



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **G. A. H.**, zast. JUDr. Vojtěškou Burešovou, advokátkou, se sídlem Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 14. 10. 2020, č. j. 52 Af 20/2020-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu daňového řízení

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4051/20/5100-41453-712735 (dále jen „napadené rozhodnutí A“), a ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735 (dále jen „napadené rozhodnutí B“).

[2] Napadeným rozhodnutím A byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) ze dne 1. 7. 2019,

č. j. 1331518/19/2808-50521-609296 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí A1“) a rozhodnutí ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331520/19/2808-50521-609296 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí A2“). Prvostupňovým rozhodnutím A1 byl stěžovateli přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), ve výši 182 184 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím A2 byl stěžovateli přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 92 940 Kč.

[3] Napadeným rozhodnutím B bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, kterým byl stěžovateli přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154 427 Kč (dále jen „prvostupňové rozhodnutí B“). Napadeným rozhodnutím B byla tato částka snížena na 43 412 Kč.

I.A) Daň z příjmů fyzických osob (také jen „DPFO“) za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015

[4] Vydání napadených rozhodnutí ve věcech výše úroku z neoprávněného jednání správce daně předcházely následující procesní vývoj.

[5] Stěžovatel dne 1. 7. 2014 podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013, v němž vykázal vlastní daň ve výši 281 401 Kč. Správce daně na tuto částku dne 6. 8. 2014 vydal platební výměr č. j. 1245378/14/2808-24801-603721 dle § 140 daňového řádu (tzv. vyměření daně v souladu s daňovým přiznáním).

[6] Dne 20. 8. 2015 stěžovatel podal správci daně dodatečné daňové přiznání, v němž za zdaňovací období roku 2013 vykázal daň ve výši 0 Kč s odkazem na Smlouvu mezi vládou České a Slovenské Federativní Republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku, vyhlášenou pod č. 89/1992 Sb. (dále též „SZDZ“). Stěžovatel uvedl, že při zdanění ve Velké Británii použil britský finanční úřad v souladu s tamními zákony sazbu 0 % a příjmy, které mohou být zdaněny ve Velké Británii, se podle mezinárodní smlouvy vyjímají ze zdanění v ČR.

[7] Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, správce daně doměřil stěžovateli DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 82 422 Kč a předepsal mu penále ve výši 16 484 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto a toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta rozsudkem krajského soudu ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017-85. Ke kasační stížnosti byly tento rozsudek č. j. 52 Af 2/2017-85 i rozhodnutí žalovaného č. j. 40256/16/5200-10421-706486 zrušeny, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. NSS zde dospěl k závěru, že příjmy stěžovatele jsou vyňaty ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ.

[8] Žalovaný následně vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052 (dále také „rozhodnutí o změně doměřené DPFO“), kterým změnil dodatečný platební výměr č. j. 11190/16/2808-50521-609296 tak, že

pokračování

stěžovateli na DPFO za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 0 Kč a předeepsal mu penále ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel žalobu nepodal.

[9] Stěžovatel dne 1. 7. 2015 podal daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2014, v němž vyčíslil daň ve výši 370 468 Kč. Dne 20. 8. 2015 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání k této dani za zdaňovací období roku 2014 (a to z týchž důvodů jako v případě zdaňovacího období roku 2013), v němž svoji daňovou povinnost vyčíslil ve výši 0 Kč.

[10] Správce daně vydal platební výměr ze dne 20. 1. 2016, č. j. 10043/16/2808-50521-609296, kterým stěžovateli vyměřil DPFO za zdaňovací období roku 2014 ve výši 458 997 Kč. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno a odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40255/16/5200-10421-706486. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta odkazovaným rozsudkem krajského soudu č. j. 52 Af 2/2017-85. NSS však vydal rozsudek ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, jímž kromě rozsudku č. j. 52 Af 2/2017-85 zrušil i toto rozhodnutí žalovaného č. j. 40255/16/5200-10421-706486 a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný v dalším řízení vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19415/19/5200-10421-709052, jímž změnil platební výměr správce daně č. j. 10043/16/2808-50521-609296, tak, že stěžovateli za zdaňovací období roku 2014 vyměřil DPFO ve výši 0 Kč.

[12] Dne 1. 7. 2016 podal stěžovatel daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2015, v němž svoji daňovou povinnost vyčíslil ve výši 0 Kč. Správce daně platebním výměrem ze dne 6. 9. 2017, č. j. 1466987/17/2808-50521-609296, vyměřil stěžovateli DPFO za zdaňovací období roku 2015 ve výši 515 312 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14329/18/5200-10421-706486. Krajský soud však toto rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 12. 12. 2018, č. j. 52 Af 18/2018-96, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k obdobným závěrům jako NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 292/2017-37. Žalovaný tak v dalším řízení vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19421/19/5200-10421-709052, kterým změnil platební výměr správce daně č. j. 1466987/17/2808-50521-609296 tak, že stěžovateli vyměřil DPFO za zdaňovací období roku 2015 ve výši 0 Kč.

[13] Správce daně stěžovateli dne 19. 6. 2019 vrátil částky ve výši 363 823 Kč z titulu úhrady DPFO za zdaňovací období roku 2013, a 16 484 Kč z titulu uložené povinnosti hradit penále a 11 160 Kč z titulu snížení výše úroku z prodlení. Téhož dne pak správce daně stěžovateli vrátil vratitelný přeplatek na DPFO ve výši 458 997 Kč (zdaňovací období roku 2014) a 515 312 Kč (zdaňovací období roku 2015).

I.B) Úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu)

[14] Správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí A1, jímž stěžovateli přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 182 184 Kč v návaznosti na nové vyměření daně za zdaňovací období roku 2016 na výslednou daň ve výši 0 Kč z původně vyměřené daně ve výši 458 997 Kč. Dále správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí A2, jímž

přiznal stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 92 940 Kč v návaznosti na rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 5. 2019, č. j. 19415/19/5200-10421-709052, o změně vyměření daně za zdaňovací období 2015 na výslednou daň 0 Kč z původně vyměřené daně ve výši 515 312 Kč.

[15] O odvolání podaném proti těmto rozhodnutím žalovaný rozhodl **napadeným rozhodnutím A**, jímž tato odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí A1 a A2 potvrdil. V odůvodnění žalovaný zejm. uvedl, že stěžovatel platil zálohy na DPFO čtvrtletně ve smyslu § 38a odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Platí, že po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň splatné v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně. Placení záloh se týkalo období od 2. 7. 2014 do 1. 7. 2015, dále období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016 a od 2. 7. 2016 do 3. 7. 2017. Žalovaný podrobně pro všechna zálohová období zdůvodnil, že k úhradě záloh nedošlo v souvislosti s rozhodnutím správce daně, přičemž poslední známou daň vyčíslil stěžovatel a správce daně ji souladným vyměření nezměnil, protože nelze uvažovat o úroku ve smyslu § 254 daňového řádu. Stěžovatel platil zálohy na DPFO vždy na základě poslední známé daňové povinnosti určené jím samým v příslušném daňovém přiznání a v zálohovém období ode dne 2. 7. 2016 do 3. 7. 2017 mu povinnost platit zálohy nevznikla, neboť daňová povinnost byla jím samým vyčíslena na 0 Kč.

[16] Ohledně namítaného nesprávně stanoveného počátku úročení žalovaný uvedl, že tzv. náhradní lhůta splatnosti (§ 139 odst. 3 daňového řádu) se týká situace, kdy je vyměřená daň vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, a činí 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu pak počátek úročení odvíjí od posledního dne náhradní lhůty splatnosti. Tvrzení stěžovatele, že za počáteční datum pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je třeba považovat den, k němuž by byl přeplatek vrácen za běžných okolností, je nutno odmítnout.

[17] K namítanému porušení ustanovení § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně nebyl povinen „vrátit“ stěžovateli přeplatek vzniklý na základě předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně z moci úřední již do 15 dnů od účinnosti rozhodnutí, kterým bylo pro nezákonnost změněno rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr), nýbrž toliko předmětný úrok předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu.

[18] **Napadeným rozhodnutím B** žalovaný k odvolání stěžovatele změnil prvostupňové rozhodnutí B, kterým stěžovateli v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2013 přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154 427 Kč. Žalovaný změnil výrok o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z důvodu změny rozhodnutí ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296 (jímž byla původně stěžovateli doměřena DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 82 422 Kč a bylo mu předepsáno penále ve výši 16 484 Kč), a to tak, že stěžovateli se přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 43 412 Kč.

[19] V odůvodnění napadeného rozhodnutí B žalovaný nejprve shrnul, že dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli doměřena DPFO ve výši 82 422 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 484 Kč. Ve věci bylo vydáno nové

pokračování

rozhodnutí o odvolání, jímž byl dodatečný platební výměr změněn tak, že stěžovateli byla doměřena za zdaňovací období daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč. Novým rozhodnutím tedy byla zrušena pouze povinnost uhradit doměřenou daň ve výši 82 422 Kč a vyměřené penále ve výši 16 484 Kč, a z těchto částek také přísluší stěžovateli úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Částka 281 401 Kč, která byla tvrzena za zdaňovací období roku 2013 jako daň stěžovatelem a také uhrazena, pak nebyla uhrazena na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné. Dále žalovaný zejm. uvedl, že k výsledné částce úroku podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu dospěl tak, že jistinou pro toto úročení byla částka daně uhrazené na základě rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost změněno, ve výši 82 422 Kč, dále úrok z částky ve výši 16 484 Kč (výše penále) a z částky ve výši 11 160 Kč (výše úroku z prodlení), což v součtu činí po zaokrouhlení 43 412 Kč. Žalovaný dále poznamenal, že i když byl vratitelný přeplatek na dani ve výši 82 422 Kč vrácen správcem daně až po zákonem stanovené lhůtě, je tato doba z hlediska úročení pokryta přiznaným úrokem z neoprávněného jednání správce daně, takže mu nepřisluší za tutéž dobu další úročení dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[20] K odvolacím námitkám stěžovatele žalovaný zejm. uvedl, že platí, že po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň splatné v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně. Placení záloh se týkalo období od 2. 7. 2014 do 1. 7. 2015, dále období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016 a od 2. 7. 2016 do 3. 7. 2017. Žalovaný podrobně pro všechna zálohová období zdůvodnil, že k úhradě záloh nedošlo v souvislosti s rozhodnutím správce daně, přičemž poslední známou daň vyčíslil stěžovatel a správce daně ji souladným vyměřením nezměnil, pročez nelze uvažovat o úroku ve smyslu § 254 daňového řádu.

[21] Dále k namítanému nesprávně stanovenému počátku úročení žalovaný uvedl, že tzv. náhradní lhůta splatnosti (§ 139 odst. 3 daňového řádu) se týká situace, kdy je vyměřená daň vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem. Žalovaný předně podotkl, že dodatečným platebním výměrem byla DPFO doměřena podle ustanovení § 143 a násl. daňového řádu, a nikoliv vyměřena podle § 139 téhož zákona. Nicméně vzhledem k obdobné úpravě obou ustanovení žalovaný vyložil, že ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu pak počátek úročení odvíjí od posledního dne náhradní lhůty splatnosti. Tvrzení stěžovatele, že za počáteční datum pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je třeba považovat den, k němuž by byl přeplatek vrácen za běžných okolností, je nutno odmítnout.

[22] Žalovaný se dále vyjádřil k otázce, zda bylo možno přiznat úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu také z částky 281 401 Kč. Pokud stěžovatel rozporuje samotné nové rozhodnutí o odvolání, jímž byl změněn dodatečný platební výměr za období roku 2013, měl stěžovatel možnost proti němu podat žalobu, což však neučinil. Žalovaný konstatoval, že postupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v bodě 52 rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, v němž bylo dovozeno, že kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) výši daně.

II. Napadený rozsudek

[23] Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu proti oběma napadeným rozhodnutím. V odůvodnění vyložil aplikovanou právní úpravu a poté se postupně věnoval přezkumu napadených rozhodnutí.

[24] Ve vztahu k napadenému rozhodnutí B (výše úroku z neoprávněného jednání správce daně za rok 2013) krajský soud uvedl, že platební výměr ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, jímž byla stěžovateli vyměřena daň ve výši 281 401 Kč, zůstal rozhodnutím žalovaného o změně doměření daně za zdaňovací období roku 2013 nedotčen. Novým rozhodnutím žalovaného totiž došlo ke změně dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, a nikoliv platebního výměru ze dne 6. 8. 2014, který v době vydání napadeného rozhodnutí B nadále existoval a vyvolával právní účinky.

[25] Jak plyne z § 143 odst. 2 daňového řádu, správce daně doměří daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Rozhodnutím žalovaného o změně doměření daně byla stěžovateli doměřena daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč. Po sečtení daně vyměřené v platebním výměru ze dne 6. 8. 2014 (281 401 Kč) a daně doměřené rozhodnutím žalovaného o změně doměření daně ve spojení s dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296 (0 Kč), tedy DPFO celkově stanovená stěžovateli za zdaňovací období roku 2013 činila 281 401 Kč, a nikoliv 0 Kč. Žalovaný proto nepochybil, jestliže v napadeném rozhodnutí B k okamžiku svého rozhodování vycházel z předpokladu, že stěžovateli i po vydání rozhodnutí o změně doměření daně zůstala vyměřena DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 281 401 Kč. K tomu krajský soud dodal, že na věci nic nemohlo změnit ani následně vydané rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 5. 5. 2020, jímž byl nařízen přezkum rozhodnutí žalovaného o změně doměření daně za zdaňovací období roku 2013. Následně bylo vydáno rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, jímž bylo rozhodnutí žalovaného o změně doměření daně za zdaňovací období 2013 zrušeno v přezkumném řízení změněno tak, že DPFO za období roku 2013 byla vyměřena v částce - 281 401 Kč a penále v nulové výši.

[26] Žalovaný tudíž postupoval v souladu se zákonem, pokud stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s DPFO za zdaňovací období roku 2013 nepřiznal z částky 281 401 Kč, která nadále představovala částku vyměřené daně. Ke změně platebního výměru ze dne 6. 8. 2014 došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí shora odkazovaným rozhodnutím GFŘ (vydaným v přezkumném řízení) ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721. Žalovaný tento úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013 správně přiznal stěžovateli „pouze“ z částky ve výši 82 422 Kč jako vratitelného přeplatku na dani a z částky penále ve výši 16 484 Kč (a dále z částky úroku z prodlení 11 160 Kč, k jehož vyměření došlo jiným rozhodnutím), neboť pouze tyto částky byl stěžovatel povinen zaplatit na základě dodatečného platebního výměru ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37.

[27] Žalovaný ve vztahu k DPFO za zdaňovací období let 2013 a 2014 vyměřil stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně vždy za období od 7. 10. 2016 do

pokračování

19. 6. 2019, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 pak tento úrok z neoprávněného jednání správce daně vyměřil od 13. 4. 2018 do 19. 6. 2019. Tento postup byl dle závěru soudu souladný se zákonem.

[28] Úrok z neoprávněného jednání správce daně se dle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznává ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. V případě zdaňovacího období roku 2013 došlo k doměření daně dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296, ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486. Tato rozhodnutí (odvolací rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37) nabyta právní moci dne 21. 9. 2016, daň těmito rozhodnutími stanovená byla splatná do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu), tedy do dne 6. 10. 2016. Ode dne následujícího, tj. ode dne 7. 10. 2016, proto stěžovateli náležel úrok dle § 254 daňového řádu. Krajský soud zdůraznil, že daň vyměřená platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014 nebyla snížena a stěžovateli za zdaňovací období roku 2013 i nadále (v době rozhodování žalovaného) zůstala vyměřena daň ve výši 281 401 Kč.

[29] Žalovaný ve vztahu k DPFO za zdaňovací období let 2013 a 2014 vyměřil stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně vždy za období od 7. 10. 2016 do 19. 6. 2019, ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 pak tento úrok z neoprávněného jednání správce daně vyměřil od 13. 4. 2018 do 19. 6. 2019. Tento postup byl dle závěru soudu souladný se zákonem. Dále soud vyložil ustanovení § 139 odst. 3 daňového řádu a aplikoval je na skutkový stav. Daň je splatná až od právní moci rozhodnutí o stanovení daně, proto za období před tímto dnem stěžovateli nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (srov. podobně rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37).

[30] Ve vztahu k období roku 2014 soud vyložil, že stěžovateli náleží úrok dle § 254 daňového řádu ode dne 7. 10. 2016. Ve vztahu k období roku 2015 krajský soud vyložil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu stěžovateli náleží ode dne 13. 4. 2018. Krajský soud uzavřel, že z těchto důvodů nelze stěžovateli přisvědčit, že jelikož částky následně doměřené, resp. vyměřené daně zaplatil dříve než v uvedené dny splatnosti, pak by mu úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být přiznán ode dne dřívějšího. Předem dnem splatnosti určeným na základě dne právní moci platebních výměrů, resp. dodatečného platebního výměru stěžovatel nebyl nucen splnit svoji daňovou povinnost pod hrozbou jejího vymáhání (byť lze připustit, že pokud by stěžovatel neuhradil svoji případnou daňovou povinnost nejpozději v původní den její splatnosti, byl by povinen hradit i úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, příp. penále dle § 251 tohoto zákona). Proto teprve až po tomto dni vznikl nárok na úrok dle § 254 daňového řádu.

[31] K pojmu splatnosti ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu krajský soud uvedl, že tento pojem značí náhradní lhůtu splatnosti, a nikoliv původní den splatnosti. V původní den splatnosti (1. 7. 2014 za zdaňovací období roku 2013, 1. 7. 2015 za zdaňovací období roku 2014 a 1. 7. 2016 za zdaňovací období roku 2015) byla dle § 135 odst. 3 daňového řádu splatná toliko daň, k jejímuž zaplacení byl stěžovatel ze zákona skutečně povinen, tj. řádně vypočítaná daň, tj. v případě stěžovatele daň ve výši 0 Kč. To platí bez ohledu na

to, jakou daňovou povinnost tvrdil ve svých daňových přiznáních a jaká daň mu byla následně doměřena, resp. vyměřena ze strany správce daně.

[32] K žalobním tvrzením ohledně záloh a zálohových období i za jiná zdaňovací období (než za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015) krajský soud uvedl, že i tato argumentace se míjí s předmětem přezkumu v nyní posuzované věci, protože se jí soud podrobněji nezabýval. Pokud jde o úrok z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období roku 2016, tato otázka nebyla předmětem soudního přezkumu v dané věci.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[33] V kasační stížnosti opřené o kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. stěžovatel uvedl následující stížní body. Především vysvětlil, že je britským státním příslušníkem. Vzhledem k tomu, že se ve Velké Británii obvykle nezdržuje a jeho střed životních zájmů je od roku 2013 v ČR, kam se se svou manželkou (české národnosti) a dvěma dětmi přestěhoval, stal se počínaje rokem 2013 rezidentem ČR. Z tohoto důvodu uvedl do přiznání k dani z příjmů v ČR za roky 2013 a 2014 své veškeré příjmy, kterými byly příjmy ze zaměstnání v britské společnosti Bilfinger Salamis UK Limited.

[34] Stěžovatel nejprve vysvětlil, že za rok 2013 mu byla vyměřena daň tak, jak ji uvedl ve svém přiznání, a to ve výši 281 401 Kč. Za rok 2014 pak podal stěžovatel daňové přiznání, ve kterém vyčíslil svoji daňovou povinnost ve výši 370 468 Kč. Po podání přiznání k dani za rok 2014 bylo zahájeno daňové řízení, v jehož průběhu správce daně trval striktně na navýšení základu daně o „povinné pojistné“. Tato skutečnost byla podnětem k přehodnocení daňové povinnosti stěžovatele a podání dodatečných přiznání jak za rok 2014, tak i za rok 2013, v nichž vyčíslil svoji daňovou povinnost ve výši 0 Kč a požádal o vrácení již zaplacených částek, přičemž důvodem bylo uplatnění SZDZ.

[35] Ve vztahu k posouzení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období roku 2013 stěžovatel nesouhlasil se závěry v bodě 41 a 42 napadeného rozsudku. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019 byla jednoznačně stěžovateli stanovena výše daně, resp. že mu žádná daňová povinnost nevznikla, tj. že jeho daňová povinnost je ve výši 0 Kč. V důsledku zásady presumpce správnosti aktů vydávaných správními orgány je nutné respektovat i princip ochrany dobré víry jejich adresátů, a tedy formální pochybení žalovaného, navíc akceptované správcem daně, nelze přičíst k tíži stěžovatele. Jedná se pouze o rozpor mezi tím, co žalovaný vyslovit chtěl, a tím, co ve skutečnosti výrokově vyslovil.

[36] Stěžovatel zdůraznil, že se v případě doměření daně neuplatní překážka *rei iudicatae* typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku. Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění její výši.

[37] Pokud je rozhodnutím správce daně stanovena náhradní lhůta splatnosti daně, pak tato nemění původní splatnost daně, ale stanovuje pouze její vymahatelnost. Stanovením

pokračování

náhradní lhůty správce daně umožňuje daňovému subjektu povinnou platbu odložit, ovšem s rizikem, že neúspěch v odvolacím řízení bude znamenat vznik úroku z prodlení ohledně té částky, která nebyla na účtu správce daně uhrazena k původnímu dni splatnosti daně. Zákon však nestanovuje povinnost daňovému subjektu takové riziko nést. Pokud tedy stěžovatel splnil povinnost splatnou daň uhradit před uplynutím náhradní lhůty splatnosti, nečinil tak dobrovolně, ale v souvislosti s platebními výměry, které byly v dalším řízení shledány nezákonnými. Stěžovatel tvrdí, že totéž platí i pro úhradu splatné daně za zdaňovací období roku 2015, kdy stěžovatel uhradil splatnou daň ještě před vydáním platebního výměru, neboť legitimně předpokládal, že mu tato daňová povinnost bude stanovena, k čemuž skutečně po 14 měsících od podání přiznání došlo.

[38] Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši, je odpovědný správce daně (nikoliv daňový subjekt). Vyměřením daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Správce daně je tedy nadán veřejnou mocí autoritativně daň (dle jeho posouzení v zákonné výši) vyměřit a daňový subjekt je povinen ze zákona takto vyměřenou daň uhradit. Pokud se v dalším řízení zjistí, že správce daně pochybil a vyměřil daň vyšší, než stanovuje zákon, má daňový subjekt právo na kompenzaci nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky, které uhradil nad svoji zákonnou povinnost v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně.

[39] Pokud tedy daňový řád stanoví pro dodatečné změny splatné daně náhradní lhůty splatnosti, jedná se z podstaty věci o náhradní lhůty, které nemění původní splatnost daně a aplikují se jen tehdy, není-li daň již uhrazena. Krajský soud však dospěl k závěru, že splatností ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba myslet náhradní lhůtu splatnosti, nikoliv původní den splatnosti. Uvedený závěr pak vedl soud k odmítnutí dalších žalobních námitek týkajících se splatnosti tvrzené daně za zdaňovací období roku 2014 a splatnosti úroku z prodlení úhrad doměřené daně za rok 2013 a 2014. Námitkou týkající se splatnosti daně v náhradní lhůtě do 15 dnů – nikoliv 15 den - od nabytí právní moci rozhodnutí se soud nezabýval vůbec. Stěžovatel odkázal na svou argumentaci uvedenou v žalobě.

[40] Stěžovatel brojil také proti názoru krajského soudu obsaženému v napadeném rozsudku týkajícímu se úhrady záloh. Stěžovatel namítal stanovení záloh správcem daně v zálohovém období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016, kdy správce daně „vycházel“ při stanovení záloh z tvrzené daně v řádném přiznání k dani. Stěžovatel však podal před vyměřením daně dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdil daň ve výši 0,- Kč. Podle žalovaného „*tato skutečnost nemohla být posouzena jako změna poslední známé daňové povinnosti, neboť dodatečné daňové přiznání bylo podáno ještě před vyměřením daně, což vedlo k zastavení řízení dle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu. Dodatečné daňové přiznání tak nemělo právní účinky odpovídající ust. § 38a odst. 1 ZDP.*“ Takový závěr žalovaného je však evidentně v rozporu se zákonem.

[41] Stěžovatel tvrdí s poukazem na zásady jazykového výkladu, že pokud daňový řád stanoví pro dodatečné změny splatné daně náhradní lhůty splatnosti, jedná se z podstaty věci o náhradní lhůty, které nemění původní splatnost daně a aplikují se jen tehdy, není-li daň již uhrazena.

[42] Podle stěžovatele dále nelze tvrdit, že podání dodatečného daňového přiznání nemá právní účinky, neboť § 38a odst. 1 věty druhé zákona o daních z příjmů se údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání využijí při vyměření nebo doměření této daně, tedy i při vyměření (stanovení) záloh, neboť záloha bezesporu daní je. Stěžovatel tvrdil, že má za rok 2014 daňovou povinnost ve výši 0 Kč a výše záloh, která byla předepsána na osobní daňový účet stěžovatele, byla bez ohledu na výklad zákona žalovaným v rozporu se zákonem.

[43] Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[44] K jednotlivým stížným bodům žalovaný uvedl, že nesouhlasí se stěžovatelem, že novým rozhodnutím o změně doměření daně za zdaňovací období 2013 byla stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč. Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem krajského soudu v bodech 39. a 40. rozsudku. Rozhodnutím o změně doměření daně byla zrušena pouze povinnost uhradit doměřenou daň ve výši 82.422 Kč. Daň ve výši 281.401 Kč, kterou stěžovatel vykázal v daňovém přiznání a uhradil, a která byla následně vyměřena platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014, zůstala nedotčena a k její úhradě nedošlo na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím, které bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné.

[45] Uvádí-li stěžovatel, že souběžně se zásadou presumpce správnosti správních aktů je nutné respektovat princip ochrany dobré víry jejich adresátů, pak se jedná o námitku, kterou neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[46] Žalovaný dále zdůraznil, že při úhradě vyměřené (doměřené) daně před splatností pak po dobu od úhrady daně do její splatnosti nelze požadovat úrok z neoprávněného jednání správce daně, protože zákonem předvídaná právní skutečnost (splatnost daňové povinnosti) vůbec nenastala. Uvedený závěr platí i pro náhradní lhůtu splatnosti, což je zřejmé např. z rozsudku NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37.

[47] Žalovaný uvedl, že argumentace stěžovatele je rozporná, neboť na jedné straně se závěry krajského soudu nesouhlasí, a na druhé straně se ztotožňuje se stěžejním závěrem krajského soudu, že dle ust. § 135 odst. 3 daňového řádu je splatná toliko daň, k jejímuž zaplacení byl stěžovatel ze zákona skutečně povinen. Stěžovatel tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že v původní den splatnosti byla splatná jen daň ve výši 0 Kč, a že teprve nezákonným rozhodnutím o vyměření (doměření) daně stěžovateli, jež nabylo právní moci a vykonatelnosti, byl stěžovatel bezprostředně ohrožen možností výkonu (daňové exekuce) nezákonného rozhodnutí.

[48] Co se týká problému placení záloh na DPFO, stížní námitky nesouvisí s předmětem soudního řízení, kterým je posouzení zákonnosti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Otázkou placení záloh se žalovaný zabýval z důvodu, že stěžovatel platil čtvrtletně zálohy na DPFO a částka záloh placená nad rámec zákonné povinnosti by představovala základ pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný se proto zabýval tím, zda v souvislosti s rozhodnutími o stanovení daně, která byla později změněna z důvodu nezákonnosti, odvolatel platil zálohy na další

pokračování

zdaňovací období. V příslušných zálohových obdobích buď stěžovatel platil zálohy na DPFO na základě poslední známé daňové povinnosti určené jím samým v příslušném daňovém přiznání, nebo mu povinnost platit zálohy nevznikla, neboť poslední známá povinnost byla jím samým určena ve výši 0 Kč. Výše záloh nebyla stanovena na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné. Stěžovateli tak úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které stěžovatel uhradil jako domnělé zálohy, nevznikl. Pokud jde o zálohové období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016, stěžovatel pomíjí, že podal dodatečné daňové přiznání ještě před vyměřením daně a správce daně tak postupoval v souladu s ust. § 141 odst. 7 daňového řádu.

[49] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že k problematice sporu o splatnost daně je zřejmé, že je to správce daně, který po posouzení skutečností rozhodných pro stanovení daně (tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání či zjištěných v následném daňovém řízení) stanovuje daňovému subjektu, co je, resp. bylo v den stanovený pro podání řádného přiznání, jeho daňovou povinností v zákonné výši. V případě stěžovatele správce daně stanovoval na základě nesprávného úředního postupu (a to po dobu několika let) daňovému subjektu („zákonnou“) povinnost, která však jeho zákonnou povinností nebyla.

[50] Stěžovatel se domáhal posouzení rozdílností pojmů splatnost daně a náhradní lhůta splatnosti daně tak, jak jsou „definovány“ daňovým řádem. Skutečnost, že dle žalovaného splatnost daně, podle téhož rozhodnutí, je různá podle toho, v jakém stadiu je daňové řízení, zřejmě jednotnosti právního řádu nespovídá. Podle žalovaného je totiž podle rozhodnutí v době jeho vydání daň splatná až po nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

[51] Stěžovatel zopakoval názor, že pokud stěžovatel vyměřenou daň uhradil (a to i před jejím vyměřením), činil tak v souvislosti s rozhodnutím o stanovení daně. Pokud by tak neučinil, byl by ohrožen sankcí – úrokem z prodlení platby splatné daně.

[52] Ke sporu o placení záloh na DPFO stěžovatel uvedl, že pokud správce daně za pět zdaňovacích období let 2013 až 2017 stanovoval stěžovateli daňovou povinnost ve výši statisíců Kč a přitom tvrdí, že s tím nesouvisí povinnost stěžovatele platit zálohy, je takové tvrzení přinejmenším v rozporu s ustanovením § 1 daňového řádu, tj. s cílem správy daně, kterým je nejen zjištění a stanovení daní, ale také zabezpečení jejich úhrady.

[53] V doplnění svého vyjádření ze dne 29. 8. 2022 žalovaný setrval na svém právním názoru. Dále odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021-49, který Nejvyššímu správnímu soudu předložil. Jelikož krajský soud označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, a věc vrátil účastníku řízení k dalšímu řízení, žalovaný uvedl, že rozhodne v obnoveném odvolacím řízení o úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období 2013 ve výši 281.401 Kč v souladu se závazným právním názorem krajského soudu. Žalovaný tímto Nejvyššímu správnímu soudu doložil, že ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k DPFO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 281.401 Kč je vedeno samostatné řízení, k čemuž je případně nutno při posouzení nyní projednávané věci přihlídnout, neboť nelze připustit, aby případně bylo rozhodnuto dvakrát o téže věci.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[54] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[55] Kasační stížnost **není důvodná**.

[56] K jednotlivým kasačním námitkám Nejvyšší správní soud uvádí následující.

A) *DPFO za zdaňovací období roku 2013 – jistina pro stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně*

[57] V první kasační námitce, která se týká posouzení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně za zdaňovací období roku 2013, stěžovatel nesouhlasil se závěrem soudu v bodě 41 a 42 napadeného rozsudku s tím, že rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019 byla jednoznačně stěžovateli stanovena výše daně za toto zdaňovací období tak, že mu žádná daňová povinnost nevznikla (daň ve výši 0 Kč). Stěžovatel tak činí z toho důvodu, že touto argumentací směřuje ke zpochybnění premisy o výši jistiny pro stanovení výše úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[58] Nejvyšší správní soud této námitce a jejímu zdůvodnění nemůže přisvědčit. Krajský soud předně přezkoumatelně a srozumitelně vysvětlil, k čemu označeným rozhodnutím žalovaného došlo. Rozhodnutím o změně doměřené daně ze dne 14. 5. 2019 došlo ke změně dodatečného platebního výměru č. j. 11190/16/2808-50521-609296 tak, že stěžovateli na DPFO za zdaňovací období roku 2013 byla doměřena daň ve výši 0 Kč a předepsáno penále ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel nepodal žalobu a bylo tak na ně třeba v zásadě pohlížet v souladu se zásadou presumpce správnosti individuálních správních aktů jako na platné, správné, závazné a účinné rozhodnutí o stanovení daně.

[59] Podle ustanovení § 143 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]odle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcem daně k přímé úhradě.“ Nešlo tedy o „vyměření daně“ za předmětné zdaňovací období, k němuž došlo k vyměření daně ve výši 281 401 Kč v souladu s ustanovením § 140 daňového řádu. Vydáním označeného rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019 tedy žalovaný napravil nesprávný postup při doměření daně z příjmů za zdaňovací období 2013 ve smyslu rozsudku NSS ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37.

[60] Z tohoto rozsudku vyplývá, že NSS dospěl ve vztahu k doměřené dani z příjmů za zdaňovací období 2013 k následujícím závěrům: „Lze shrnout, že krajský soud i žalovaný nesprávně uzavřeli, že příjmy stěžovatele nelze vyjmout ze zdanění podle čl. 22 odst. 2 SZDZ, protože (1) nedoložil britské zákony, které by potvrzovaly, že vykonával zaměstnání v takové části britského kontinentálního šelfu, kde má Spojené království právo těžby, a (2) neprokázal, že

pokračování

příjmy z jeho zaměstnání byly ve Spojeném království zdaněny. Tyto požadavky šly nad rámec podmínek pro uplatnění metody vynětí stanovené v SZDZ. Námitkami vztahujícími se k navýšení základu daně o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 a 14 zákona o daních z příjmů se soud již nezabýval, neboť tato ustanovení by mohla být relevantní pouze v případě, že by ČR byla oprávněna zdanit příjmy stěžovatele. Úvahy, na nichž žalovaný založil oprávnění ČR ke zdanění, však byly nesprávné, řešení problematiky navýšování základu daně o povinné pojistné by proto bylo v tuto chvíli přinejmenším předčasné.“

[61] Krajský soud tedy interpretoval závěry NSS ve vztahu k rozhodnutí žalovaného o změně doměřené daně za zdaňovací období roku 2013 zcela správně, pokud dovedl, že je označené rozhodnutí zcela nenaplnilo, neboť pouze změnilo částku doměřené daně, ale nikoliv daň konkludentně vyměřenou za zdaňovací období roku 2013 ve výši 281 401 Kč. Zároveň ale krajský soud také dodal, že správce daně za předmětné zdaňovací období vrátil celý přeplatek na DPFO ve výši konkludentně vyměřené daně a doměřené daně. To ani stěžovatel nepopírá. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, že pokud nebyla nezákonnost označeného rozhodnutí žalovaného autoritativně shledána soudem či přezkumným orgánem, bylo třeba na toto rozhodnutí nahlížet jako na platné, zákonné a správné, což k datu vydání napadeného rozhodnutí B skutečně bylo. Pokud bylo následně rozhodnutí o změně doměřené daně za zdaňovací období roku 2013 změněno v přezkumném řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, stalo se tak až po vydání napadeného rozhodnutí B, k čemuž nemohl krajský soud v souladu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s. přihlédnout.

[62] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud nepochybil, pokud vycházel ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání napadeného rozhodnutí B, tedy ke dni 5. 3. 2020, kdy ještě označené rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019 nebylo zrušeno, a tudíž vytvářelo podklad pro rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně pouze v rozsahu, v jakém byla daňová povinnost explicitně změnou doměřené daně stanovena, což představuje jistinu 82 422 Kč. Teprve následné zrušení tohoto rozhodnutí žalovaného v přezkumném řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, jednak vedlo k novému stanovení celkové výše daně za zdaňovací období 2013, ale také otevřelo stěžovateli cestu k novému stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[63] Domáhá-li se stěžovatel rozpornosti výroku označeného rozhodnutí s jeho obsahem, resp. zamýšleným efektem, který měl být podle stěžovatele jiný (stanovení výše daně za předmětné zdaňovací období ve výši 0 Kč), domáhá se tím v podstatě vyslovení nicotnosti označeného rozhodnutí [§ 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu], kterou však žalovaný nedovodil. Jelikož v předmětném daňovém řízení není označené rozhodnutí žalovaného předmětem přezkumu, nemohl se otázkou nicotnosti označeného rozhodnutí zabývat ani krajský soud. Navíc již v průběhu soudního řízení bylo krajskému soudu doloženo, že rozhodnutí o změně doměřené daně za období roku 2013 bylo změněno.

[64] V souladu s názorem krajského soudu obsaženým v bodech 40 a 41 odůvodnění napadeného rozsudku je třeba uzavřít, že označené rozhodnutí o změně dodatečného platebního výměru za zdaňovací období 2013 odstranilo pouze důsledky nesprávného doměření daně a penále za uvedené zdaňovací období. Správce daně však dne 19. 6. 2019 stěžovateli vrátil kromě přeplatku na úroku z prodlení ve výši 16 484 Kč i částku ve výši

363 823 Kč, nikoliv pouze 82 422 Kč z titulu přeplatku na nezákonně doměřené dani, a následně rozhodnutím ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, stěžovateli v souvislosti s DPF0 za zdaňovací období roku 2013 přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně mimo jiné z částky 363 823 Kč, nikoliv z částky 82 422 Kč). Z pohledu správného určení výše daně tedy byly všechny následky nezákonného postupu správce daně při vyměření a doměření daně za zdaňovací období 2013 napraveny. To stěžovatel konec konců nijak nerozporoval.

[65] Pokud se týká výše úroku z neoprávněného jednání správce daně ze zbývající jistiny, která je představována konkludentně vyměřenou daní ve výši 281 401 Kč, Nejvyšší správní soud odkazuje na to, že věc je řešena v samostatném řízení, kdy krajský soud v jiném řízení rozsudkem ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021-49, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735 (není obsaženo ve správním spisu). Závěry tohoto rozsudku dopadají bezprostředně na otázku, zda stěžovateli náležel úrok z neoprávněného jednání správce daně i z konkludentně vyměřené daně za zdaňovací období 2013. Proti tomuto rozsudku podle zjištění NSS nebyla podána kasační stížnost a žalovaný v přípisu ze dne 29. 8. 2022 se vyjádřil tak, že bude v této otázce nově rozhodnuto. Za této situace Nejvyšší správní soud nemůže předjímat výsledek nového rozhodnutí žalovaného, proti němuž je oprávněn stěžovatel brojit novou žalobou ke správnímu soudu a následně pak kasační stížností.

B) Úrok z neoprávněného jednání správce daně – zdaňovací období 2015

[66] Dále stěžovatel uvádí polemiku s výkladem pojmu „splatnost daně“, který zaujal jak žalovaný, tak i krajský soud.

[67] Stěžovatel tvrdí, že totéž platí i pro úhradu splatné daně za zdaňovací období roku 2015, kdy stěžovatel uhradil splatnou daň ještě před vydáním platebního výměru, neboť legitimně předpokládal, že mu tato daňová povinnost bude stanovena a skutečně stanovena byla (po 14 měsících od podání přiznání). Uvedená kasační námitka se tedy vztahuje k napadenému rozhodnutí A, jímž bylo mj. zamítnuto odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí A2, jímž byl přiznán stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně týkající se nezákonného vyměření daně za zdaňovací období roku 2015.

[68] Krajský soud vyložil, že ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu náležel stěžovateli ode dne 13. 4. 2018 do 19. 6. 2019.

[69] Nejvyšší správní soud k výkladu pojmu „splatnost“ v kontextu § 254 odst. 1 daňového řádu uvádí následující. Pojem splatnost daně je vymezen v daňovém řádu mnohovýznamově. Daňový řád systematicky odlišuje tzv. původní a náhradní splatnost daně (srov. § 141, § 151 daňového řádu). Konstrukce splatnosti daně má význam z hlediska vzniku daňového nedoplatku a daňového přeplatku (srov. § 153 a § 154 daňového řádu). Splatnost daně lze z tohoto pohledu vymezit jako zákonem stanovený termín splnění daňové povinnosti, tedy datum, do kterého je daňový subjekt povinen uhradit svůj daňový

pokračování

závazek (srov. Novotná, M., Jordanovová, K., Krupičková, L., Šotník, J. Daňové řízení. Praha: C. H. Beck, s. 189). Ve smyslu ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu lze odlišit také tzv. dodatečnou lhůtu splatnosti, po jejímž uplynutí vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení. Judikatura dovodila i tzv. „nově vzniklou“ lhůtu splatnosti v případě povinnosti daňového subjektu dodatečně zpětně upravit základ daně (viz k tomu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2015, čj. 9 Afs 123/2014-44). Odlišně je třeba vnímat též splatnost záloh na daň z příjmů (srov. § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů), kterou nelze zaměňovat se splatností „skutečné“ daně vyměřené či doměřené správcem daně.

[70] Ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45 se Nejvyšší správní soud výkladem pojmu „splatnost“ daně nezabýval. V tomto rozsudku zejm. dovodil, že vyměření daně v souladu s daňovým přiznáním (§140 daňového řádu) nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně správcem daně, což ani krajský soud v předmětné věci nezpochybnil a své závěry od citovaného rozsudku odlišil.

[71] V případě vyměření daně je třeba aplikovat § 139 odst. 3 daňového řádu, podle něhož platí, že *„[j]e-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.“* Je-li daň správcem daně doměřena, je třeba aplikovat § 143 odst. 5 daňového řádu, podle něhož platí, že *„[j]e-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.“* Splatnost doměřené daně (resp. rozdílu mezi ní a poslední známou daní) tedy nastává až po uplynutí patnáctidenní lhůty po nabytí právní moci dodatečného platebního výměru (viz k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-15).

[72] Toto vymezení pojmu splatnost daně, které zavádá aplikačním orgánům důvod provádět kontextuální a teleologický výklad jednotlivých užití tohoto pojmu v daňovém řádu, není v rozporu s principem jednoty a bezrozpornosti právního řádu, jak tvrdí stěžovatel. Jednotlivé významy pojmu splatnost jsou ze zákona odvoditelné jeho výkladem a odpovídají účelům procesních institutů, v nichž splatnost daně hraje roli. Podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí A, platilo, že *„[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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“*

[73] V tomto kontextu je pojem splatnost spojen s domněnkou úhrady daně v tomto termínu. Byla-li daň uhrazena později, je třeba úrok počítat od pozdějšího data úhrady nesprávně stanovené daně. Naopak dřívější úhrada daně, byť by se ukázala jako nesprávně

stanovená (vyměřená či doměřená), nezpůsobuje vznik nároku na úrok neoprávněného jednání správce daně (srov. Kaniová. L. Komentář k § 254. In. ASPI). Krajský soud z uvedeného výkladu víceméně vycházel, když odlišil „původní“ a „náhradní“ splatnost daně. Závěr krajského soudu, že pro účely ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba pracovat s náhradní splatností daně, tkví zejména v tom, že úrok je peněžitou sankcí za nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup vedoucí ke stanovení daně v nesprávné výši (viz dikci „*na základě tohoto rozhodnutí*“ nebo „*v souvislosti s tímto rozhodnutím*“). Proto je logické, že splatnost daně je třeba v takovém případě odvíjet od náhradních lhůt stanovených rozhodnutími správce daně.

[74] Pokud ještě stěžovatel argumentuje povinností uhradit úrok z prodlení, který nabíhá ve smyslu ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, lze k tomu uvést, že úrok z prodlení je sankčním mechanismem stíhajícím daňový subjekt, pokud neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Zároveň plní i motivační funkci, neboť vede daňový subjekt k dodatečnému splnění jeho daňové povinnosti. Úrok z prodlení však nabíhá jako příslušenství splatné daně až od pátého pracovního dne následujícího po dni splatnosti až do dne zaplacení daně včetně.

[75] Pokud stěžovatel namítal, že povinnost zaplatit daň je spjatá již s okamžikem původní splatnosti daně, není to s uvedenými závěry v rozporu. S vyměřením či doměřením daně se však pojí vymahatelnost (exekuvovatelnost), takže daň pak již představuje kapitalizovanou částku, již si správce daně může proti daňovému subjektu nárokovat cestou její dobrovolné úhrady, srážky z jiných daňových plnění anebo v případě nesplnění platební povinnosti cestou daňové exekuce. Závěry krajského soudu ohledně data, od něhož náležel stěžovateli úrok za zdaňovací období roku 2015, jsou tedy zákonné a správné. Bylo třeba vycházet z okamžiku splatnosti daně, a nikoliv z data její dřívější úhrady.

[76] Je pravdou, že pro účely výkladu ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu platí ustálený výklad, že náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení, který se počítá od lhůty původní splatnosti. Je tomu ale tak proto, že jde o motivaci daňového subjektu k tvrzení a zaplacení daně, a to cestou „opožděného“ daňového přiznání. Jakkoliv v tomto ohledu lze stěžovateli přisvědčit, že v případě neuhrazení daně v termínu původní splatnosti čelí riziku předepsání úroku z prodlení, nemění to nic na tom, že pro účely ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba vycházet z jiného pojetí „splatnosti daně“.

[77] Nejvyšší správní soud shrnuje, že v obecné rovině považuje úvahy krajského soudu za správné a kasační námitky stěžovatele za nedůvodné.

[78] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015, k němuž stěžovatel vztáhl konkrétně své právní závěry ohledně splatnosti daně, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatel tvrdí, že uhradil nezákonně vyměřenou daň ještě před splatností daně. Ve smyslu ustanovení § 139 odst. 3 daňového řádu se stala vyměřená daň splatnou až uplynutím patnácti dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru ze dne 6. 9. 2017, jímž byla nezákonně vyměřena stěžovateli za zdaňovací období roku 2015 daň ve výši 515 312 Kč. Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2018, č. j. 14329/18/5200-10421-706486 o odvolání proti tomuto platebnímu výměru nabylo právní moci dne 28. 3. 2018 (bylo následně zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 12. 12. 2018, č. j. 52 Af 18/2018-96).

pokračování

Datum 13. 4. 2018 tedy odpovídá zákonem stanovené patnáctidenní lhůtě splatnosti vyměřené daně ode dne nabytí právní moci platebního výměru (§ 139 odst. 3 daňového řádu) a od tohoto data také náležel stěžovateli úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[79] Stran ostatních zdaňovacích období, resp. období pro stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, neboť stěžovatel ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím nevznesl konkrétní stížní námitky.

C) Zálohová povinnost a podání dodatečného daňového přiznání – zdaňovací období 2016

[80] Poslední skupina námitek se týká otázky úhrady záloh, Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné reagovat na stěžovatelovu polemiku s jejich účelem a možnostmi obcházení jejich placení. Stěžovatel konkrétně namítal stanovení záloh správcem daně v zálohovém období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016, kdy správce daně „vycházel“ při stanovení záloh z tvrzené daně v řádném přiznání k dani. Stěžovatel však podal před vyměřením daně dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdil daň ve výši 0,- Kč.

[81] Podle ustanovení § 141 odst. 7 daňového řádu platí, že „[p]odá-li daňový subjekt dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování ještě před vyměřením daně, popřípadě před jejím doměřením, řízení zahájené tímto podáním se zastaví. Údaje uvedené v takto podaném dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování se využijí při vyměření nebo doměření této daně.“ Podle ustanovení § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]álohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu.“

[82] Účelem záloh je zajištění splnění daňové povinnosti. Podle ustálené judikatury platí, že ke vzniku povinnosti stěžovatelky hradit zálohy na daň z příjmů postačí, je-li tu přiznání k dani za předchozí období a pokud na jeho základě byla daňovému subjektu stanovena poslední známá daňová povinnost. V tomto případě vzniká povinnost daňovému subjektu v zákonem předpokládané výši (poměru k poslední známé daňové povinnosti) přímo ze zákona (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2011, č. j. 7 Afs 69/2011-82). Stěžovatel má pravdu v tom, že jím tvrzená výše daně v dodatečném daňovém přiznání by za situace, pokud by byla daň vyměřena či doměřena podle tvrzené daně, měla efekt na výši záloh. K tomu však nedošlo, neboť daňové řízení bylo zastaveno ve smyslu § 141 odst. 7 daňového řádu. Dikce citovaného ustanovení § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů nepamatuje explicitně na situaci, kdy je daňové řízení zastaveno.

[83] Žalovaný zaujal v napadených rozhodnutích A i B názor, že zálohy byly stanoveny vždy s odkazem na poslední známou daň. K úhradě záloh tedy skutečně nedošlo v souvislosti s rozhodnutím správce daně (kdy poslední známou daň vyčíslil stěžovatel), a proto nelze o úroku podle ustanovení § 254 daňového řádu uvažovat. Dodatečný platební výměr na zdaňovací období 2013 nabyl právní moci dne 21. 9. 2016 a nemohl tak způsobit změnu poslední známé daňové povinnosti v příslušném zálohovém období, neboť to již uplynulo ke dni 1. 7. 2015. Nemohl ani způsobit změnu poslední známé daně v zálohovém období od 2. 7. 2016 do 3. 7. 2017, neboť to již byla poslední známou daní částka 0 Kč. Žalovaný tak přesvědčivě zdůvodnil pro předmětná zdaňovací období 2013, 2014 a 2015, že byly zálohy stanoveny bez vazby na rozhodnutí správce daně, která byla posléze shledána jako nezákonná.

[84] Konkrétně ve vztahu k zálohovému období od 2. 7. 2015 do 1. 7. 2016 byla s platností od 2. 7. 2015 poslední známou daňovou povinností částka uvedená v daňovém přiznání za rok 2014, a to 370 468 Kč, avšak v průběhu zálohového období podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání za rok 2014, kde tvrdil daň ve výši 0 Kč. To však nemohlo být považováno za změnu poslední známé daňové povinnosti, neboť dodatečné daňové přiznání bylo podáno ještě před vyměřením daně. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného, že pokud nedojde na základě řádného či dodatečného daňového přiznání k vyměření či doměření daně, nemůže dojít ke změně „poslední známé daně“. To však nic nemění na tom, že jinak údaje uvedené v daňovém přiznání může správce daně dále používat při stanovení výše daně za dotčené zdaňovací období.

VI. Závěr a náklady řízení

[85] S ohledem na uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[86] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému ovšem žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 21. dubna 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu