátku běhu 15 denní lhůty splatnosti.
22. Jak vyplývá ze skutkových okolností projednávané věci, náhradní lhůta splatnosti v délce 15 dnů byla správcem daně vymezena v souladu s ust. 143 odst. 5 daňového řádu ode dne právní moci platebního výměru. Je rovněž zřejmé, že toto prvoinstanční rozhodnutí nenabývalo právní moci z důvodu podání odvolání, kterému žalovaný následně zcela vyhověl. Rozhodnutí o odvolání pak nabývalo právní moci dne 20. 7. 2021, avšak žalobce uhradil vyměřenou daň již k datu 23. 2. 2018, tedy v bezprostřední vazbě na vydaný prvoinstanční platební výměr.
23. Ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37, pak krajský soud konstatuje, že rozhodnutí správce daně nebylo v projednávané věci vykonatelné, žalobce se tudíž nemusel obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně, neboť doměřená daň nebyla splatnou. Tento závěr nemůže být

vyvrácen žalobní námitkou, dle níž pokud byla žalobci vrchnostenským rozhodnutím, jemuž svědčí presumpce správnosti, stanovena daň v nezákonné výši, a pokud žalobce tomuto vrchnostenskému aktu vyhověl, má právo na to, aby mu nemožnost nakládat s finančními prostředky byla kompenzována shodným způsobem, jakým je státnímu rozpočtu kompenzována opožděná úhrada zákonné daňové povinnosti daňovým subjektem. Jak již bylo shora uvedeno, povinnost žalobce uhradit doměřenou daň byla stanovena až platebním výměrem a to ve lhůtě 15 dnů od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Do doby nabytí právní moci tohoto rozhodnutí tedy mohl žalobce s takto nepravomocně vyměřenou částkou volně disponovat, a pokud tak nečinil, nelze tuto okolnost přičítat k tíži správce daně. Úrok z nesprávně stanovené daně vzniká po náhradním dni splatnosti, tedy od doby, kdy správce daně získal po nezákonném rozhodnutí nezákonně finanční úhradu. Do doby, než rozhodnutí nabylo právní moci, však tuto finanční částku v nezákonném držení neměl. Pokud žalobce uhradil daň před nabytím právní moci rozhodnutí o jejím vyměření, učinil tak dobrovolně, neboť mu takovou povinnost rozhodnutí neukládalo. Tyto závěry lze rovněž logicky odvodit od samotného názvu „úrok z nesprávně stanovené daně“, či „úrok z neoprávněného jednání správce daně“. Úrok se odvíjí od jednotlivých úkonů správce daně, tedy od jeho rozhodnutí. To je vykonatelné až po nabytí právní moci, od níž se následně odvíjí i splatnost vyměřené částky.

24. Dle názoru žalobce je na projednávanou věc aplikovatelný názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v jeho rozsudku ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci *Kordárna*. Žalobce totiž považoval za krajně nespravedlivé, aby ztráta, která mu uhrazením doměřené daně vznikla, nebyla ze strany státu nijak kompenzována. K této námitce krajský soud uvádí, že závěr vyslovený v tomto rozsudku není zcela na projednávanou věc aplikovatelný, neboť se týká daně z přidané hodnoty a zadržování nadměrného odpočtu, tedy jiných hmotněprávních podmínek, než jaké jsou nastaveny v projednávané věci. V nyní posuzovaném případě se o zadržování nadměrného odpočtu nejednalo.
25. Shora naznačené závěry jsou podpořeny i následnou judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č.j. 1 Afs 47/2022-40, dle níž *„Kasační soud tak standardně rozhoduje, že (vztaženo na nyní řešení případ) pokud se daňový subjekt z vlastního rozhodnutí/procesní strategie rozhodne zaslat/ponechat finanční prostředky na svém osobním daňovém účtu, nelze to přičítat k tíži správce daně, a nevzniká mu zde proto nárok na úroky dle § 254 daňového řádu. Není totiž naplněn ani základní účel uvedeného kompenzačního mechanismu, dle kterého uvedené ustanovení pokrývá „škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat“. Vzhledem k výše uvedenému tak ani nedošlo k nezákonnému zásahu do ústavně garantovaných práv stěžovatelky.“* Nelze tak považovat za důvodnou žalobní námitku, dle níž daňové orgány nerespektovaly ústavní zásadu rovnosti vlastnického práva všech vlastníků.
26. Obdobně lze vykládat i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, dle kterého *„úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů (viz § 252 daňového řádu), shodnou optikou je třeba nahlížet na úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního*

postupu správce daně. Úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, „smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely“.

27. Porovnání ust. § 252 a ust. § 254 daňového řádu provedl Nejvyšší správní soud ve shora vzpomínaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 47/2022. Jeho závěry jsou přitom zcela aplikovatelné i na projednávanou věc: „Ačkoliv se může jevit určitá podobnost úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu a úroku dle § 254 téhož zákona, nelze odhlédnout od zcela jiných podmínek, na které je jejich vznik navázán. Zatímco úrok z prodlení běží v případě stanovení náhradního dne splatnosti daně již ode dne původní splatnosti daně (viz § 252 odst. 2 věty poslední daňového řádu a shodně též viz bod 30 napadeného rozsudku), úrok z neoprávněného jednání správce daně běží ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady (viz § 254 odst. 1 daňového řádu).“
28. V nyní projednávané věci, jak plyne ze shora uvedeného, žalobce uhradil stanovenou daň dobrovolně, aniž by mu tuto povinnost ukládal zákon nebo rozhodnutí správce daně. Dobrovolně se tak rozhodl ponechat vynaloženou finanční částku na osobním daňovém účtu, přičemž tuto částku správce daně nepoužil do její splatnosti na úhradu daně. Žalobce tak nemohl splnit a ani nesplnil podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.
29. Na základě uvedeného krajského soudu nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
30. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Hradec Králové 22. listopadu 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu