



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s. r. o.**, IČO: 26710170, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2019, č. j. 29159/19/5100-41453-711400, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 6. 2018, č. j. 3468756/18/2111-50523-202376 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně rozhodl ve věci žádosti žalobkyně ze dne 14. 5. 2018 o přiznání úroku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) tak, že se žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává.

[2] Podle žalovaného správce daně postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Žalobkyně uplatňovala za zdaňovací období říjen

2012 nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). S ohledem na marné uplynutí lhůty pro stanovení daně správce daně nevydal ve věci rozhodnutí o stanovení daně. Na DPH za zdaňovací období říjen 2012 tak bylo nutné pohlížet jako na daň stanovenou v souladu s tvrzením žalobkyně, tedy jako na daň pravomocně vyměřenou postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu ve výši neodchylující se od tvrzení žalobkyně. Za datum vyměření daně se v souladu s § 140 odst. 2 daňového řádu považuje 30. 11. 2012, tedy den, kdy bylo správci daně doručeno daňové přiznání k předmětné dani. Jelikož k vyměření nadměrného odpočtu došlo k datu předcházejícímu vydání platebního výměru, nelze na částku zadržovaného odpočtu hledět tak, jako by byla zadržována na základě nebo v souvislosti se zrušeným platebním výměrem, jak předpokládá § 254 odst. 1 daňového řádu. Nebyla tedy naplněna podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, která spočívá v existenci částky uhrazené na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo zrušeno nebo změněno pro nezákonnost, nebo které bylo prohlášeno za nicotné. K takto „vyměřenému“ nadměrnému odpočtu bylo nutné přistupovat jako k vratitelnému přeplatku, který byl žalobkyni vrácen až po marném uplynutí lhůty k tomu stanovené zákonem.

[3] Krajský soud shora citovaným rozsudkem č. j. 43 Af 32/2019-46 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce nicotnosti rozhodnutí žalovaného.

[5] Soud se dále ztotožnil s žalobkyní, že § 254 odst. 1 až 4 daňového řádu pro postup správce daně nestanoví formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Předpokládá toliko faktický postup správce daně a nestanoví povinnost správce daně vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Postačuje tak, pokud správce daně žádost daňového subjektu vyřídí neformálním sdělením. Takový písemný výstup informující o tom, jak správce daně žádost o úrok vyřídil, není rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 a násl. s. ř. s. Daňový řád současně upravuje prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „zprocesnění“ postupu správce daně. Tímto prostředkem je námitka podle § 254 odst. 5 daňového řádu, o níž je správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti němuž lze brojit odvoláním a následně případně žalobou ve správním soudnictví podle § 65 a násl. s. ř. s. Jestliže však v projednávané věci správce daně zvolil formální cestu a o požadavcích žalobkyně rozhodl, a sdělil tedy své závěry vyšší formou než pouhým přípisem či sdělením, bylo jeho formalizované rozhodnutí obsahující zákonem stanovené náležitosti rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu a § 65 s. ř. s., proti němuž bylo přípustné odvolání. Zároveň v tomto postupu soud neshledal vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[6] K samotnému meritu věci krajský soud uvedl, že z judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Jak opakovaně konstatoval Soudní dvůr, z pohledu osoby povinné k dani neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému

pokračování

došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny. Žalobkyni byl v době vydání napadeného rozhodnutí úrok z částky odpovídající zadržovanému nadměrnému odpočtu již přiznán pravomocným rozhodnutím správce daně, a to i za období po vydání platebního výměru ze dne 13. 1. 2014, který byl následně zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 5. 2018. Nemožnost nakládat s peněžními prostředky v uvedeném období tedy byla žalobkyni již kompenzována. Pokud šlo o úrok za den 31. 12. 2012, důvodem jeho zadržení v tomto období nebyl platební výměr ze dne 12. 1. 2014, od jehož zrušení žalobkyně odvozovala nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ale prověřování daňové povinnosti.

[7] Správce daně a žalovaný podle krajského soudu nepochybili, jestliže v situaci, kdy byl platební výměr zrušen a odvolací řízení zastaveno v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, vycházejíce z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 dospěli k závěru, že je třeba na zadržovaný nadměrný odpočet nahlížet jako na vyměřený ve výši tvrzené žalobkyní dnem, kdy správci daně došlo daňové přiznání (§ 140 odst. 2 daňového řádu). Takový nadměrný odpočet měl být žalobkyni vrácen do 30 dnů od vyměření dle § 105 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne následujícího po marném uplynutí uvedené lhůty. Daňovému subjektu nemůže náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu za období před vydáním zrušeného rozhodnutí.

[8] Jestliže v projednávané věci daňové orgány posoudily s ohledem na prekluzi věc tak, že nadměrný odpočet měl být vrácen do 30 dnů od doručení daňového přiznání, a po tomto datu byl již zadržován neoprávněně a žalobkyni náležel úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebylo třeba na jeho neoprávněné zadržení za období po vydání zrušeného platebního výměru nahlížet odlišně. Postup daňových orgánů byl v souladu se závěry Nejvyššího správního i Ústavního soudu. Prekluze práva stanovit daň nešla k tíži žalobkyně, jíž byla nemožnost disponovat s částkou odpovídající nadměrnému odpočtu až do jeho vyplacení plně kompenzována úrokem dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož sazba je stanovena shodně jako v případě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které jej navrhla zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka uvádí, že daňové orgány jí poskytly úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu a považují jej ve shodě s názorem krajského soudu za započitatelný s úrokem podle § 254 daňového řádu. Proti tomu namítá, že je mylný závěr krajského soudu, že z účelu obou kategorií plyne, že jedna vylučuje druhou. Krajský soud správně uvedl, že smyslem úroku je kompenzace omezení dispozice s (v daném případě) nadměrným odpočtem. Oba úroky jsou ale jen „zálohou“ na náhradu škody, která stěžovateli vznikla, podle § 254 odst. 6 daňového řádu účinného do dne 31. 12. 2020. Skutečná škoda se při správě daní nezjišťuje, a proto nelze přijmout závěr, že škoda je jiná než přiznaný úrok. Pro přiznání úroku je tak podstatné jen to, zda jsou splněny zákonné podmínky pro jeho

vznik. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu úrok podle § 254 daňového řádu se poskytuje v případě změny výše daně a k ní v stěžovatelských případech došlo.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně jednal se žalovaným, ač ten ztratil pasivní legitimaci v řízení ode dne 1. 1. 2021. Svůj názor stěžovatelka opírá o skutečnost, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností od 1. 1. 2021 změnila strukturu i obsah ustanovení daňového řádu, která se týkají všech typů úroků, včetně úroků z neoprávněného jednání správce daně podle jeho § 254. Podle daňového řádu ve znění uvedené novely se již proti rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně podle § 254 daňového řádu nelze odvolat. Z přechodných ustanovení předmětné novely daňového řádu plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak. Výjimka platí pro řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, které se má dokončit podle daňového řádu v dosavadním znění. Přitom řízení o námitce počíná jejím doručením správci daně a končí oznámením rozhodnutí o námitce. Citované přechodné ustanovení tak výslovně nedopadá na řízení o odvolání podle § 254 odst. 5 ve znění daňového řádu do dne 31. 12. 2020, které počíná podáním odvolání a končí oznámením rozhodnutí o odvolání, ač důvodová zpráva vypovídá o opaku. Je ale notorií, že nedostatky v textu zákona nelze odstraňovat poukazem na záměr zákonodárce, který deklaroval odvolací řízení zachovat, protože k nápravě vad právního předpisu slouží novelizace, a nikoliv výklad *contra legem*.

[12] V případě řízení a jiných postupů souvisejících s úroky se tak výhradně použijí nová procesní pravidla podle daňového řádu po novele. Ve svém důsledku to znamená, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 ve věci všech úroků musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, který ale odvolací řízení proti rozhodnutí o úroku podle § 254 odst. 5 daňového řádu vůbec neupravuje. Podané odvolání ve věci úroků tak musí být posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021 a tak musí být dokončeno i řízení o této námitce. Výjimkou bude řízení o námitce, které bylo zahájeno před 1. 1. 2021 a nebylo před tímto dnem ukončeno.

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě stran samotného nároku na přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu opakuje argumentaci ze svého rozhodnutí a ztotožňuje se se způsobem, jakým věc posoudil krajský soud.

[14] K námitce zániku působnosti žalovaného rozhodnout jako správní orgán v posledním stupni o nároku stěžovatelky žalovaný uvádí, že v daném případě nebylo rozhodnutím o odvolání rozhodováno ve věci námítky uplatněné dle § 159 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, ale ve věci odvolání proti rozhodnutí správce daně vydanému dle § 101 odst. 1 ve spojení s § 254 daňového řádu. Zákonost tohoto procesního postupu zpochybňovala stěžovatelka jak ve svém odvolání proti rozhodnutí o úroku, tak v žalobě, o které rozhodl krajský soud rozsudkem napadeným kasační stížností. Krajský soud v postupu žalovaného vady neshledal. Proti posouzení těchto právních otázek krajským soudem stěžovatelka v kasační stížnosti nevznáší námítky, protože má žalovaný za to, že nadále již ani nejsou předmětem sporu. Výše uvedené však nepochybně znamená, že se stěžovatelka se svou teorií o procesním nástupnictví ve věci řízení o

pokračování

námítce zcela míjí s předmětem řízení v daném případě. Jelikož v případě stěžovatelky vůbec nebylo vydáno rozhodnutí o námitce, postrádá právní otázka dalšího postupu účastníka řízení v odvolacím řízení proti rozhodnutí o námitce po případném zrušení rozhodnutí o odvolání jakoukoliv relevanci.

[15] I kdyby snad měl v případě zrušení rozhodnutí o odvolání ve věci meritorně rozhodovat Finanční úřad pro Středočeský kraj, nebylo by to důvodem pro záměnu účastníka řízení na straně žalovaného. Účastník řízení totiž nezanikl, přičemž jeho působnost ani nepřešla na jiný orgán. Pakliže totiž daňový řád ve znění účinném od 1. 1. 2021 již nepřipouští podání opravných prostředků proti rozhodnutí o námitce ve věci úroků, nelze hovořit o přechodu působnosti. Působnost vést řízení o opravných prostředcích v takové věci již nemá žádný orgán. V tomto ohledu je třeba připomenout, že námitku lze dle daňového řádu podat proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. V případě rozhodnutí, u kterých to zákon výslovně nevylučuje, je podle § 109 odst. 1 daňového řádu stále řádným opravným prostředkem odvolání.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. *in fine* 1 s. ř. s.].

[18] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou ztráty pasivní procesní legitimace žalovaného v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí. Tato námitka není důvodná, neboť právní konstrukce stěžovatelky není správná. Stěžovatelka uvádí, že na rozhodnutí žalovaného je potřeba hledět jako na rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, neboť daňový řád s účinností od 1. 1. 2021 neumožňuje proti této námitce podat odvolání, a správním orgánem příslušným rozhodovat o věci v posledním stupni je tak místně příslušný správce daně. Taková konstrukce však naráží, jak trefně uvedl žalovaný, na skutečnost, že v nyní projednávané věci nebylo o úroku rozhodnuto rozhodnutím o odvolání proti rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, ale rozhodnutím o odvolání proti „běžnému“ prvoinstančnímu rozhodnutí podle § 101 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud přitom takový postup označil za netradiční, avšak nikoliv nezbytně nezákonný. Závěry krajského soudu o zákonnosti postupu správce daně stěžovatelka nijak nerozporuje, Nejvyšší správní soud je proto z hlediska zákonnosti nemůže přezkoumávat. Pokud však krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o odvolání stěžovatelky bylo rozhodnutím o opravném prostředku proti rozhodnutí podle § 101 odst. 1 daňového řádu, nikoliv rozhodnutím o opravném prostředku proti rozhodnutí o námitce podle § 159 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu, je zjevné, že kasační argumentace stěžovatelky ohledně pasivní procesní legitimace žalovaného v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí se míjí s předmětem tohoto řízení.

[19] K samotnému meritu věci Nejvyšší správní soud uvádí, že podstatou kasační argumentace stěžovatelky je právní hodnocení krajského soudu týkající se vzniku nároku stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[20] Podle čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, „pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví“. Podle § 105 odst. 1 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, „vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu“.

[21] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, „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 ubražena 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“. Podle odstavce 5 téhož ustanovení „proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat“.

[22] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, „je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“

[23] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu, „neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrze daným subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu.“ Podle odst. 2 téhož paragrafu „za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně“.

[24] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že v nyní posuzované věci se neuplatní § 254a daňového řádu, jenž byl do tohoto předpisu včleněn s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a ani závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne

pokračování

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 (známého též pod populárním názvem „Kordárna“).

[25] V nyní projednávané věci totiž žalovaný dospěl k závěru, že s ohledem na skutečnost, že nadměrný odpočet nebyl stěžovatelce pravomocně vyměřen na základě postupů k odstranění pochybností v širším slova smyslu, musí být ve světle již citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 na tento postup nahlíženo, jako by nikdy nebyl zahájen, neboť nevyvolal žádné účinky. Na daň stanovenou stěžovatelce tak žalovaný hleděl, jako by byla stanovena v souladu s daňovým podáním stěžovatelky podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu, což je také důvodem, proč byl stěžovatelce přiznán úrok z nadměrného odpočtu již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu, nikoliv až po překročení nejdříve judikaturou ve věci *Kordárna* a později zákonem stanovené doby, po kterou může správce daně „bezplatně“ prověřovat nárok daňových subjektů na nadměrný odpočet.

[26] Takový postup správce daně, aprobovaný žalovaným i krajským soudem, přitom shledává zákonným také Nejvyšší správní soud. Tento postup je totiž v souladu s opakovaně citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, podle kterého, *„pokud vytykáací řízení 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“*. Je pravdou, že Ústavní soud provedl citovaný ústavně konformní výklad situace, při níž nedojde k pravomocnému stanovení nadměrného odpočtu na základě vytykáacího řízení (dnes postupu k odstranění pochybností) ve lhůtě pro stanovení daně, za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl s účinností od 1. 1. 2011 nahrazen daňovým řádem. Ústavní soud však v citovaném nálezu uvedl: *„Na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb. účinného do 31. 12. 2010 tedy nový daňový řád s účinností ode dne 1. 1. 2011 výslovně zakotvuje, že zahájení postupu k odstranění pochybností (dosud vytykáací řízení) je překážkou konkludentního vyměření daně. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. nebylo (a ani být nemohlo) předmětem této ústavní stížnosti, není Ústavní soud oprávněn je z hlediska ústavnosti přezkoumávat, je však zřejmé, že závěry, které učinil v nyní projednávané věci, se také k tomuto ustanovení budou vztahovat. Z textu předmětného ustanovení je zjevné, že zákonodárce promítl do § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k dosud platnému § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., aniž by přitom byla odstraněna mezera v zákoně – tedy stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, tedy není dána existence pravomocného platebního výměru, který, jak zákon předpokládá, se buď v případě konkludentního vyměření daně pouze založí do spisu, nebo v případě zahájení postupu k odstranění pochybností doručí daňovému subjektu.“*

[27] Nejvyšší správní soud při respektování těchto závěrů musí konstatovat, že postup správce daně a žalovaného byl v souladu s citovanými závěry Ústavního soudu proveden zákonným způsobem, který je také reflexí ústavně konformního výkladu § 140 odst. 1 daňového řádu, jemuž není na překážku ani skutečnost, že ve větě první za středníkem toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. S ohledem na výslovné vyloučení možnosti

konkludentního doměření daně, byl-li zahájen postup k odstranění pochybností, čímž se daňový řád liší od zákona o správě daní a poplatků, je třeba závěry Ústavního soudu pro situace za účinnosti daňového řádu více rozvést.

[28] Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně do právních předpisů, upravujících daňové řízení, bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy [např. náleží Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2007, sp. zn. II. ÚS 493/05].

[29] Vede-li správce daně postup k odstranění pochybností, neboť se domnívá, že daň byla daňovým subjektem tvrzena odlišně od jeho skutečné daňové povinnosti, a ve stanovené lhůtě správnou výši této daňové povinnosti nezjistí a pravomocně nestanoví, musí to jít k tíži správce daně.

[30] Pokud daň není pravomocně stanovena ve výši překračující tvrzení daňového subjektu, jde to k tíži správce daně, neboť do sféry daňového subjektu se zasahuje jen v míře jím samotným tvrzené, a tedy – přinejmenším implicitně – akceptované. Zahájený, avšak včas neskončený postup k odstranění pochybností v takovém případě musí být „nicotný“ v tom smyslu, že na výši daňové povinnosti daňového subjektu nesmí mít negativní vliv – majetkovou pozici daňového subjektu nesmí oproti tvrzení jeho samotného zhoršit. Je třeba zdůraznit, že právo zde akceptuje i eventualitu, že daňový subjekt tvrdil daň nesprávně nižší a že postup k odstranění pochybností, byl-li by řádně a včas dokončen, by vedl k doměření daně nad rámec tvrzení daňového subjektu. Důsledkem „nicotnosti“ postupu k odstranění pochybností v případě, že není dokončen řádně a včas, tedy může být někdy i neoprávněná výhoda pro daňový subjekt. Ta je však legitimizována tím, že správci daně se nepodařilo předvídaným způsobem využít časového prostoru vymezeného zákonem k patřičné korekci daňovým subjektem (objektivně nesprávně) tvrzené daňové povinnosti.

[31] K podobnému efektu je třeba dospět i v případech, kdy daňový subjekt uplatňuje právo na vrácení daně, typicky při uplatnění odpočtu DPH. I zde se výše daňové povinnosti („negativní“ ve smyslu nároku na vrácení daně) prvotně odvíjí od tvrzení daňového subjektu. V takovém případě by to, že by nedošlo k pravomocnému stanovení daně, však bylo k tíži daňového subjektu. Majetkovou újmu představuje nejen hodnota, o kterou se majetek daňového subjektu sníží, nýbrž i hodnota, o kterou se majetek daňového subjektu nezvýší, ačkoliv na toto zvýšení měl podle zákona nárok, nebo měl alespoň legitimní očekávání, že mu tento nárok vznikne (srov. např. rozsudek ESLP č. 17849/91, *Pressos Compania Naviera S.A. a další proti Belgii*, body 29-32). Interpretace, která by marným uplynutím času učinila tvrzení daňového subjektu, že má nárok na vrácení daně, „nulitním“, by představovala nepřipustný zásah do ústavně garantovaného práva na rovné zacházení ve vztahu k vlastnictví, neboť by zvýhodňovala jednu skupinu (daňové subjekty, kterým byl pravomocně vyměřen nadměrný odpočet) před jinou skupinou (daňové subjekty, kterým nebyl pravomocně vyměřen nadměrný odpočet), aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15). To je nepřipustné.

pokračování

[32] Ústavně konformní výklad provedený v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 se proto musí v modifikované podobě vztahovat i k § 140 odst. 1 daňového řádu, přestože toto ustanovení výslovně vylučuje možnost konkludentního vyměření daně v případě, že byl zahájen postup k odstranění pochybností. Zákon zde předpokládá, že pokud správce daně zahájí postup k odstranění pochybností, musí takový postup dospět k nějakému závěru o vzniklých pochybnostech – buď k jejich vyvrácení, nebo k závěru, že přetrvaly. Podkladem pro vyměření daně je pak právě tento závěr o tom, kterým směrem se vyvinuly pochybnosti správce daně. Pokud jsou pochybnosti vyvráceny, stanoví správce daně daň v souladu s tvrzením daňového subjektu, v opačném případě stanoví daň ve výši, která dle jeho názoru odpovídá skutečné daňové povinnosti daňového subjektu. S ohledem na to je nezbytné, aby závěry správce daně, které jsou podkladem pro stanovení daně, byly včleněny do odůvodnění rozhodnutí správce daně a daňový subjekt měl možnost být s tímto odůvodněním srozuměn. Proto je správce daně povinen vydat rozhodnutí o stanovení daně (platební či dodatečný platební výměr) a řádně je daňovému subjektu doručit.

[33] Aby tak mohla vzniknout zákonem předpokládaná překážka konkludentnímu vyměření, musí také dojít k zákonem předvídanému následku zahájení postupu k odstranění pochybností, a tedy k vyvrácení či potvrzení těchto pochybností, s čímž je spjato i ukončení postupu k odstranění pochybností – pokud již správce daně disponuje závěrem o pochybnostech, které mu v daňovém řízení vznikly, nemá důvod v postupu pokračovat. Pokud tedy z důvodu, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, správce daně ztratil pravomoc daňovému subjektu daň stanovit, je zjevné, že postup k odstranění pochybností nesplnil zákonem zamýšlený účel, neboť na jeho základě nedošlo k závěru správce daně o pochybnostech v daňovém řízení, který by následně byl podkladem pro vydání rozhodnutí, kterým se daň stanovuje.

[34] V takovém případě však postup k odstranění pochybností nevyvolal zákonem předvídané právní následky, které jsou taktéž důvodem pro existenci překážky konkludentního vyměření daně, a na postup k odstranění pochybností je potřeba hledět, jako by nebyl vůbec zahájen, neboť v takovém případě neexistuje jiný podklad pro stanovení daně, než je daňové tvrzení samotného daňového subjektu. Zároveň však také nemůže trvat překážka pro konkludentní vyměření daně v souladu s tvrzením daňového subjektu podle § 140 odst. 1 věty první daňového řádu. K takovému vyměření je také správce daně povinen přistoupit. Podle Nejvyššího správního soudu je takový výklad možný, neboť zákon na takovou situaci nedává jednoznačnou odpověď, avšak provedený ústavně konformní výklad zákona zároveň není v rozporu s jeho doslovným zněním.

[35] Zároveň takový výklad i v největší možné míře respektuje základní zásady správy daní a vytváří spravedlivou rovnováhu mezi právy daňového subjektu a správce daně. Správce daně má k uplatnění svých pravomocí vymezen časový prostor, po který je daňový subjekt povinen strpět případné působení správce daně na něho. Po vyčerpání tohoto časového prostoru však již nemůže mít předchozí uplatňování pravomocí správcem daně, které nedospělo k zákonem předvídanému výsledku, na daňový subjekt negativní účinky. Nárok na vrácení daně je proto třeba vyměřit konkludentně a „automaticky“ v okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně „zpětně“ podle pravidel v § 140 odst. 2

daňového řádu. Z toho pak též plyne, že úrok z vratitelného přeplatku se v takovém případě počítá již ode dne po splatnosti nadměrného odpočtu, nikoliv až po uplynutí doby, po kterou může správce daně „bezplatně“ zkoumat nárok daňového subjektu na nadměrný odpočet, jako je tomu v případě úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, a před jeho účinností ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*, nebo až od vydání rozhodnutí, jímž se stanovuje daň, které je následně pro nezákonnost zrušeno, jako je tomu v případě úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[36] Postup správce daně a žalovaného, aprobovaný krajským soudem, byl v souladu se zákonem, resp. judikaturou Ústavního soudu. Naopak pro přiznání úroku z nezákonného postupu správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v nyní projednávané věci prostor nebyl. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu a žalovaného. Koncepce úroků z vratitelného přeplatku a z nezákonného jednání správce daně je vytvořena tak, že se oba nároky vzájemně vylučují, byť slouží k podobnému účelu. Oba úroky jsou koncipovány jako paušalizovaná náhrada škody. Zatímco však úrok podle § 155 odst. 5 (a od 1. 1. 2015 také podle § 254a) daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody z prodlení správce daně, který však v dalších ohledech postupoval v souladu se zákonem, úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu je koncipován jako paušalizovaná náhrada škody způsobené nesprávným úředním postupem správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23).

[37] Buď je tedy úrok přiznán proto, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, avšak nad zákonem vymezený „bezúročný“ časový rámec, nebo proto, že postupoval nezákonně. V nyní projednávané věci však s ohledem na skutečnost, že uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž by došlo k vyměření daně pravomocným rozhodnutím správce daně, musela nastoupit ústavně konformním výkladem konstruovaná fikce, že postup k odstranění pochybností nebyl ani zahájen, tj. že byl „nicotný“. V takovém případě pak důvodem pro vznik újmy, k jejíž paušalizované náhradě by měl sloužit úrok z nezákonně zadržované částky, nemohlo být nezákonné rozhodnutí správce daně, nýbrž prodlení správce daně s výplatou vratitelného přeplatku, který byl konkludentně stanoven v souladu s tvrzením stěžovatelky.

[38] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že není možné, aby za stejné období příslušel daňovému subjektu jak úrok z vratitelného přeplatku, tak úrok z nezákonného postupu správce daně, neboť se tyto nároky vzájemně vylučují – plní totiž podobný účel, ale každý z nich z jiných skutkových důvodů. Zároveň postup daňových orgánů žádným způsobem nemohl zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky. Způsob, jakým byl úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu stěžovatelce stanoven, totiž zajistil stěžovatelce nejvyšší možnou výši náhrady škody, jaké mohla dosáhnout – za shodné sazby úroku podle § 155 odst. 5 i § 254 odst. 1 daňového řádu byl úrok stanoven z možných situací, v nichž si lze představit vznik tohoto nároku, za nejdelší možnou dobu. Námitka stěžovatelky je tak nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[39] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. prosince 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu