



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. Martin Kolář**, se sídlem Bavorovské Svobodné Hory 280, Bavorov, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 180/3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 770933/21/2211-50523-305320, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 3. 2022, č. j. 51 Af 10/2021-23,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „žalovaný“) žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 850 887 Kč, daňový bonus ve výši -12 027 Kč a penále z doměřené daně ve výši 172 582 Kč. Žalobce podal námitku proti úkonu správce daně při placení daní, který spočíval v nepředepsání úroku z nesprávně stanovené daně (do 31. 12. 2020 úrok z neoprávněného jednání správce daně), na žalobcův osobní daňový účet z částky doměřené dodatečným platebním výměrem. Žalovaný námitku zamítl, neboť neshledal, že by žalobci vznikl nárok na úrok z neoprávněného

jednání správce daně, potažmo z nesprávně stanovené daně. Podle žalovaného není pro posouzení věci podstatné, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11245/20/5200-10423-708571 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 17. 2. 2021, č. j. 51 Af 9/2020-57. Dodatečný platební výměr sice v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání pozbyl právní moci, ale věc se vrátila do stadia rozhodování o řádném opravném prostředku. S ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy bylo třeba dodatečný platební výměr nadále považovat za správný a zákonný do doby, než by jej příslušný orgán prohlásil za nicotný, případně jej jako nezákonný zrušil. Jelikož dodatečný platební výměr nebyl zrušen, žalobci nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který žalobu zamítl. Podle krajského soudu nebyla splněna základní podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, respektive úroku z nesprávně stanovené daně. Nedošlo totiž k prohlášení nicotnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně ani ke snížení uhrazené daně stanovené nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel zopakoval, že daňové penále má povahu trestu. Zrušením rozhodnutí o odvolání zanikla splatnost penále, což stěžovatel přirovnal k zániku vykonatelnosti odsuzujícího rozsudku. Od zrušení rozhodnutí o odvolání je třeba v souladu se zásadou presumpce nevinny pohlížet na stěžovatele jako na nevinného a nelze mu zadržovat finanční prostředky zaplacené na úhradu *sui generis* trestní sankce, důsledkem čehož je nepřiznání úroku podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do konce roku 2020. Tuto námitku krajský soud podle stěžovatele vypořádal na samé hranici přezkoumatelnosti. Zásada presumpce nevinny podle stěžovatele nemůže být dodržena, je-li postižen trestem daňového penále, které sice existuje, ale není splatné. Žalovaný tím protiprávně zadržuje stěžovatelův majetek. Stěžovatel krajskému soudu dále vytkl, že nepřihlédl k rozsudkům Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33, a ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54.

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 310/2020-43, na jehož závěrech krajský soud vystavěl svou argumentaci, podle stěžovatele vybočuje z ustálené judikatury. Naopak, podle rozsudku ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68, platí, že bez pravomocného rozhodnutí o dani (aniž by musel být zrušen i platební výměr) nemůže obstát ani pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o pokutě. Na závěry posledně citovaného rozsudku navazují další rozhodnutí kasačního soudu, např. rozsudky ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25, ze dne 11. 8. 2020, č. j. 6 Afs 130/2020-32, a ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75. Vyplývá z nich, že stanovenou daní ve smyslu § 147 daňového řádu se rozumí výhradně *pravomocně* stanovená daň. Výjimkou je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 5 Afs 22/2018-36, jehož závěry jsou

pokračování

považovány za judikaturní exces (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2022, č. j. 10 Afs 174/2021-42). Podle stěžovatele v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání dochází ke splnění všech podmínek pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do konce roku 2020.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že otázka povahy penále jako sankce za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou daní není sporná. Přesto však nelze povahu penále vykládat jako rovnocennou trestu uloženému v trestním řízení. Žalovaný zdůraznil absenci diskreční pravomoci daňového orgánu při vzniku povinnosti uhradit penále. Skutečnost, že daň byla předtím stanovena pravomocně, není zákonnou podmínkou pro vznik a předpis penále. Dodatečný platební výměr sice v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání pozbyl právní moci, čímž byla do doby nového rozhodnutí o odvolání sistována jeho vykonatelnost, nicméně k jeho „odklizení“ zrušením rozhodnutí o odvolání (v době rozhodování krajského soudu) nedošlo. Žalovaný proto nepovažuje za přílehlavý stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 214/2020-54, případně rozsudek č. j. 6 Afs 398/2017-33. Žalovaný konečně dodal, že v odvolacím řízení, do jehož fáze se věc vrátila poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání, odvolací správní orgán o odvolání opět rozhodl, dodatečný platební výměr zrušil a řízení zastavil. Teprve tímto rozhodnutím bylo odklizeno rozhodnutí o stanovení daně včetně penále. Žalovaný následně převedl přeplatek, který vznikl v důsledku zrušení dodatečného platebního výměru, na další daňové nedoplatky stěžovatele.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost je podána včas, osobou oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] V posuzované věci je spornou otázkou, zda stěžovateli náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně v důsledku zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti doměřené dani z příjmů fyzických osob. Žalovaný poté, co krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání (nikoliv však samotný dodatečný platební výměr), nepředepsal stěžovateli na jeho osobní daňový účet úrok podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[9] Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, *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 repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14% 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.*

[10] Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně *část uhrazené daně, o kterou byla*

snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední. Podle odst. 2 písm. a) téhož ustanovení 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.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Teprve dospěje-li soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími kasačními námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Při posuzování nepřezkoumatelnosti vychází Nejvyšší správní soud z vlastní ustálené judikatury (např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud své závěry řádně odůvodnil a vyložil, z jakých důvodů se neztotožnil se judikaturou citovanou stěžovatelem, případně podložil své závěry odkazem na jiná rozhodnutí.

[12] Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby se odchýlil od rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-43, resp. jemu předcházejícího rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020-33, jejichž závěry jsou použitelné i na tuto věc. Podmínkou pro použití § 254 odst. 1 daňového řádu je, že ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na jehož základě byly uhrazeny finanční prostředky do státního rozpočtu, musí dojít v důsledku pochybení správce daně. Jak Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-43, pokud rozhodnutí o stanovení daně dosud není v právní moci či pozbylo-li právní moci po zrušení původního rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze mít automaticky za to, že došlo také ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně (zde dodatečného platebního výměru). Stejně jako ve věci řešené čtvrtým senátem krajský soud rozsudkem č. j. 51 Af 9/2020-57 zrušil původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání. Nedošlo-li ke zrušení dodatečného platebního výměru zrušujícím rozsudkem, ale až ze strany žalovaného, je třeba až do tohoto pozdějšího okamžiku rozhodnutí považovat za platné, správné a zákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70). Jinak řečeno, i po zrušení rozhodnutí o odvolání byl dodatečný platební výměr stále v platnosti. Skutečnost, že dodatečný platební výměr pozbyl právní moci a od ní se odvíjející splatnosti daně, má za následek, že daň nebyla vyměřena, nicméně stále se jedná o rozhodnutí o stanovení daně.

[13] O trestní povaze penále není sporu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožnil s posouzením krajského soudu, podle něž nemá trestní povaha penále přímý vliv na postup žalovaného, který se řídí specifickými pravidly obsaženými v ustanoveních daňového řádu. Jak již bylo uvedeno shora, v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně nemá pozbytí splatnosti daně vliv na její stanovení.

[14] Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 398/2017-33 a č. j. 6 Afs 214/2020-54, na něž stěžovatel odkázal, se týkaly exekučních příkazů, v době jejichž vydání nebyly pravomocné související dodatečné platební výměry, resp. zřízení zástavního práva navzdory neexistenci splatné daně. V nyní posuzované věci se ovšem o exekuční ani zajišťovací řízení, která vyžadují existenci pravomocně stanovené daňové pohledávky,

pokračování

nejednalo. Závěry obou rozhodnutí proto nejsou na tento případ přílehlivé. Totéž platí pro stěžovatelův odkaz na rozsudky týkající se rozhodnutí o pokutě za nepodání daňového přiznání podle § 250 daňového řádu (neexistence právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti totiž brání předepsání úhrady penále, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 30/2007-68).

[15] Všechny stěžovatelem v kasační stížnosti zmiňované případy spojuje to, že na základě pravomocně stanovené daně je daňovému subjektu ukládána sankce, případně je daň zajištěna či rovnou vymáhána. Předpokladem pro takový zásah do práv daňového subjektu je pravomocně stanovená daňová povinnost. V nyní posuzované věci se naopak stěžovatel jako daňový subjekt domáhá úroku po správci daně. Úrok z neoprávněného jednání správce daně má sloužit ke kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku uhrazení nezákonně stanovené daně. Lze jej tedy využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení daně definitivně vyřešena. V opačném případě by mohlo docházet k situacím, kdy by správce daně musel již na základě účinnosti zrušujícího rozhodnutí soudu, a tedy v situaci, kdy nebyla postavena najisto konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu, přiznat i vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně, který by musel být případně opětovně vrácen zpět správci daně. Uvedený postup by byl v rozporu se zásadou efektivit a hospodárnosti daňového řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 310/2020-43, bod 27).

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatel ve věci neměl úspěch a žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. ledna 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu