



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Ing. J. T.**
bytem X
zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2020, č. j. 30673/20/5100-41453-712735,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2020, č. j. 30673/20/5100-41453-712735 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný I.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 1. 2020, č. j. 50502/20/2308-50521- 401864, tak, že se v souladu s § 159 odst. 3 ve spojení s § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyhovuje námitce žalobce v plném rozsahu a na osobním daňovém účtu žalobce bude předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s rozhodnutím ze dne 17. 1. 2020, č. j. 34344/20/2308-50521- 401864, o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně; II. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 17. 1. 2020, č. j. 34344/20/2308-50521-401864, tak, že se podle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 30. 3. 2017, č. j. 535864/17/2308- 50521-401864, č. j. 611105/17/2308-50521-401864 a č. j. 612119/2308-50521-401864, ve výši 102 311 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce se neshodl se žalovaným ohledně konce doby pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně dne 11. 12. 2019. V tento den totiž nedošlo k vrácení přeplatku na penále z daně z příjmů fyzických osob, protože datum 11. 12. 2019 je den doručení rozhodnutí č. j. 50136/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50135/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019 a č. j. 50134/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019. Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak žalovaný neměl zvýšit jen o 2 311 Kč, nýbrž měl jej zvýšit až do dne vrácení penále z daně z příjmů fyzických osob žalobci.
3. Pokud správce daně nepředepsal doměřenou daň za zdaňovací období 2010–2012 (ve výši 670 245 Kč, 661 815 Kč a 607 485 Kč) a žalovaný tomu přitakal, pak oba nerespektovali dodatečné platební výměry č. j. 535864/17/2308-50521-401864 ze dne 30. 3. 2017, č. j. 611105/17/2308-50521-401864 ze dne 30. 3. 2017 a č. j. 612119/17/2308-50521-401864 ze dne 30. 3. 2017, ve kterých se psalo, že doměřenou daň a penále je žalobce povinen uhradit v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci těchto dodatečných platebních výměrů, a postupovali svévolně, když v rozporu s § 150 odst. 1 daňového řádu nepředepsali doměřenou daň.
4. Rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 8/2018-97 ze dne 27. 6. 2019 bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného č. j. 11387/18/5200-10421-711070 ze dne 9. 3. 2018. V důsledku toto neexistovala splatná daň z příjmů fyzických osob uvedená v rozhodnutích citovaných výše v bodě 3 tohoto rozsudku. Na osobním daňovém účtu žalobce však nebyla nijak vykázána skutečnost, že daň z příjmů fyzických osob uvedená v těchto rozhodnutích nebyla splatná. Správně by na osobním daňovém účtu neměl být vykázán předpis této nesplatné daně, a tím pádem by osobní daňový účet měl vykazovat přeplatek daně z příjmů fyzických osob. Proto namítal-li žalovaný, že došlo ke snížení stavu osobního daňového účtu žalobce ke dni 31. 12. 2018 nikoliv z důvodu započtení přeplatků na osobním daňovém účtu žalobce na úhradu dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob, pak žalovaný blíže neuvedl, z jakého důvodu ke snížení stavu osobního daňového účtu žalobce ke dni 31. 12. 2018 vlastně došlo. Tudíž tvrzení žalovaného, že se tak nestalo z důvodu započtení přeplatků na osobním daňovém účtu žalobce na úhradu dodatečně doměřené daně z příjmů fyzických osob, neobstojí, když nebylo o nic konkrétního opřeno.
5. Žalobce obdržel vyrozumění žalovaného č. j. 51877/19/5200-10421-711070 ze dne 13. 12. 2019, kde se uvádělo, že ze strany správce daně byl již dne 15. 11. 2019 v systému ADIS

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

proveden úkon spočívající v zaevidování, že předmětná daň není po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni splatná. Šlo o reakci na podnět k odstranění nečinnosti ze dne 15. 11. 2019. Dále žalobce obdržel rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 2123869/19/2308-50521-401864 ze dne 20. 12. 2019, kde se uvádělo, že námitce se vyhovuje v plném rozsahu a na osobním daňovém účtu byla dne 15. 11. 2019 vykázána skutečnost, že doměřená daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní roky) 2010, 2011, 2012 není splatná, a to na základě existence rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 8/2018-97 ze dne 27. 6. 2019. Šlo o reakci na námitku ze dne 8. 11. 2019.

6. Žalobci z toho plynulo, že by osobní daňový účet v důsledku nevykázání předpisu nesplatné daně měl dne 15. 11. 2019 vykazovat přeplatek alespoň z penále v celkové výši 613 415 Kč (za rok 2010 ve výši 134 049 Kč, za rok 2011 ve výši 132 363 Kč, za rok 2012 ve výši 121 497 Kč, za rok 2013 ve výši 225 506 Kč).
7. Při nahlížení na osobní daňový účet prostřednictvím daňové informační schránky však žalobce zjistil, že dne 15. 11. 2019 žádný přeplatek vykázán nebyl. Na osobním daňovém účtu daně z příjmů fyzických osob byly činěny úkony do 1. 7. 2019 a potom až 11. 12. 2019. Úkon učiněný dne 15. 11. 2019 chyběl. Žalobce k tomu soud odkázal na čtyři sestavy osobního daňového účtu extrahované z daňového portálu.
8. Jestliže se měl úrok z neoprávněného jednání správce daně podle žalovaného počítat ze zaplaceného penále, pak měl správce daně podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu úrok předepsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, a penále měl správce daně bez žádosti vrátit do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno.
9. Jenže žalobci zaplacené penále vráceno nebylo, proto žalovaný nemohl úrok z neoprávněného jednání správce daně počítat do 11. 12. 2019, jako by mu penále tohoto dne vráceno bylo. Stejně nesprávné byly i úvahy žalovaného o tom, že správce daně měl úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsat do dne 26. 12. 2019, a učinil-li tak až dne 14. 1. 2020, tato skutečnost nezasáhla do majetkové sféry žalobce.
10. V případě pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ jde o výklad pojmu „stanovená daň“. Žalovaný změnu nebo zrušení rozhodnutí o stanovení daně chápal až od tří rozhodnutí ze dne 5. 12. 2019, jmenovaných v bodě 2 tohoto rozsudku, kterými byly zrušeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, a od nich počítal 15denní lhůtu pro předepsání úroku na osobní daňový účet a pro vrácení přeplatku. Naopak žalobce změnu nebo zrušení rozhodnutí o stanovení daně chápal už od rozsudku Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 8/2018-97 ze dne 27. 6. 2019, kterým se staly nepravomocné dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob a ze splatné daně se stala nesplatná daň, a od něj počítal 15denní lhůtu pro předepsání úroku na osobní daňový účet a pro vrácení přeplatku. Výkladem pojmu „stanovená daň“ se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14. 3. 2018. Zde učinil výklad, že pojem „stanovení daně“ představuje pravomocné rozhodnutí.
11. Na rozdíl od žalovaného byl proto žalobce názoru, že byly naplněny podmínky pro aplikaci § 254 daňového řádu a správce daně už na základě rozsudku Krajského soudu v Plzni měl postupovat dle § 254 odst. 4 daňového řádu a měl žalobci vrátit bez žádosti přeplatek na penále vzniklý z částky uhrazené v souvislosti s dodatečnými platebními výměry.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

12. Vzhledem k tomu, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nebyl na osobní daňový účet předepsán do 15 dnů od rozsudku Krajského soud v Plzni, ale do 15 dnů od tří rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019, byly uvedené úroky nesprávně nižší, a na žalobcově osobním daňovém účtu chyběly předepsané úroky z úroků za dobu od 15 dnů od účinnosti rozsudku Krajského soud v Plzni ze dne 27. 6. 2019 do dne vrácení dle tří rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019. Konec úročení úroků z úroků by připadl na 26. 12. 2019, nicméně vzhledem k prodlení správce daně měl konec připadnout na 14. 1. 2020. Zpoždění s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně zasáhlo majetkovou sféru žalobce tak, že žalobce mohl peníze z úroku použít až o 3 týdny později. Žalobci proto náležel úrok z úroku alespoň za dobu 26. 12. 2019 až 14. 1. 2020. Oporu pro požadavek na předepsání úroku z úroku za neoprávněné jednání a jeho vrácení viděl žalobce v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017, z něhož citoval body 39–43.
13. Žalobce proto po právu požadoval zjednání nápravy, aby správce daně podle § 254 odst. 3 daňového řádu na osobní daňový účet předepsal úrok z úroku za dobu od 15 dnů od účinnosti rozsudku Krajského soud v Plzni do dne vrácení přeplatku na penále. Žalobce na rozdíl od žalovaného neviděl nic špatného na tom, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 nechtěl přihlížet porušování § 254 odst. 3 daňového řádu a za pochybení spočívající v nepředepsání úroku za neoprávněné jednání na osobní daňový účet do 15 dnů akceptoval další úrok, tedy úrok z úroku.
14. Sporné proto nebylo sankcionování úrokem z úroku, ale sporné bylo vrácení přeplatku do 15 dnů od účinnosti rozsudku Krajského soud v Plzni ze dne 27. 6. 2019 (dle názoru žalobce), nebo do 15 dnů od rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019 (dle názoru žalovaného). Žalobce proto měl nárok na úrok z úroku za dobu od 16. dne od účinnosti rozsudku Krajského soud v Plzni do dne vrácení penále, přičemž za vrácení penále nelze považovat 11. 12. 2019, protože správce daně vratitelný přeplatek na penále podle § 254 odst. 4 daňového řádu nevrátil, nebo od 27. 12. 2019 do 14. 1. 2020 z důvodu pozdního předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet, nebo od 16. dne od účinnosti tří rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019 do dne vrácení penále, přičemž za vrácení penále nelze považovat 11. 12. 2019, protože správce daně vratitelný přeplatek na penále podle § 254 odst. 4 daňového řádu nevrátil.
15. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Ve vyjádření k žalobě žalovaný předně uvedl, že žalobce v odvolání proti rozhodnutí o úroku požadoval úrok z neoprávněného jednání správce daně do dne 11. 12. 2019. Úrok z neoprávněného jednání správce daně mu byl do tohoto data rovněž přiznán, žalovaný tak nerozuměl žalobní námitce, v níž žalobce poprvé v žalobě uvedl, že posledním dnem úročení neměl být den 11. 12. 2019. V odvolání žalobce svoji argumentaci tímto směrem vůbec nevedl a ztotožnil se s názorem správce daně.
17. Co se týče konce úročení, žalovaný plně odkázal na bod [27] rozhodnutí o odvolání a právní úvahy tam uvedené. Současně uvedl, že za účelem úhrady penále žalobce neprovedl žádnou faktickou platbu. Jelikož se v době předepsání penále na osobním daňovém účtu žalobce nacházel přeplatek, bylo penále s tímto přeplatkem spárováno a z přeplatku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odečteno. Po zaevidování zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 6. 2019, č. j. 57 Af 8/2018-97, provedl správce daně storno penále, a to ke dni 15. 11. 2019. Až dne 11. 12. 2019 byla najisto postavena výše daňové povinnosti včetně penále, neboť v tento den nabyla právní moci nová rozhodnutí o odvolání ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50134/19/5200-10421-711070, č. j. 50135/19/ 5200-10421-711070 a č. j. 50136/19/5200-10421-711070, jimiž došlo ke změně příslušných dodatečných platebních výměrů, tj. fakticky rovněž ke zrušení povinnosti úhrady penále z doměřené daně, proto byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně až do tohoto data, ačkoliv storno penále bylo provedeno již 15. 11. 2019.

18. Již 15. 11. 2019 došlo k „obnovení“ stavu, jaký tu byl před vydáním příslušných dodatečných platebních výměrů a před předepsáním penále na osobní daňový účet žalobce. Za dobu trvání nežádoucího stavu, prodlouženou do 11. 12. 2019 z důvodů výše uvedených, byl žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán. V posuzované věci bylo stěžejní a nesporné, že žalobce neprovedl faktickou úhradu penále na základě příslušných dodatečných platebních výměrů. U žalobce nenastala situace, že by mu byly zadržovány částky odpovídající výši penále z důvodu jejich faktického uhrazení v souvislosti s nezákonnými dodatečnými platebními výměry. Pokud osobní daňový účet žalobce vykazoval přeplatek, pak jej v přeplatku udržoval sám žalobce. S ohledem na uvedené nebyl dán důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně za delší dobu.
19. Námitka postupu v rozporu s ust. § 150 odst. 1 daňového řádu dle žalovaného nesouvisí s předmětem tohoto sporu. Žalobce doměřenou DPFO neuhradil. Tuto skutečnost žalobce nepopíral v odvolacím řízení, ani nyní v žalobě. Žalovaný však přesto posoudil, zda k úhradě nemohlo dojít z případných přeplateků žalobce. Že tomu tak nebylo, a žalobci tudíž nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, žalovaný odůvodnil v bodě [24] rozhodnutí o odvolání. Žalobce v žalobě pominul zcela specifickou situaci, která v jeho případě nastala. Daňové orgány původně, ač nesprávně, uzavřely, že zprostředkovatelská činnost žalobce podléhá režimu závislé činnosti (z tohoto důvodu následně došlo k doměření DPFO). Dále však zjistily, že plátce Golden Snack s.r.o. za žalobce odvedl zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Částky takto uhrazených záloh správce daně započítal proti žalobci doměřené dani. Součet úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a úhrnu částek zaplacených na zbývajících zálohách pak převýšil doměřenou daň. Logicky pak nemohlo dojít k úhradě doměřené DPFO z případných přeplateků žalobce, a nedošlo tak k naplnění druhé zákonné podmínky dle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.
20. Rovněž argumentace týkající se vykazovaných stavů na osobním daňovém účtu DPFO (zejména že nebyla vykázána skutečnost, že DPFO dle příslušných dodatečných platebních výměrů není splatná) dle žalovaného nesouvisela s předmětem tohoto řízení. Žalobce navíc opět přehlížel, že u něho nastala výše popsaná specifická situace. K odkazu žalobce na vyrozumění žalovaného ze dne 13. 12. 2019, č. j. 51877/19/5200-10421-711070, žalovaný uvedl, že se toto vyrozumění týkalo namítané nečinnosti správce daně, přičemž žalovaný neshledal správce daně nečinným.
21. K argumentaci žalobce, že 15denní lhůtu pro předepsání úroku na osobní daňový účet a pro vrácení přeplatku bylo třeba počítat již od rozsudku Krajského soudu v Plzni, žalovaný předně uvedl, že již v řízení před daňovými orgány nebyl názor žalobce konzistentní, co se týče počítání uvedené lhůty 15 dnů pro předepsání úroku (srov.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

námitku ze dne 27. 12. 2019, v níž se žalobce domáhal předsání úroku dle ust. § 254 daňového řádu, neboť „*uplynula lhůta 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 50135/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50134/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019, a č. j. 50136/19/5200-10421-711070 ze dne 5. 12. 2019*“). Žalovaný dále odkázal na body [38] a [39] rozhodnutí o odvolání, v nichž se s touto námitkou, uplatněnou rovněž v odvolání, řádně vypořádal, a zdůraznil následující.

22. Z dikce ust. § 254 odst. 3 daňového řádu plyne, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné. V projednávané věci předmětné dodatečné platební výměry (jakožto rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ust. § 147 odst. 1 daňového řádu) byly změněny až novými rozhodnutími o odvolání. Rozsudek Krajského soudu v Plzni nepředstavoval rozhodnutí o stanovení daně. Tímto rozsudkem bylo zrušeno pouze původní rozhodnutí o odvolání č. j. 11387/18/5200-10421-711070. Až po vydání nových rozhodnutí o odvolání bylo postaveno najisto, že dojde ke změně výše doměřené daně za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 a ke zrušení povinnosti hradit penále z doměřené daně. Žalovaný tak setrval na svém názoru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být žalobci předepsán do 15 dnů ode dne účinnosti nových rozhodnutí o odvolání.
23. Ke lhůtě pro vrácení přeplatku vzniklého na základě předsání předmětného úroku žalovaný uvedl, že je nutné rozlišovat povinnost předpsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu od povinnosti správce daně vrátit přeplatek vzniklý na základě předsání předmětného úroku. Současně je nutné vyjít z premisy, že pokud povinnost správce daně vracet finanční prostředky z moci úřední existuje, je výslovně v zákoně uvedena. Ani „*[s]kutečnost, že posuzovaný úrok náleží za splnění stanovených podmínek daňovému subjektu ze zákona, ještě sama o sobě neznamená povinnost správce daně úrok i přes pasivitu oprávněného vracet z úřední povinnosti*“ (srov. bod [45] rozsudku NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26). S ohledem na uvedené pak lhůta, ve které měl správce daně povinnost vrátit přeplatek vzniklý předsáním úroku na osobní daňový účet žalobce, počala běžet ode dne, kdy správce daně obdržel žádost žalobce o vrácení předmětného přeplatku (24. 6. 2020), a její délka byla třicet dnů. Správce daně pak tento přeplatek žalobci vrátil v zákonem stanovené lhůtě dne 7. 7. 2020. Žalovaný setrval na svém názoru, že přestože správce daně předpsal úrok z neoprávněného jednání správce daně dne 14. 1. 2020, tato skutečnost nezasáhla do majetkové sféry žalobce, a to z důvodu, že správce daně přeplatek vzniklý předsáním úroku na osobní daňový účet žalobce vrátil včas.
24. Z rozsudku NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, podle žalovaného neplynulo, že by se měla lhůta 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, počítat již od rozsudku Krajského soudu v Plzni, neboť NSS se zde výkladem ust. § 254 odst. 3 daňového řádu vůbec nezabýval. Žalovaný dodal, že počítal-li lhůtu 15 dnů dle ust. § 254 odst. 3 daňového řádu ode dne účinnosti nových rozhodnutí o odvolání, pak jejich účinnost a současně právní moc nastala dne 11. 12. 2019, kdy byla doručena žalobci (ust. § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu).
25. Rovněž námitka týkající se úroku z úroku nesouvisela s předmětem tohoto řízení. Jak již žalovaný v bodě [41] rozhodnutí o odvolání uvedl, požadavek na přiznání úroku z úroku žalobce poprvé vznesl až v doplnění odvolání. Žalobce pominul, že žalovaný se tímto

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

návrhem nemohl zabývat, neboť by tím porušil zásadu legitimacy (ust. § 5 odst. 2 daňového řádu) či zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Žalobce rovněž přehlédl, že žalovaný v odvolacím řízení přezkoumával rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně, a dokud o odvolání nerozhodl, nebyla výše úroku z neoprávněného jednání správce daně postavena najisto.

26. Předestřenou argumentací rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, tak žalobce nebrojil proti odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Z procesní opatrnosti žalovaný uvedl, že se s právními závěry uvedenými v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 neztotožňuje. NSS rozlišoval úrok „přirůstající“ a „nepřirůstající“ a následně činil právní závěry. S rozlišením na přirůstající a již nepřirůstající úrok se žalovaný nemohl ztotožnit, neboť v obou případech jde stále o příslušenství daně, které již dále úročit nelze. Požadavku na úrok z pozdě předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně nelze vyhovět, neboť tento požadavek nemá oporu v právních předpisech, a dále s ohledem na obecně přijímanou zásadu zákazu anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení, která byla potvrzena i judikaturou NSS (srov. rozsudek ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45) a kterou lze dovodit také z dikce ust. § 253 odst. 3 daňového řádu, podle níž u nedoplatků na příslušenství daně úrok z prodlení nevzniká. Stran nepřipustnosti dalšího úročení úroků v daňovém právu lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019, č. j. 45 Af 9/2017-56, v jehož bodu 19. zmíněný soud ke sporné právní otázce uvedl následující: *„Soud má za to, že nepřipustnost úroků z úroků v daňovém právu nelze podkládat za prolomenou ani po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36. Ani v tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků platících v daňovém právu“*. Lze tak uzavřít, že NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 nepředložil ve svých úvahách dostatečné argumenty k tomu, aby obecně uznávaný zákaz anatocismu prolomil.
27. Žalovaný měl za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpělo nezákonnostmi, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem. Toto rozhodnutí považoval žalovaný za plně přezkoumatelné. Proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

První rozhodnutí soudu

28. Soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2022, č. j. 57 Af 24/2020-43 (dále jen „*první rozsudek*“) napadené rozhodnutí zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Žalovaného zavázal zkoumat a následně i vysvětlit ve svém rozhodnutí, na kdy ve světle aplikace ustanovení § 154 a § 155 v návaznosti na § 254 odst. 4 daňového řádu spadá poslední den doby, za kterou náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, a také vypořádat se s otázkou pohybů na osobním daňovém účtu žalobce v období od 31. 12. 2017 do 31. 12. 2018.
29. Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 6. 10. 2022, č. j. 1 Afs 112/2022-26 (dále jen „*zrušující rozsudek*“) první rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu se má soud striktně zabývat pouze otázkou předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, jak žalobce žádal v podané námitce, nikoli přezkumem otázky vzniku vratitelného přeplatku, který mu měl být vrácen, nebo „úroky z úroků“. Dále podle Nejvyššího správního soudu platí, že jestliže soud neměl pochybnosti o tom, že žalobce daň z příjmů fyzických osob neuhradil, ale provedla to za něj společnost Golden Snack s.r.o., a ztotožnil se

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s hodnocením žalovaného, nemůže jeho odůvodnění zároveň označit za nepřezkoumatelné. Upozornil, že v případě nesrovnalostí na osobním daňovém účtu může žalobce podat námitku podle § 159 daňového řádu vůči tomuto rozdílu. Rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), chybná evidence daní však může představovat nezákonný zásah, proti němuž se lze bránit žalobou podle § 82 s. ř. s.

V.

Shrnutí obsahu podání účastníků po zrušujícím rozsudku

30. V podání ze dne 19. 10. 2022 žalobce nesouhlasil se zrušujícím rozsudkem. Měl s odkazy na judikaturu za to, že v žalobě bylo možné uplatnit námitky, které nebyly uplatněny v řízení před žalovaným. Dále žalobce citoval judikaturu týkající se skutečnosti, zda úrok z neoprávněného jednání vrací správce daně na žádost nebo bez žádosti. Následně žalobce hájil svůj postup při nařikání výše úroku z neoprávněného jednání správce daně a podotkl, že stavem svého osobního daňového účtu prokazoval zaplacení daně z příjmů fyzických osob, z toho plynoucí vratitelný přeplatek, a z toho plynoucí vyšší úrok.
31. V podání ze dne 30. 10. 2022 žalobce obhajoval svůj postup v řízení před správcem daně, žalovaným a soudem jako konzistentní s postupným vývojem situace. Žaloba jen odrážela žalobcovu pokračující reakci na stanovený úrok. Žalobce nadále nesouhlasil s odůvodněním zrušujícího rozsudku.
32. Žalovaný v podání ze dne 7. 11. 2022 uvedl, že žalobce zaměnil otázku vymezení předmětu řízení s možností uplatnit v žalobě námitky, které nebyly uplatněny v odvolacím řízení. Žalovaný se plně ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu, že předmět řízení bylo pouze nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Penále ve vztahu k pozdnímu vrácení žalobce vůbec neučinil předmětem řízení. Navíc v případě pozdního vrácení přeplatku by v teoretické rovině žalobci náležel úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jedná se však o jiný druh úroku, než je úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobcovy odkazy na judikaturu žalovaný hodnotil jako nepřiléhavé k projednávané věci. Žalovaný také trval na tom, že nemohlo dojít k úhradě doměřené DPFO z případných přeplatků žalobce. Pokud žalobce chtěl dle svých slov poukazem na stav osobního daňového účtu ke dni 31. 12. 2017 a ke dni 31. 12. 2018 doložit zaplacení svého dluhu, pak žalovaný zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodnil, že změnu stavu osobního daňového účtu nezpůsobila úhrada DPFO, přičemž tento závěr měl oporu v příslušných sestavách, které byly součástí spisového materiálu. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nikdy netvrdil, že fakticky provedl platbu DPFO za zdaňovací období roků 2010 až 2012, natož aby tvrdil, kdy k takové úhradě došlo a v jaké výši. Případný úrok z částky, která byla předepsána k přímé úhradě Golden Snack s.r.o., tj. plátcí daně, musí být řešen v návaznosti na konečný výsledek řízení u tohoto plátce daně, nikoliv u žalobce. Ohledně konce úročení žalovaný setrval na své dosavadní argumentaci. Je-li smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně kompenzace stavu, kdy žalobce nemohl disponovat s částkou penále, která mu po právu náleží, pak právě dne 15. 11. 2019 byl tento stav napraven. Pojem „disponovat“ je nutno dle žalovaného vykládat širěji, přičemž pod tento pojem spadá rovněž možnost žalobce požádat o vrácení přeplatku. Již okamžikem storna penále se peněžní prostředky nacházely na osobním daňovém účtu žalobce, jednalo se již o prostředky náležící žalobci a stornem penále došlo k obnovení stavu, jaký tu byl před předpisem penále. Při posouzení konce

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

data úročení úrokem dle § 254 daňového řádu však žalovaný postupoval ve prospěch žalobce a úrok mu přiznal až do 11. 12. 2019, kdy nabyla právní moci nová rozhodnutí o odvolání, kterými byly změněny dodatečné platební výměry a byla tak najisto postavena výše daňové povinnosti včetně penále.

33. Žalobce v podání ze dne 27. 11. 2022 podotkl, že se shoduje se žalovaným na tom, že uvedenou daň zaplatil za žalobce někdo jiný – společnost Golden Snack s.r.o.. Shoda mezi žalobcem a žalovaným už ale nepanovala v tom, zda se zaplacením doměřené daně za žalobce někým jiným lze zacházet, jako by tuto daň zaplatil žalobce, a zda lze přiznat žalobci úrok z doměřené daně zaplacené za žalobce společností Golden Snack s.r.o. Na rozdíl od žalovaného byl žalobce názoru, že mu přísluší úrok z doměřené daně zaplacené za žalobce společností Golden Snack s.r.o.

VI.

Posouzení věci soudem

34. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
35. Soud byl vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).
36. O podané žalobě soud rozhodoval bez nařízení ústního jednání, neboť s tím oba účastníci výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

VII.

Rozhodnutí soudu

37. Soud shledal žalobu nedůvodnou.
38. Předmětem sporu v projednávané věci byl úrok z neoprávněného jednání správce daně, nárok na nějž měl žalobci vzniknout v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně (dodatečných platebních výměrů) žalovaným, ke které došlo v návaznosti na rozsudek vydaný zdejší soudem, jenž zrušil rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro vady řízení. Žalobce se v námitce podané podle § 159 daňového řádu domáhal **předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně** na osobní daňový účet žalobce podle § 254 odst. 3 daňového řádu. Tím vymezil předmět řízení, kterého se museli žalovaný i soud striktně držet.
39. Institut úroku z neoprávněného jednání správce daně upravuje daňový řád, kdy podle § 254 odst. 1 tohoto zákona ve znění účinném 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
40. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.

41. Zásadním sporným bodem v projednávané věci byl konec doby úročení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí při stanovení konce úročení vycházel z data právní moci rozhodnutí, jimiž byly změněny dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012 – jednalo se o tři rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2019, která právní moci nabyla dne 11. 12. 2019. Žalovaný k tomu dále uvedl: *„Relevantní dobou pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je trvání nežádoucího stavu. Až do právní moci nových rozhodnutí o odvolání nebylo postaveno na jisto, zda bude odvolateli sdělena povinnost k úhradě penále. Odvolací orgán na osobním daňovém účtu odvolatele ověřil, že již po zaevidování zrušujícího rozsudku provedl správce daně storno penále, a to ke dni 15. 11. 2019. Jelikož až dne 11. 12. 2019 byla najisto postavena výše daňové povinnosti včetně penále, náleží odvolateli úrok z neoprávněného jednání správce daně až do tohoto data“.*
42. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, *„úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu představuje sankční nástroj vůči správci daně, který daňovému subjektu neoprávněně zadržoval (znemožňoval disponovat) konkrétní finanční částku, z důvodu nesprávného rozhodnutí, které bylo později zrušeno“* (bod 39. zrušujícího rozsudku). Úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu do dne vrácení neoprávněně požadované částky daně. Jestliže tedy žalovaný přiznal žalobci úrok až do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterými došlo ke změně dodatečných platebních výměrů a fakticky rovněž ke zrušení povinnosti úhrady penále z doměřené daně, a tento den časově následoval po dni provedení storna penále na osobním daňovém účtu žalobce, postupoval žalovaný po právu. Z důvodu úzce vymezeného předmětu řízení se žalovaný ani soud naopak nemohli zabývat vznikem a vrácením vratitelného přeplatku z úřední povinnosti podle § 254 odst. 4 daňového řádu. Rovněž případné opožděné vrácení vratitelného přeplatku představujícího penále nemohlo být řešeno v tomto řízení, neboť by se pro ně uplatnil samostatný režim úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu (srov. bod 42. zrušujícího rozsudku).
43. Ohledně částky, která byla žalobcem uhrazena na základě později změněného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním, a která tudíž měla být základem úroku, se soud shodl s žalovaným a setrval na svých dřívějších závěrech. Úrok bylo třeba počítat pouze z penále, neboť daň žalobce neuhradil fakticky ani „papírově“. Plátce daně, společnost Golden Snack s.r.o., odvedl za žalobce příslušné zálohy na daň a správce daně z těchto zaplacených záloh odečetl daň doměřenou v r. 2017. Tomu odpovídala i sestava, která byla součástí spisu a která příslušné částky daně v řádu vyšších statisíců ve sloupci „předpis“ ani „platba“ vůbec – k žádnému časovému bodu – neobsahovala. Tuto skutečnost bylo možno připočíst na vrub specifické situace v případě žalobce, kdy konečný postup správce daně soud vnímal jako žádoucí racionalizaci postupů při správě daní. V podrobnostech soud odkazuje na argumentaci žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť s ní plně souhlasí.
44. Na základě zrušujícího rozsudku soud dále přehodnotil svůj postoj k namítaným nesrovnalostem v pohybech na osobním daňovém účtu žalobce mezi 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že rozdíl nepředstavoval úhradu daně, protože ta se projevila v připsání přeplatků (rozdílů mezi odvedenými zálohami na daň z příjmů fyzických osob plátcem Golden Snack s.r.o. a doměřenými

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

daněmi). Jestliže sestava předložená správcem daně skutečně obsahovala předpisy odpovídající vratkám daných rozdílů a předpisy odpovídající penále, neuvedl žalobce žádnou racionální úvahu, proč by se v případě ostatních částek ve sloupci „předpis“, jejichž výše neměla na první pohled souvislost s předmětnou daní a rozhodnutími o ní, mělo jednat o (částečnou) úhradu daně z příjmů fyzických osob dle dodatečných platebních výměrů ze dne 30. 3. 2017.

45. Soud na danou problematiku nahlédl i optikou nezákonného zásahu, jak naznačil Nejvyšší správní soud, přestože ve shodě s žalobcem dané žalobní body hodnotil spíše jako oponenturu částce, ze které měl být úrok počítán. Soud nicméně shledal, že eventuální výzva k úpravě žalobního typu by nemohla vést k žádnému pozitivnímu výsledku pro žalobce, neboť žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná dne 12. 10. 2020 za situace, kdy žalobce o nesrovnalostech věděl nejpozději v době podání odvolání dne 19. 1. 2020, by musela být odmítnuta pro opožděnost.
46. Ke zbývajícím námitkám žalobce lze konstatovat, že strategie žalobce, který prostřednictvím svého zástupce v odvolacím řízení započal na svůj prvotní požadavek „nabalovat“ uplatnění dalších nároků na odškodnění za jednání správce daně ve smyslu daňového řádu, byla podle soudů nesprávná. Žalobce inicioval celý následující postup správce daně a vymezil předmět řízení podáním námitky podle § 159 daňového řádu. V podané námitce žádal, „aby Finanční úřad ... na osobní daňový účet předeepsal podle § 254 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. úrok...“. Existencí nároku na „úrok z úroku“ se proto soud (a před ním žalovaný) nebyl povinen zabývat.
47. Ze shora uvedené argumentace soudu plyne, že žalobní body uplatněné žalobcem neshledal soud důvodnými, a proto žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

VIII.

Náklady řízení

48. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. by měl právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Žalovaný se nicméně práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal, a proto soud žádnému z účastníků toto právo nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřípustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. V tomto případě musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 24. února 2023

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.