



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **GTL, spol. s r.o.**, IČO 48534668
sídlem Řecká 1107, 250 81 Nehvizdy
zastoupena advokátem JUDr. Mariánem Kováčikem
sídlem Koněvova 54, 130 00 Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2022, č. j. 4446738/22/2101-50521-209735,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) dodanou dne 5. 12. 2022 do datové schránky soudu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2022, č. j. 4446738/22/2101-50521-209735 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2022 (dále jen „daňový řád“) zamítl její námitku ze dne 11. 7. 2022, jíž žalobkyně rozporovala vyrozumění

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

o přeplatku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 3487904/22/2101-50521-209735 (dále jen „vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022“). V tomto vyrozumění žalobkyni žalovaný sdělil, že podle § 155 odst. 2 a 6 daňového řádu a § 155b odst. 1 a 2 daňového řádu jí na žádost ze dne 9. 6. 2022 vrátil částku 561 600 Kč z přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vykázaného ke dni 22. 6. 2022 v celkové výši 589 556 Kč. Zbývající požadovaná částka 228 000 Kč již byla žalobkyni podle žalovaného vrácena na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, č. j. 5107318/19/2101-50522-208994 (dále jen „rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019“).

Obsah žaloby

2. *V prvním okruhu žalobních bodů* žalobkyně poukázala na to, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 8 Af 43/2019-55 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) ze dne 13. 9. 2019, č. j. 37877/19/5300-22443-607102 (dále jen „rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019“), potvrzující dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 13. 6. 2012, na základě kterého dne 1. 10. 2019 uhradila doměřenou DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010 ve výši 658 000 Kč spolu s penále 131 600 Kč, celkem tedy 789 600 Kč. Žalovaný však její žádosti o vrácení celé částky s úroky v návaznosti na zrušující rozsudek nevyhověl v plné výši. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného ve vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022, že požadovaná částka jí byla v rozsahu 228 000 Kč vrácena již na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Toto rozhodnutí se dle žalobkyně týkalo částky 330 725,67 Kč a nemá žádnou spojitost s vyrozuměním o přeplatku ze dne 22. 6. 2022. Bylo totiž vydáno na základě žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku doručené žalovanému již dne 26. 9. 2019, zatímco nynější žádost se týkala daně uhrazené až dne 1. 10. 2019. Rozhodnutím o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 proto nelze odůvodnit nevrácení později zaplaceného přeplatku na dani. Žalobkyně nesouhlasí ani s vysvětlením v napadeném rozhodnutí, že jí tehdy nebyl administrativní chybou předepsán celý doměrek (nebyl předepsán doměrek včetně penále za listopad a prosinec 2010 v celkové výši 228 000 Kč), čímž mělo v roce 2019 dojít ke zvýšení nevratitelného přeplatku o nepředepsanou daňovou povinnost. Shledává nelogickým, že by tento přeplatek byl vrácen již dne 4. 12. 2019, když povinnost vrátit tento přeplatek na dani vznikla až dne 2. 5. 2022, kdy nabyl právní moci zrušující rozsudek.
3. Žalobkyně proto považuje za lichý výklad žalovaného, že dne 1. 10. 2019 byly na osobní daňový účet žalobkyně připsány doměrky na DPH a penále za zdaňovací období únor až říjen 2010, zatímco administrativní chybou nebyl předepsán doměrek a penále za listopad a prosinec 2010. Žalovaný také pomíjí, že v důsledku vydání zrušujícího rozsudku rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 neexistuje, a nelze jím již odůvodnit nárok na zaplacení další částky 228 000 Kč. Každá daňová povinnost musí být uložena písemným rozhodnutím správce daně (srov. § 101 odst. 1 daňového řádu), nicméně žádné takové rozhodnutí nebylo podle žalobkyně nikdy vydáno. Žalovaný tak nemohl učinit pouhým sdělením (natožpak zpětně k 1. 10. 2019 s odkazem na nějakou administrativní chybu) v odůvodnění napadeného rozhodnutí vydaného po více než 3 letech, tj. až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ve věci zaplacení částky 228 000 Kč coby doměrku DPH včetně penále za období listopad a prosinec 2010 žalovaný jakožto správce daně nevydal žádné rozhodnutí, které by doručil žalobkyni, a jestliže žalobkyni přeplatek v této výši nevyplatil, porušil tím § 101 odst. 1 daňového řádu.
4. *Ve druhém okruhu žalobních bodů* žalobkyně zdůraznila, že žalovaného dne 9. 6. 2022 rovněž požádala o přiznání a zaplacení úroku podle § 254 daňového řádu. Ten jí však žalovaný

odmítl přiznat s tím, že nedošlo ke zrušení nebo změně dodatečných platebních výměrů, kterými byla doměřena DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010. Žalobkyně však nesouhlasí se závěrem žalovaného, že dokud neskončí odvolací řízení a není zrušeno i prvostupňové rozhodnutí o stanovení daně, tak žalobci nenáleží úrok podle § 254 daňového řádu, jelikož ten není podmíněn ukončením odvolacího řízení. Zde poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, a v návaznosti na něj dovodila, že pro vznik nároku na úrok podle § 254 daňového řádu musí být splněny jen dvě kumulativní podmínky: 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné a 2) splatná a uhrazená nesprávně stanovená daň. Právní mocí rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 se daň stala splatnou a toto rozhodnutí následně dne 29. 3. 2022 zrušil Městský soud v Praze. Z rozsudku NSS ze dne 6. 10. 2016, č. j. 4 Afs 164/2016-42, přitom podle žalobkyně plyne, že rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu je i rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, a tedy i rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019.

5. V návaznosti na to žalobkyně konstatovala, že dne 1. 10. 2019 zaplatila daň ve výši 789 600 Kč, tj. podle § 254 daňového řádu jí náležel úrok 16,00 % p. a., neboť repo sazba České národní banky v té době činila 2,00 % p. a. Dne 23. 6. 2022 žalovaný vrátil na její osobní daňový účet přeplatek na dani ve výši 561 600 Kč, takže jí za období od 2. 10. 2019 do 23. 6. 2022 z částky 561 600 Kč vznikl podle § 254 odst. 1 daňového řádu nárok na úrok v celkové výši 229 933 Kč. Z doposud nevrácené částky 228 000 Kč jí pak náleží úrok ve výši 16,00 % p. a. ode dne 2. 10. 2019 až do připsání částky na osobní daňový účet žalobkyně.
6. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně dále zdůrazňuje, že pokud žalovaný včas na její osobní daňový účet nepředepíše úrok podle § 254 daňového řádu, náleží jí z částky původního úroku ještě další úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. K tomuto výkladu dospěl NSS v rozsudku ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, publikovaném pod č. 4202/2021 Sb. NSS. Žalovaný byl podle žalobkyně v reakci na zrušující rozsudek nečinný, a právě proto dne 9. 6. 2022 podala žádost o vrácení přeplatku na DPH a přiznání úroku podle § 254 daňového řádu, a jelikož žalovaný byl tři měsíce nečinný i v reakci na námitku ze dne 11. 7. 2022, žádala dne 11. 10. 2022 ještě o vydání rozhodnutí o námitce.
7. Podle § 155b daňového řádu je správce daně povinen vrátit úrok podle § 254 daňového řádu bez žádosti daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně, nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Nastala-li právní moc zrušujícího rozsudku dne 2. 5. 2022, byl žalovaný povinen uhradit žalobkyni úrok do 17. 5. 2022. To neučinil, a proto žalobkyni podle jejího přesvědčení vznikl nárok na úrok z úroku.
8. Zde žalobkyně kalkuluje, že podle § 254 daňového řádu ke dni 17. 5. 2022 činila výše úroku 11,75 % p. a. (repo sazbě ČNB ke dni 1. 1. 2022 činila 3,75 % p. a.). Žalovaný jí tedy měl uhradit úrok ve výši 229 933 Kč za období od 2. 10. 2019 do 23. 6. 2022 z částky 561 600 Kč a dále jí má uhradit úrok ve výši 13,75 % p. a. z úroku ve výši 16 % z částky 228 000 Kč, a to za období od 2. 10. 2019 do dne připsání částky na osobní daňový účet žalobkyně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Zdůraznil, že část doměřené daně a penále ve výši 228 000 Kč nemohl žalobkyni k její žádosti ze dne 9. 6. 2022 vrátit, protože částka jí byla již vrácena v důsledku administrativního pochybení žalovaného při předepisování splatné doměřené daně a penále v roce 2019. Žalovaný má dále

za to, že pro výpočet úroku ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu neexistuje základ. Zrušením rozhodnutí o odvolání se věc vrací do odvolacího řízení. V důsledku toho daň stanovená dodatečnými platebními výměry přestala být splatnou, neboť neexistuje pravomocné rozhodnutí, od kterého se splatnost daně odvozuje (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Na druhou stranu jsou ale v souladu se zásadou presumpce správnosti veřejnoprávních aktů nadále považovány za správné dodatečné platební výměry, dokud není odvolacím orgánem shledán opak.

10. Žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020-33, který považuje za obdobný nynější věci. I tam soud rozsudkem zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu, zatímco rozhodnutí prvoinstančního správce daně soudem zrušeno nebylo. V odst. 23 a 24 citovaného rozsudku NSS vysvětlil, že v takovém případě je třeba platební výměry až do okamžiku jejich pozdějšího zrušení odvolacím orgánem považovat za platné, správné a zákonné. NSS dále uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně má sloužit ke kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku nezákonně stanovené daně. Lze jej využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení daně definitivně vyřešena. I v případě žalobkyně je proto třeba ctít presumpci správnosti dodatečných platebních výměrů, jelikož nebyly zrušeny. Žalovaný proto žalobkyni nemůže přiznat úrok z nesprávně stanovené daně, přičemž je přesvědčen, že rozhodl v souladu se zákonem, přezkoumatelně a bez procesních vad.

Další vyjádření žalobkyně a žalovaného

11. V replice dne 23. 1. 2023 žalobkyně zdůraznila, že podle § 101 odst. 1 daňového řádu lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva pouze rozhodnutím správce daně. Pokud bylo rozhodnutí o přeplatku z roku 2019 vadné, mělo být vydáno rozhodnutí opravné, to však nikdy nebylo vydáno. Nelze to řešit tak, že se částka bez jakéhokoliv odůvodnění započte až o 3 roky později.
12. Následně žalobkyně doložila rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 3. 2023, č. j. 11525/23/5300-22443-702189, jímž byly zrušeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 1 na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010 a došlo k zastavení daňového řízení. Posléze ještě žalobkyně doložila, že dne 28. 4. 2023 ji žalovaný vyrozuměl o výši úroku z nesprávně stanovené daně, přičemž proti tomuto rozhodnutí opět podala námitku z důvodu, že žalovaný opakuje tvrzení, že oprávněně do svého rozhodnutí nezahrnul částku 228 000 Kč, a zároveň nesouhlasila i s výší stanoveného úroku za období od 1. 7. 2020 do 31. 12. 2020.
13. Dne 30. 5. 2023 také žalovaný sdělil soudu, že odvolací orgán zrušil dodatečné platební výměry a zastavil doměřovací řízení, a že proto žalovaný vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně a vzniklý přeplatek jí poukázal na bankovní účet dne 26. 4. 2023. Proti vyrozumění o výši úroku podala žalobkyně námitku, o které dosud nebylo rozhodnuto. Žalobkyně v ní opětovně žádá o vrácení přeplatku ve výši 228 000 Kč, který jí byl vrácen už v roce 2019.

Podstatný obsah správního spisu

14. Dne 13. 6. 2012 Finanční úřad pro Prahu 1 vydal následující dodatečné platební výměry:
- č. j. 339508/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období únor 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 40 000 Kč a uloženo penále ve výši 8 000 Kč;

- č. j. 339529/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období březen 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 56 000 Kč a uloženo penále ve výši 11 200 Kč;
 - č. j. 339537/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období duben 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 40 000 Kč a uloženo penále ve výši 8 000 Kč;
 - č. j. 339543/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období květen 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 40 000 Kč a uloženo penále ve výši 8 000 Kč;
 - č. j. 339547/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období červen 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 56 000 Kč a uloženo penále ve výši 11 200 Kč;
 - č. j. 339557/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období červenec 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 56 000 Kč a uloženo penále ve výši 11 200 Kč;
 - č. j. 339562/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období srpen 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 60 000 Kč a uloženo penále ve výši 12 000 Kč;
 - č. j. 339573/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období září 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 60 000 Kč a uloženo penále ve výši 12 000 Kč;
 - č. j. 339580/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období říjen 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 60 000 Kč a uloženo penále ve výši 12 000 Kč;
 - č. j. 339589/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období listopad 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 70 000 Kč a uloženo penále ve výši 14 000 Kč; a
 - č. j. 339598/12/001514104172, na DPH za zdaňovací období prosinec 2010, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 120 000 Kč a uloženo penále ve výši 24 000 Kč.
- (společně dále jen „dodatečné platební výměry“)

15. Celkem tak byla žalobkyni doměřena DPH za měsíce únor až prosinec 2010 ve výši 658 000 Kč spolu s penále v částce 131 600 Kč, tedy celkem 789 600 Kč.
16. Dne 12. 5. 2014 OFŘ k odvolání žalobkyně potvrdilo dodatečné platební výměry co do částek doměřené daně i uloženého penále, pouze je změnilo v části týkající se bankovního spojení.
17. Žalobu proti rozhodnutí OFŘ ze dne 12. 5. 2014 nejprve Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 24. 1. 2018, č. j. 10 Af 32/2014-95, nicméně následně tento rozsudek zrušil NSS rozsudkem ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58, a to včetně rozhodnutí OFŘ ze dne 12. 5. 2014, a proto OFŘ o odvolání žalobkyně rozhodovalo znovu.
18. OFŘ rozhodnutím ze dne 13. 9. 2019, jež nabylo právní moci dne 16. 9. 2019, k odvolání žalobkyně znovu potvrdilo dodatečné platební výměry co do částek doměřené daně a uloženého penále a změnilo je v části týkající se bankovního spojení.
19. Dne 26. 9. 2019 žalobkyně požádala žalovaného o vrácení přeplatku na DPH a na dani z příjmu právnických osob sníženého o zálohy na dani z příjmů právnických osob 3 x 79 600 Kč.
20. Dne 29. 11. 2019 žalovaný vydal rozhodnutí o přeplatku, kterým žalobkyni v plné výši vrátil přeplatek na DPH vykázaný ke dni 28. 11. 2019 ve výši 330 725,67 Kč.
21. Dne 8. 6. 2022 žalobkyně požádala o vrácení vratitelného přeplatku na dani (DPH) a o přiznání a vyplacení úroku podle § 254 daňového řádu s odkazem na to, že dne 2. 5. 2022 se stal pravomocným zrušující rozsudek. Tím mělo žalobkyni vzniknout právo na vrácení zaplacené daně v celkové výši 789 600 Kč (tj. doměřená daň 658 000 Kč a penále 131 600 Kč) a dále úroku 16,00 % p. a. za období od 2. 10. 2019 do 7. 6. 2022 v celkové výši 338 857 Kč.

22. Dne 22. 6. 2022 žalovaný vyrozuměl žalobkyni o tom, že se přeplatek stal vratitelným jen z části. Ke dni 22. 6. 2022 vyčíslil přeplatek na DPH na 589 556 Kč, z něhož podle § 155 odst. 2 a 6 daňového řádu a podle § 155b odst. 1 a 2 daňového řádu se žalobkyni vrací částka 561 600 Kč. Zbývající žalobkyní požadovaná částka 228 000 Kč byla žalobkyni vrácena na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019.
23. Dne 11. 7. 2022 žalobkyně podala proti tomuto vyrozumění námitku. Požadavek na úroky z úroků ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu v ní nebyl vznesen.
24. Ve spisu je založena „*podrobná archivní sestava plátce za měsíc 01 - 13 2019*“ (dále jen „výpis“) zachycující předpisy na kreditní a debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně týkající se DPH.
25. Dne 12. 10. 2022 žalovaný vydal **napadené rozhodnutí**, jež bylo žalobkyni doručeno dne 13. 10. 2022. Nejprve shrnul průběh daňového řízení s tím, že dne 2. 10. 2019 žalobkyně na osobní daňový účet uhradila na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010 daň ve výši 658 000 Kč a penále ve výši 131 600 Kč. Dne 1. 10. 2019 žalovaný na tomto osobním daňovém účtu zúčtoval doměřenou daň a penále za období únor až říjen 2010, ale administrativním pochybením nezaúčtoval částky za listopad a prosinec v celkové výši 228 000 Kč. O tuto částku se zvýšil vratitelný přeplatek, takže dne 4. 12. 2019 žalovaný vrátil žalobkyni přeplatek ve výši 330 725,67 Kč. Nedošlo proto k poškození žalobkyně, ale naopak k jejímu zvýhodnění. Vracena byla celková výše 789 600 Kč, tj. doměřená daň 658 000 Kč a doměřené penále 131 600 Kč.
26. Městský soud v Praze zrušil jen rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 a věc vrátil OFŘ k dalšímu řízení. V důsledku toho se podle žalovaného daň stanovená dodatečnými platebními výměry „*stala nesplatnou*“, neboť neexistuje pravomocné rozhodnutí, od kterého se splatnost daně odvozuje (§ 143 odst. 5 daňového řádu). V souladu se zásadou presumpce správnosti veřejnoprávních aktů ale platí, že dodatečné platební výměry jsou nadále považovány za správné, dokud nebude shledán opak. Daň je tak nadále formálně stanovena. Žalobkyni proto nemůže být přiznán úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu. Dosud nebylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně a neexistuje tak základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Posouzení žaloby

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas a má všechny zákonem stanovené náležitosti, že je věcně i místně příslušným soudem a že napadené rozhodnutí je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žaloba je tedy věcně projednatelná. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení ústního jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom dospěl k závěru, že podaná žaloba není důvodná.
28. *Ve vztahu k žalobní argumentaci jako celku* považuje soud za nutné zdůraznit právě to, že přezkoumává skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování žalovaného dne 12. 10. 2022 (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.), a proto se nemůže nijak zabývat dalším průběhem daňového řízení. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí byl tedy vydán a byl pravomocný pouze zrušující rozsudek. Dodatečné platební výměry tak nadále existovaly, jen nebyly v důsledku zrušení rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 v právní moci. V odst. 54 odůvodnění zrušujícího rozsudku městský soud výslovně uvedl, že odvolací řízení před OFŘ bude pokračovat. Žalovaný tak správně poukázal na rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020-33, v němž NSS vyložil, že v takovém případě odvolací řízení pokračuje

až do vydání nového rozhodnutí. Rozhodování soudu o žalobě proti správnímu rozhodnutí je v zásadě kasační (blíže viz § 76 a § 78 s. ř. s.), a proto si advokát žalobkyně měl být vědom, že zrušující rozsudek nemohl nahradit rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 a pravomocně ukončit doměřovací řízení.

29. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu), nicméně splatnost doměřené daně se odvíjí až od jejich právní moci (blíže viz § 143 odst. 5 daňového řádu). Jak vysvětlil NSS v právní větě připojené k rozsudku ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70: *„S ohledem na zásadu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho zrušení. Zruší-li soud toliko rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o stanovení zajištění spotřební daně pro daňový sklad, nikoli však již samotné rozhodnutí I. stupně, přičemž žalovaný následně řízení o odvolání zastaví pro odpadnutí důvodu řízení (např. pro uplynutí doby, pro kterou má být výše zajištění spotřební daně stanovena), nemůže se daňový subjekt bez dalšího úspěšně domáhat zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 [daňového řádu]), neboť rozhodnutí I. stupně je třeba nadále považovat za správné a zákonné.“*
30. Jelikož žaloba proti správnímu rozhodnutí nemá odkladný účinek (§ 73 odst. 1 s. ř. s.), bývá ke dni zrušení rozhodnutí OFŘ soudem již daň zpravidla zaplacena, protože rozhodnutí o odvolání bylo po celou dobu soudního řízení správního již pravomocné a vykonatelné (§ 103 daňového řádu). V případě opakovaného odvolacího řízení po pravomocném zrušení původního odvolacího rozhodnutí soudem tak (dodatečnými) platebními výměry doměřená daň rázem přestává být splatnou, ačkoliv již byla zaplacena, ale současně platí presumpce správnosti (dodatečných) platebních výměrů. Tím na osobním daňovém účtu daňového subjektu vzniká přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu (i když zde existuje vyměřená daň, není ještě splatná), nicméně podle § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu (soud podotýká, že právní úprava doznala podstatných změn s účinností od 1. 1. 2021, v roce 2019 byla pravidla jiná) platí, že *„[ž]ádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně nevyhoví, vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.“* Jinými slovy daňový subjekt má právo na vrácení přeplatku na dani až poté, kdy v odvolacím řízení OFŘ rozhodne tak, že vyměřenou daň sníží nebo platební výměry zruší a řízení zastaví (§ 116 daňového řádu).
31. Teprve v návaznosti na právní moc takového rozhodnutí odvolacího správce daně lze úspěšně žádat o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 1 daňového řádu). Není-li dána překážka podle § 155 odst. 3 písm. a) daňového řádu (*„odůvodněný předpoklad, že do 1 měsíce ode dne, kdy má být vratitelný přeplatek vrácen, použit nebo převeden, dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu“*), správce daně žádosti v zásadě vyhoví (§ 155 odst. 2 daňového řádu) a vratitelný přeplatek vrátí ve lhůtě podle § 155b daňového řádu. V tento okamžik současně vzniká daňovému subjektu i právo na úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu.
32. V projednávaném případě ke dni vydání napadeného rozhodnutí 12. 10. 2022 nebylo ze strany OFŘ stále ještě pravomocně ukončeno odvolací řízení. V odvolacím řízení OFŘ rozhodlo až dne 30. 3. 2023 tak, že dodatečné platební výměry zrušilo a zastavilo daňové řízení. Ve vztahu k zaplacené DPH na základě dodatečných platebních výměrů tak byla žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani podaná již dne 8. 6. 2022 předčasnou a mohla

dopadat jen na přeplatky vzniklé z jiných důvodů, než byla úhrada daně dle dodatečných platebních výměrů.

33. *V prvním okruhu žalobních bodů je veden spor o to, zda byl žalobkyni přeplatek 228 000 Kč skutečně vrácen již dne 4. 12. 2019, jak tvrdí žalovaný. Žalobkyně tvrdí, že nikoliv, a proto jí měl být vrácen právě s vyrozuměním o přeplatku ze dne 22. 6. 2022, což žalovaný neučinil.*
34. *Povahu soudního řízení při přezkumu žádosti o vrácení vratitelného přeplatku shrnul Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, tak, že: „při rozhodování o vrácení přeplatku na dani (poplatku) má správní orgán postupovat následujícím způsobem. Nejprve zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní/některém poplatku eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem (§ 154 odst. 2–4 daňového řádu), tj. ověří, zda se jedná o vratitelný přeplatek. Posuzuje, jestli neexistuje předpoklad, že do deseti dnů dojde k předepsání platební povinnosti (novinka oproti předchozí právní úpravě), dále zda neeviduje on sám nedoplatek na jiných daňových účtech daňového subjektu nebo zda některý z jiných správců daně neuplatnil požadavek na úhradu jím evidovaných nedoplatků téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn a zároveň povinen takový vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu vrátit. Uvedené podmínky musí nastat kumulativně. Pokud však správní orgán dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje nebo že se nejedná o přeplatek vratitelný, žádost o vrácení přeplatku zamítne. Je tak evidentní, že se jedná o řízení, jehož účelem není posuzovat hmotněprávní stránku vzniku daňové/poplatkové povinnosti, nýbrž pouze to, zda vznikla a byla vybrána zákonem stanoveným způsobem. S ohledem na povahu soudního přezkumu ve správním soudnictví se v rámci přezkumu takového rozhodnutí správní soud zabývá pouze tím, zda správní orgány při posuzování vrácení přeplatku na dani postupovaly podle výše uvedených kritérií.“ V těchto intencích soud posoudil i nynější věc.*
35. *Žalobkyně dne 26. 9. 2019 žádala žalovaného o vrácení přeplatku na DPH bez bližšího omezení (a vedle toho přeplatku na dani z příjmů právnických osob sníženého o zálohy na tuto daň ve výši 3 x 79 600 Kč). V žádosti neuvedla, jakou konkrétní částku přeplatku žádá vrátit ani z jakých konkrétních důvodů vznik požadovaného přeplatku dovozuje, a proto je třeba mít za to, že žádala o vrácení evidovaného přeplatku na DPH (na rozdíl od daně z příjmů, kde svůj požadavek limitovala) v plné výši. Nutno taktéž zdůraznit, že osobní daňový účet je veden odděleně za každý druh daně (§ 149 odst. 2 daňového řádu), a proto se soud dále zabýval pouze přeplatky evidovanými na osobním daňovém účtu na DPH (přeplatky na jiných osobních daňových účtech nejsou pro posouzení podané žaloby významné). Soud dále vycházel z toho, že případné nedoplatky na jiných daních buď neexistovaly, nebo byly promítnuty do výpisu (stav osobních daňových účtů k jiným daním ani není v předloženém správním spise zaznamenán).*
36. *Ke dni 26. 9. 2019, tj. v okamžiku žádosti o vrácení přeplatků, měla žalobkyně na osobním daňovém účtu na DPH dle výpisu přeplatek 84 148,67 Kč, tedy více, než požadovaných 79 600 Kč.*
37. *Dne 29. 11. 2019 žalovaný v rozhodnutí o přeplatku uvedl, že žalobkyni vrátí přeplatek na DPH ve výši 330 725,67 Kč, aniž by tuto výši blíže vysvětloval. V žalovaném předloženém výpisu je patrné, že dne 2. 10. 2019 žalobkyně na základě dodatečných platebních výměrů uhradila DPH ve výši 658 000 Kč a penále ve výši 131 600 Kč, tj. celkem 789 600 Kč.*
38. *Dne 1. 10. 2019 žalovaný na osobním daňovém účtu postupně zaúčtoval doměřenou DPH na základě dodatečných platebních výměrů, avšak pouze za období únor až říjen 2010, tj.*

celkovou částku 468 000 Kč (po částkách 60 000 Kč, 56 000 Kč, 56 000 Kč, 40 000 Kč, 29 953 Kč, 10 047 Kč, 60 000 Kč, 56 000 Kč, 60 000 Kč, 40 000 Kč). Při porovnání s dodatečnými platebními výměry zde zjevně chybí částka 70 000 Kč za listopad 2010 a částka 120 000 Kč za prosinec 2010, tj. celkem 190 000 Kč. Kontrolní součet: 468 000 Kč + 190 000 Kč = 658 000 Kč, tj. přesná výše DPH doměřené žalobkyni za zdaňovací období únor až prosinec 2010.

39. Následně dne 16. 10. 2019 žalovaný na osobním daňovém účtu zaúčtoval penále za dodatečně doměřenou DPH pouze za období únor až říjen 2010, tj. celkovou částku 93 600 Kč (po částkách 12 000 Kč, 12 000 Kč, 8 000 Kč, 11 200 Kč, 11 200 Kč, 11 200 Kč, 8 000 Kč, 8 000 Kč, 12 000 Kč). Při porovnání s dodatečnými platebními výměry chybí penále v částce 14 000 Kč za listopad 2010 a v částce 24 000 Kč za prosinec 2010, tj. celkem 38 000 Kč. Kontrolní součet: 93 600 Kč + 38 000 Kč = 131 600 Kč, tj. přesná výše penále uloženého žalobkyni za zdaňovací období únor až prosinec 2010.
40. **Žalobkyně na základě dodatečných platebních výměrů uhradila částku 789 600 Kč, nicméně žalovaný ji na osobním daňovém účtu započtl vůči částce nižší o 228 000 Kč, tj. 561 600 Kč.** Skutečně tedy došlo k administrativnímu pochybení, jak doznává žalovaný, jelikož žalovaný zcela opomenul dodatečné platební výměry za listopad a prosinec 2010.
41. Následně je na osobním daňovém účtu dne 25. 10. 2019 uvedena daňová povinnost v částce 532 752 Kč, kterou žalobkyně splatila téhož dne. Následně 1. 11. 2019 žalovaný předepsal daňové povinnosti v celkové částce 336 460 Kč, které žalobkyně dne 14. a 15. 11. 2019 splatila v celkové částce 355 037 Kč, tj. s **dalším přeplatkem 18 577 Kč**. Následně dne 25. 11. 2019 žalovaný zapsal k tíži žalobkyně daňovou povinnost ve výši 118 654 Kč, kterou žalobkyně uhradila dne 26. 11. 2019 v totožné výši. Částka 228 000 Kč, kterou žalovaný nezapočetl vůči úhradám dodatečných platebních výměrů, se tak dne 4. 12. 2019 promítla spolu s přeplatkem 18 577 Kč z poloviny listopadu 2019 a původním přeplatkem 84 148,67 Kč na osobním daňovém účtu do celkové částky přeplatku na dani 330 725,67 Kč, který žalovaný téhož dne vrátil na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, čímž evidovaný stav osobního daňového účtu žalobkyně vynuloval. Vrácená částka 330 725,67 Kč je tak součtem původního přeplatku v den 26. 9. 2019 při podání žádosti o vrácení přeplatku (84 148,67 Kč), následného přeplatku 228 000 Kč vzniklého administrativním pochybením žalovaného a listopadového přeplatku ve výši 18 577 Kč.
42. **Sporná částka 228 000 Kč coby doměřená DPH a uložené penále za zdaňovací období listopad a prosinec 2019 proto byla žalobkyni dle výpisu vrácena dne 4. 12. 2019**, a to právě z důvodu administrativní chyby, k níž se žalovaný doznal v napadeném rozhodnutí. Administrativní pochybení žalovaného při vedení osobního daňového účtu žalobkyně pro DPH tak žalobkyni zvýhodnilo a částka 228 000 Kč jí byla skutečně vrácena zhruba o 3,5 roku dříve, nežli povinnost k její úhradě (dodatečné platební výměry) zrušilo OFŘ rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023, č. j. 11525/23/5300-22443-702189.
43. Není přitom pravdou, že by takové vysvětlení žalovaného bylo z časového hlediska nemožné. Je sice pravdou, že žalobkyně při podání žádosti o vrácení přeplatků dne 26. 9. 2019 nemohla tušit, že žalovaný opomene daňovou povinnost dle dodatečných platebních výměrů za listopad a prosinec 2010 propsat na její osobní daňový účet, k datu vydání rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 však již byly na tomto účtu připsány platby žalobkyně ze dne 1. 10. 2019, a tedy tyto částky se v případě evidenčního pochybení žalovaného fakticky mohly stát součástí přeplatku vráceného dne 4. 12. 2019. Právní

nepřípustnost vrácení úhrady v té době splatné daňové povinnosti přitom neznamená faktickou nemožnost takového plnění, přičemž žalovaný sám uznává, že v roce 2019 nepostupoval v souladu s daňovým řádem, pokud žalobkyni vrátil na přeplatku více, než na jakou částku tehdy měla nárok.

44. Pokud žalobkyně namítá, že rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 neuvádí, že by jí vracelo právě spornou částku 228 000 Kč, ani tento argument nepovažuje soud za významný. Byť by rozhodně neškodilo, pokud by žalovaný ve svém rozhodnutí blíže osvětlil svůj závěr o zjištěné výši vratitelného přeplatku, jeho rozhodnutí mělo povahu rozhodnutí, jímž se plně vyhovuje žádosti daňového subjektu, a proto nemuselo být blíže odůvodňováno. Nadto takové odůvodnění naráží na to, že vratitelný přeplatek je ze své podstaty sumarizovaná hodnota vyjadřující částku, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (srov. § 154 odst. 1 daňového řádu), takže vysvětlení její výše mnohdy vyžaduje připojení či slovní popis obsahu výpisu z osobního daňového účtu za delší časové období a délka takového období je odvislá od povahy sporných otázek. Není-li v době podání žádosti ještě veden spor, není ani jasné, jak obsáhlé by takové odůvodnění mělo být.
45. Pokud si žalovaný své pochybení zpětně uvědomil a v evidenci na osobním daňovém účtu chybu napravil v okamžiku vydání vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022, nezapočetl k tíži žalobkyně větší daňovou povinnost, než jaká jí byla doměřena, ale jen odstranil předešlé pochybení, jehož se v její prospěch dopustil v platební rovině.
46. Žalobkyni při té příležitosti nebyla uložena daňová povinnost v rozporu s § 101 odst. 1 daňového řádu tím, že by o ní žalovaný jakožto správce daně nevydal žádné rozhodnutí a prostými účetními operacemi na osobním daňovém účtu dodatečně doměřoval daň po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně přehlíží, že sporná daňová povinnost včetně penále ve výši 228 000 Kč jí byla ve smyslu s § 101 odst. 1 daňového řádu doměřena již dodatečnými platebními výměry za listopad a prosinec 2010 vydanými dne 13. 6. 2012 a naposledy pravomocnými dne 16. 9. 2019, přičemž na tom nic nezměnil ani zrušující rozsudek (k jejich zrušení došlo až po vydání napadeného rozhodnutí, k čemuž soud nemůže při posuzování zákonnosti napadeného rozhodnutí přihlížet). Ve skutečnosti nedošlo pouze k předepsání řádně doměřené daňové povinnosti na osobní daňový účet žalobkyně, tedy k pochybení v rovině evidenční a platební. Jinými slovy, situace je obdobná tomu, jakoby žalovaný doměřenou daňovou povinností po žalobkyni opomněl vymáhat. Pro možnost provedení opravy pouhým zápisem na osobním daňovém účtu žalobkyně tak nemůže být relevantní tříletá lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, nýbrž jen šestiletá lhůta pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu, jež v daném případě (v době od 16. 9. 2019 do 22. 6. 2022) nemohla být překročena, takže z tohoto důvodu dle § 153 odst. 4 daňového řádu k zániku daňového nedoplatku nedošlo.
47. Skutečností, zda žalovaný mohl žalobkyni daň k úhradě v rovině platební předepsat poté, co již byl uhrazen (ale tato částka byla posléze nezákonně vrácena), se přitom soud s ohledem na uplatněnou žalobní argumentaci nemohl zabývat, jelikož byl vázán uplatněnými žalobními body namítajícími jen chybějící uložení daňové povinnosti rozhodnutím a běh lhůty pro vyměření daně. Stejně tak se soud nemohl věcně zabývat žalobním bodem vzneseným až v replice, podle nějž žalovaný nebyl oprávněn vyrozuměním o přeplatku ze dne 22. 6. 2022 překonat nikdy nezrušené rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, podle kterého sporná částka byla součástí vratitelného přeplatku již v roce 2019, jelikož tento

žalobní bod byl vznesen dne 24. 1. 2023, tj. až po uplynutí dvouměsíční žalobní lhůty končící dne 13. 12. 2022, a je tudíž nepřipustný ve smyslu § 71 odst. 2 věty druhé s. ř. s.

48. První části žalobní argumentace tedy soud nemohl dát za pravdu.
49. *Ve druhé skupině žalobních bodů* se žalobkyně domáhá, aby jí žalovaný z vráceného přeplatku přiznal i úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Soud ale opakuje, že nemůže přihlídnout k tomu, že nesprávnost stanovení daně určilo OFŘ v rozhodnutí ze dne 30. 3. 2023, neboť soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí. V den vydání napadeného rozhodnutí ještě nebylo pravomocně rozhodnuto, že dodatečné platební výměry nejsou v souladu se zákonem.
50. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí dodatečné platební výměry nebyly zrušeny, a platila tak presumpce jejich správnosti (srov. již dříve citovaný rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70). Žalovaný proto postupoval správně, pakliže žalobkyni nepřiznal úrok z nesprávně stanovené daně za situace, kdy ještě nebylo pravomocně skončeno řízení o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům.
51. V době vydání napadeného rozhodnutí ještě nedošlo ke snížení uhrazené daně doměřené z moci úřední nad rámec daňového tvrzení žalobkyně ve smyslu § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a nebylo tak z čeho vypočíst požadovaný úrok. Žalovanému tedy lze přisvědčit, že v té době chyběl základ pro výpočet požadovaného úroku. Otázkou též je, zda se v rozsahu sporné částky 228 000 Kč po jejím vrácení dne 4. 12. 2019 stále jednalo ještě o daňovou povinnost uhrazenou, nicméně tuto otázku žalobkyně svou argumentací neotevřela soudnímu přezkumu. Ani v této části tedy není žaloba důvodná.
52. *Ve třetím žalobním bodu* pak žalobkyně dále navazuje na druhý žalobní bod tím, že požaduje kromě úroku z nesprávně stanovené daně též přiznání úroku z tohoto úroku s odkazem na § 254 odst. 1 daňového řádu. Jelikož ale žalobkyně neměla ke dni vydání napadeného rozhodnutí nárok na úrok z nesprávně stanovené daně, nebylo jí možné přiznat ani úrok z tohoto úroku. Třetí žalobní bod je v důsledku předcházejících závěrů soudu nutně také nedůvodný.
53. *Závěrem* soud považuje za nutné nad rámec žalobních bodů poznamenat, že zamítnutí žaloby ještě neznamená, že by snad žalobkyně nenávratně přišla o možnost připsání úroků z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Ze žalovaným doplněného spisového materiálu se podává, že žalobkyně o přiznání úroků z nesprávně stanovené daně požádala znovu v návaznosti na rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 3. 2023 a proti tamnímu postupu žalovaného již dne 15. 5. 2023 podala námitky, ve kterých nesouhlasí s výší úroků z nesprávně stanovené daně a znovu požaduje vrácení údajně nevráceného vratitelného přeplatku ve výši 228 000 Kč (srov. první žalobní bod). Jakmile o těchto námitkách žalovaný rozhodne, bude moci žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podat žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. a v ní se případně znovu domáhat soudního přezkumu výše úroků z nesprávně stanovené daně.

Závěr a náklady řízení

54. Soud tak uzavírá, že nenalezl žádný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů není důvodným. Na základě toho soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
55. O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné

náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 11. srpna 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu