



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **RICHARD STAR s.r.o.**
sídlem Palouky 616, 253 01 Hostivice
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, 140 21 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2021, č. j. 3909789/21/2102-51523-209397,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci se soud zabývá otázkou vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

2. Dne 27. 2. 2017 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za prosinec 2014. Téhož dne žalobkyně uhradila tvrzenou DPH na výstupu ve výši 75 373 Kč.
3. Žalovaný následně vůči žalobkyni zahájil postup k odstranění pochybností, na základě kterého stanovil rozdíl mezi doměřenou a dodatečně tvrzenou daní ve výši 58 274 Kč a penále ve výši 11 654 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017, č. j. 4883234/17/2102-52521-209395; *účastníky chybně datován k 4. 12. 2017 – pozn. soudu*). Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, kterému žalovaný v rámci autoremedury vyhověl a stanovil daň dle dodatečného daňového přiznání žalobkyně, tedy ve výši 75 373 Kč (rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018, č. j. 590920/18/2102-52521-209395). Rozhodnutí o odvolání bylo nejprve zasláno pouze žalobkyni, nikoliv jejímu zástupci. Uvedené pochybení žalovaný napravil až dne 16. 11. 2020, kdy bylo rozhodnutí o odvolání doručeno do datové schránky žalobkynina zástupce.
4. Dne 16. 1. 2018 žalobkyně uhradila částku ve výši 58 274 Kč, kterou žalovaný použil dne 26. 10. 2020 na nedoplatek DPH za září 2020.
5. V podání ze dne 16. 11. 2020 (označeném jako *odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 2. 3. 2018, č. j. 590920/18/2102-52521-209395*) žalobkyně namítala, že rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 bylo řádně doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“). Podle žalobkyně by tak měl být rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 zrušeno a odvolací řízení by mělo být zastaveno. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2021, č. j. 253983/21/2102-52521-209395, řízení o tomto podání zastavil s odůvodněním, že se jedná o zjevně právně nepřipustné podání. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021 následně žalobkyně podala odvolání, kterému žalovaný v rámci autoremedury vyhověl a předmětné rozhodnutí zrušil (rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1689144/21/2102-52521-209395). Žalovaný dále z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně v rámci autoremedury podle § 111 odst. 6 daňového řádu zrušil rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 a dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017, přičemž předmětné odvolací řízení zastavil (rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395). Konečně žalovaný rozhodl o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH za prosinec 2014 (rozhodnutí ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1697500/20/2102-52521-209395)
6. Žalobkyně poté žalovaného požádala o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za období do 31. 12. 2020, resp. úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. za období od 1. 1. 2021 do dne vrácení vzniklého přeplatku.
7. Uvedené žádosti žalovaný nevyhověl s odůvodněním, že žalobkyni nárok na úrok nevznikl, a proto nebyl na její daňový účet předepsán a vyplacen (vyrozumění ze dne 29. 6. 2021, č. j. 3559240/21/2102-52521-209395). Podle žalovaného uhradila žalobkyně veškeré platby dobrovolně, nikoliv na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně. Nenastala tak situace, kdy by zaviněným jednáním správce daně (žalovaného) vznikl přeplatek, na základě kterého by vznikl úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, resp. § 253a daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb.
8. Proti vyrozumění ze dne 29. 6. 2021 uplatnila žalobkyně námitku, ve které uznala, že ve vztahu k částce 58 274 Kč, kterou zaplatila předčasně na základě nepravomocného

dodatečného platebního výměru ze dne 1. 12. 2017, jí úrok nenáleží. Podle žalobkyně jí však měl být přiznán úrok ve vztahu k částce 75 373 Kč, jejíž splatnost byla stanovena dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Na podporu své argumentace žalobkyně odkázala na *Metodický pokyn k postupu správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně* vydaný Generálním finančním ředitelstvím dne 1. 2. 2019 č. j. 21823/18/7700-10126-050167 (dále jen „metodický pokyn GFŘ“).

9. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) námitku žalobkyně zamítl. Žalovaný zdůraznil, že v daném případě nelze aplikovat závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 (*chybně citovaného pod sp. zn. I. ÚS 3244/99 – pozn. soudu*) ani následnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), která se týkala situace uplynutí lhůty pro stanovení daně v důsledku liknavosti správce daně. Dále uvedl, že tvrzenou daň ve výši 75 373 Kč žalobkyně uhradila dobrovolně již po podání dodatečného daňového přiznání. Tato částka, která byla evidována jako přeplatek, byla dne 26. 7. 2021 zčásti použita na úhradu DPH za červen 2021. Žalovaný zdůraznil, že rozhodnutí o stanovení daně, jímž byla žalobkyni doměřena daň v jí tvrzené výši, bylo zrušeno z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jelikož předmětem daňového řízení v daném případě nebyl nárok daňového subjektu (např. nadměrný odpočet, daňové tvrzení na nižší daň atd.), nebylo třeba daň žádným způsobem stanovovat a došlo k tzv. konkludentnímu vyměření daně. Za situace, kdy ve lhůtě pro stanovení daně nebylo vydáno pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, se tak podle žalovaného v souladu s příkladem č. 5 v čl. VII metodického pokynu GFŘ aplikoval běžný režim § 154 a § 155 daňového řádu, takže ve prospěch žalobkyně úrok podle § 254 daňového řádu nevznikl.

II. Obsah podání účastníků

10. Žalobkyně v žalobě předně rekapituluje průběh daňového řízení a obsah napadeného rozhodnutí. Žalobkyně má za to, že byly splněny všechny tři zákonné podmínky pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu, neboť (i) dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 byl zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395, a to (ii) z důvodu nesprávného úředního postupu žalovaného, který vlastní vinou zmeškal lhůtu pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, přičemž (iii) právě v souvislosti se zrušeným dodatečným platebním výměrem byla uhrazena částka ve výši 75 373 Kč. Závěr žalovaného, že z této částky úrok ve smyslu § 254 daňového řádu nevznikl, je tak dle žalobkyně chybný.
11. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě rekapituluje nosné důvody napadeného rozhodnutí, na nichž setrvává. Žalovaný upozorňuje, že postup správce daně, který po zrušení dodatečného platebního výměru z důvodu prekluze lhůty pro stanovení daně vycházel z posledního daňového tvrzení daňového subjektu (tzv. konkludentní vyměření), byl aprobován např. rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019 - 46. Žalovaný dále zdůrazňuje, že žalobkyně uhradila částku ve výši 75 373 Kč na základě jí podaného dodatečného daňového přiznání, tedy nikoliv v souvislosti s následně zrušeným rozhodnutím o stanovení daně. Podmínky pro vznik úroku ve smyslu § 254 daňového řádu tak podle žalovaného nebyly splněny.

III. Průběh jednání a posouzení věci soudem

12. Při jednání účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích a shrnuli jejich podstatné body. Zástupce žalobce při jednání poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/201 – 28, jež se týkal totožné věci, přičemž soud jeho žalobě v uvedené věci vyhověl. Nad rámec referátu podstatného obsahu správního spisu nebylo při jednání prováděno žádné dokazování.
13. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. V daném případě nelze podmiňovat přípustnost žaloby vyčerpáním řádného opravného prostředku [§ 5 a § 68 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jelikož v době vydání napadeného rozhodnutí nebylo podle § 159 odst. 4 daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb., možné proti rozhodnutí o námitce uplatnit opravné prostředky. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel soud v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
14. Předmětem sporu je v posuzované věci otázka, zda žalobkyni z uhrazené částky ve výši 75 373 Kč vznikl ve smyslu § 254 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. úrok z nesprávně stanovené daně.
15. Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu *„[d]ojde-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.“*
16. Smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu je poskytnout satisfakci daňovým subjektům, které byly – z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu – povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely. Z citovaného ustanovení vyplývá, že ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba kumulativního splnění dvou podmínek. Prvním předpokladem je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Druhá nezbytná podmínka je pak splněna, pokud již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 Afs 42/2017 - 30, odst. 15, ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37, odst. 7, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40, odst. 16, či ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019 - 25, odst. 11).
17. Od 1. 1. 2021 byl dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně, který dle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. *„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.“ Podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11 novely č. 283/2020 Sb. se do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona uplatní dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně. Poté se již uplatní úrok z nesprávně stanovené daně. Pro posuzovanou věc je nicméně podstatné, že zákon nadále spojuje počátek vzniku tohoto druhu úroku s náhradním dnem splatnosti daně (srov. § 143 odst. 5 daňového řádu).

18. Není sporu o tom, že první podmínka pro vznik úroku je v daném případě splněna. Rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018, jímž byla žalobkyni doměřena daň ve výši 75 373 Kč, bylo zrušeno rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395. Žalobkyně sice v žalobě mylně spojovala zaplacení částky ve výši 75 373 Kč s dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2017, který byl rovněž zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395. S ohledem na skutkový stav věci soud nicméně nemá žádné pochybnosti o tom, že zrušeným rozhodnutím o stanovení daně z důvodu nezákonnosti dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyně ve skutečnosti myslela rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018, jímž žalovaný v rámci autoremedury nahradil jí zmiňovaný dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 (viz odst. 3 tohoto rozsudku). Žalobkyně ostatně již v průběhu námitkového řízení sama uznala, že z uhrazené částky ve výši 58 274 Kč, která odpovídá rozdílu mezi dodatečně tvrzenou daní a daní doměřenou dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2017, jí úrok z neoprávněného jednání správce daně nenáleží. Ve vztahu k této částce pak žalobkyně v žalobě ničeho nenamítala, a proto se soud v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. podmínkami vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně v tomto rozsahu ani věcně nezabýval.
19. Žalovanému je však třeba dát za pravdu, že v daném případě nebyla splněna druhá podmínka pro vznik úroku. Zrušené rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 totiž nenabývalo právní moci, a jím stanovená daň se tak nestala nikdy splatnou. Na tom nic nemění skutečnost, že rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 bylo předběžně vykonatelné, jelikož odvolání podané žalobkyní dne 16. 11. 2020 nemělo odkladný účinek (srov. § 109 odst. 5 daňového řádu). Náhradní lhůta splatnosti daňového doměrku totiž dle § 143 odst. 5 daňového řádu počíná plynout až ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Žalobkyni, která daň dobrovolně uhradila před datem její náhradní splatnosti, tak úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně nenáleží.
20. Soud připouští, že uvedená právní úprava, kdy na jedné straně platí, že podané odvolání nemá odkladný účinek, na straně druhé však daňový řád stanoví splatnost doměřené daně ve lhůtě 15 dní od právní moci rozhodnutí, může být pro daňové subjekty matoucí. Jak však výstižně uvedl NSS v rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37, „[z]a situace, kdy je splatnost daně navázána na nabytí právní moci rozhodnutí, a zároveň v důsledku podaného odvolání rozhodnutí nenabývá právní moci, situace je v podstatě shodná, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. Nejedná se však o konstrukci, kterou by svévolně zvolil správce daně, ale je dána přímo daňovým řádem.“
21. Soud pro úplnost podotýká, že na rozdíl od námitkového řízení žalobkyně v žalobě netvrdila, že by jí vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (resp. § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění zákona č. 458/2011 Sb.). Soud se proto posouzením vzniku tohoto druhu úroku v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. věcně nezabýval.

22. Argumentoval-li zástupce žalobce při jednání podobností nyní posuzované věci s věcí řešené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021 – 28, soud konstatuje, že podobnost projednávaných věcí neshledává. Ve věci sp. zn. 43 Af 27/2021 byl průběh řízení před daňovými orgány zcela odlišný, neboť v uvedené věci daňový subjekt podal řádné daňové přiznání s vykázáním nadměrného odpočtu, správce daně však stanovil daň odlišně než bylo tvrzeno v daňovém přiznání, a tedy ji vyměřil samostatným platebním výměrem, jenž byl následně potvrzen rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství, které však bylo posléze zrušeno rozsudkem krajského soudu (rozsudkem zdejšího soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 46 Af 12/2015 - 47, potvrzeného rozsudkem NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 – 45), načež až v průběhu nového projednání věci (tedy po vrácení soudem) došlo k daňové prekluzi. Podstatné však je, že ještě před vydáním zrušujícího rozsudku a následnou daňovou prekluzí zde po určitou dobu existovalo pravomocné rozhodnutí orgánu daňové správy o vyměření daně, jež se (právě v důsledku právní moci) stala splatnou. To je zásadní rozdíl oproti nyní posuzované věci, kdy dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 (ve spojení s rozhodnutím o odvolání ze dne 2. 3. 2018) nabyl právní moci až po daňové prekluzi, tudíž ke splatnosti daně doměřené rozhodnutím orgánu daňové správy nikdy nedošlo, resp. nikdy nenastal okamžik, od něhož by se mohl odvíjet běh náhradní lhůty splatnosti daně ve smyslu § 143 odst. 5 daňového řádu. Ve věci sp. zn. 43 Af 27/2021 se nadto jednalo o otázku vrácení vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 daňového řádu. Zjevně se tedy nejednalo o stejný případ jako v nyní posuzované, jak uváděl zástupce žalobkyně při jednání, nýbrž o případ odlišný.
23. Soudu dále není příliš zřejmé, co měl zástupce žalobce na mysli tím, když při jednání zmínil, že úhrada částky ve výši 75 373 Kč nebyla dobrovolná, nýbrž šlo o plnění povinnosti ve smyslu § 141 odst. 1 daňového řádu. Každá úhrada daně je přeci z povahy plněním povinnosti stanovené zákonem. Proto bylo-li v odůvodnění napadeného rozhodnutí zmiňováno, že žalobce uhradil daň dobrovolně, pak tím zcela jistě nebylo myšleno, že by se „z vlastní vůle rozhodl obdarovat státní rozpočet“, nýbrž že přistoupil k úhradě daně, aniž by zde existoval exekuční titul na daň (tj. pravomocný a vykonatelný platební výměr po uplynutí náhradní lhůty splatnosti).

IV. Závěr a náklady řízení

24. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
25. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

Praha 22. prosince 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu