



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **G. A. H.**, zast. JUDr. Vojtěškou Burešovou, advokátkou se sídlem Jedovnická 2346/8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2020, čj. 41998/20/5100-41453-712735, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 9. 3. 2022, čj. 52 Af 1/2021-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Žalobce je státním příslušníkem Velké Británie, avšak daňovým rezidentem je v České republice. Finanční orgány měly od roku 2013 jiný názor na stanovení výše jeho daně z příjmu fyzických osob a žalobce s nimi vedl řadu soudních sporů. Na základě následných soudních rozhodnutí mu byla za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 stanovena povinnost ve výši 0 Kč, čímž mu finanční orgány fakticky daly za pravdu.

[2] Za zdaňovací období roku 2016 podal žalobce daňové přiznání dne 3. 7. 2017 na daň ve výši 0 Kč. Avšak vzhledem k předchozímu jednání finančních orgánů ohledně předešlých zdaňovacích období předpokládal, že mu bude vyměřena daň ve výši 366 657 Kč. Tuto částku proto ke dni 3. 7. 2017 uhradil formou záloh. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) po skončení vyměřovacího daňového řízení dan v této výši skutečně vyměřil platebním výměrem ze dne 19. 3. 2018. Žalovaný však s ohledem na soudy vyslovený závěr ohledně zdaňovacích období roku 2013 a 2014 platební výměr změnil a daň za období roku

2016 stanovil ve výši 0 Kč. Takto rozhodl dne 14. 5. 2019. Přeplatek byl žalobci vrácen dne 22. 7. 2019.

[3] Žalobce podal správci daně žádost, aby mu byla: (i) vrácena částka uhrazené daně, (ii) poskytnut úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu od 4. 7. 2017 do 30. 5. 2019 (iii) poskytnut úrok z vratitelného přeplatku za dobu od 31. 5. 2017 do 22. 7. 2019 a (iv) poskytnut úrok z částek, které mu měly být vráceny 14. 6. 2019, resp. 6. 8. 2019, až do doby poukázání na jeho účet. Správce daně žádost posoudil podle obsahu jako námitku při placení daní a jako takovou ji rozhodnutím ze dne 10. 3. 2020, čj. 378812/20/2808-50521-609296, zamítl. Žalobce podal odvolání. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Úvodem poznamenal, že zamítl již žalobu vztahující se k předchozím zdaňovacím obdobím. Od svého předchozího názoru se neměl důvod odchýlit.

[5] Pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba současně splnit dvě podmínky. První je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď pro nezákonnost, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou je to, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním daňový subjekt uhradil daň (rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2018, čj. 10 Afs 42/2017-30, bod 15). V řešeném případě byla splněna pouze podmínka první. Žalobce vedl s finančními orgány spory, v nichž nakonec uspěl. Avšak stalo se tak až v průběhu roku 2019, přičemž daňové přiznání za období roku 2016 bylo třeba podat v průběhu roku 2017. Žalobce současně hradil platby, které v daňovém přiznání za rok 2016 označil za zálohy na daň ve výši 487 000 Kč. V daňovém přiznání na 0 Kč však deklarované zálohy nepožadoval vrátit (ve smyslu § 154 či § 155 daňového řádu). Svým způsobem „rozpolcený“ postup žalobce – který podal daňové přiznání na 0 Kč a současně nepožádal o vrácení částek deklarovaných jako zálohy s tím, že dle žaloby očekával vyměření daně z moci úřední – však nelze nyní přenášet na správce daně úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[6] Rozhodné je, že daň vyměřená platebním výměrem ze dne 19. 3. 2018 se nestala splatnou, neboť proti platebnímu výměru žalobce podal odvolání. Rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 5. 2019 byla daň vyměřena na 0 Kč. Z § 139 odst. 3 daňového řádu plyne, že daň vyměřená správcem daně je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Totéž platí pro daň vyměřenou z moci úřední. Odvolání nemělo dle daňového řádu odkladný účinek, což však neznamená, že splatnost vyměřené daně nastala. Tento závěr potvrdil rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, čj. 9 Afs 192/2017-37, ve věci *EUROMONT GROUP*. Ten dovodil, že vzhledem k tomu, že je splatnost navázána na uplynutí lhůty ke splnění a tato lhůta je pro změnu navázána na právní moc rozhodnutí, není daň splatná, pokud je podáno odvolání. Byť tedy nemá odvolání odkladný účinek, není daň po dobu odvolacího řízení splatná, a tedy ani rozhodnutí vykonatelné.

[7] Daň vyměřená platebním výměrem proto nebyla splatná, žalobce ji nebyl povinen hradit a současně ji ani správce daně nemohl předepsat na osobní daňový účet žalobce. Na základě platebního výměru napadeného odvoláním ani v souvislosti s ním nemohla být

pokračování

placena jakákoli částka na dani. Žalobci pak nemohl vzniknout nárok z neoprávněného jednání správce daně ani další nároky, jež jsou na tento navázány a jež žalobce nárokoval. Žalobce pak nenamítal, že mu uhrazené částky nebyly vráceny.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Argumentuje, že závěr soudu, podle nějž platebním výměrem vyměřená daň nemohla být předepsána na osobní daňový účet stěžovatele, je v přímém rozporu s §149-151 daňového řádu, které se týkají evidence daní. Odvolání proti vydanému platebnímu výměru nemá odkladný účinek. Vyměření daně je tedy účinné, a je tak stanoven vznik daňové povinnosti daňového subjektu ke dni splatnosti daně. Žalovaný zaměňuje pojmy splatnost daně a náhradní lhůta splatnosti daně. Náhradní lhůta splatnosti nemění ani neruší původní lhůtu splatnosti. Vznikla-li na základě účinného platebního výměru daňovému subjektu daňová povinnost, nemění stanovení náhradní lhůty splatnosti pro její úhradu původní splatnost, ale pouze určuje, že do doby uplynutí náhradní lhůty splatnosti nebude stávající dluh vymáhán. To nakonec stěžovatel již tvrdil v kasační stížnosti, ohledně níž Nejvyšší správní soud vede řízení pod sp. zn. 5 Afs 363/2020.

[9] Splatnost daně upravuje § 135 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je *daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení*. Komentář k tomuto ustanovení uvádí, že „*daň je splatná v zákonné výši (za stanovení daně v zákonné výši je odpovědný správce daně), nikoliv pouze ve výši přiznané*“. Splatná daň tedy zahrnuje daň přiznanou v řádném daňovém tvrzení i dodatečně doměřenou. K jednomu zdaňovacímu období se tedy vztahuje pouze jedna splatná daň. Pokud je v některých případech její výše dodatečně měněna, ať už na základě dodatečného daňového přiznání či z moci úřední, vždy se však jedná o jednu a tutéž daňovou povinnost, a proto je nutné jakékoliv změny reflektovat k původnímu datu splatnosti. Za stanovení daně v zákonné výši je odpovědný správce daně. Tuto odpovědnost nelze přenést na daňový subjekt. Je-li správcem daně vyměřena daň v jiné výši, než daňový subjekt tvrdí, má daňový subjekt dvě možnosti. Buď se vrchnostenskému aktu podřídí, nebo převezme odpovědnost za správné stanovení daně a odsune okamžik splatnosti daně jistý si tím, že s odvoláním uspěje a nebude povinen (v případě neúspěchu) hradit úroky z prodlení z té částky, která nebyla na účtu správce daně uhrazena k původnímu dni splatnosti daně. Pokud je daňovému subjektu umožněno nést uvedené riziko, jedná se pouze o možnost, nikoliv o jeho povinnost.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek ve věci *EUROMONT GROUP*. Krajský soud z tohoto rozsudku vycházel, a napadený rozsudek tak odpovídá judikatuře. Navíc byl rozsudek ve věci *EUROMONT GROUP* potvrzen i rozsudkem NSS ze dne 18. 11. 2021, čj. 8 Afs 141/2020-33. Stěžovatel proti závěrům těchto rozhodnutí nijak nebrojí. Pouze opakuje, že odvolání nemá odkladný účinek, ačkoliv je tato otázka ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně judikaturou vyřešena. Žalovaný se s posouzením ze strany krajského soudu plně ztotožňuje. Za situace, kdy je splatnost daně navázána na nabytí právní moci rozhodnutí, a zároveň v důsledku podaného odvolání rozhodnutí nenabývá právní moci, je situace v podstatě shodná, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. Správce daně daňovou povinnost dle platebního výměru nikdy nepředepsal na osobní daňový účet stěžovatele. Daň vyměřená platebním výměrem totiž

nebyla splatná, stěžovatel ji nebyl povinen hradit a současně ji ani správce daně nemohl předepsat na osobní daňový účet stěžovatele. Časový okamžik předpisu daňové pohledávky (dluhu) do evidence daní totiž nastává ke dni splatnosti daně. Splatnost daně byla dána výrokem platebního výměru, což představuje právně závazný údaj o splatnosti, přičemž daňová povinnost dle platebního výměru splatnosti nikdy nenabyla. Tuto skutečnost stěžovatel ignoruje. Lze dodat, že pokud měl stěžovatel za to, že platebním výměrem vyměřená (avšak nesplatná) daň měla být předepsána na jeho osobní daňový účet, mohl se bránit podáním námítky proti úkonu správce daně při placení daní podle § 159 daňového řádu. To však neučinil.

[11] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného poznamenal, že nic nenamítá proti tvrzení, že krajský soud věc posoudil v souladu s judikaturou NSS. Nic nicméně nebrání tomu, aby senát Nejvyššího správního soudu posoudil v kasační stížnosti uvedené kasační námítky a v případě, že dospěje při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru vyjádřeného v rozsudku ve věci *EUROMONT GROUP*, postupoval dále dle soudního řádu správního.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Mezi stranami je nesporné, že nyní řešená otázka byla již vyřešena v rozsudku ve věci *EUROMONT GROUP*. Tento právní názor byl pak potvrzen v řadě navazujících rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (rozsudky NSS ze dne 25. 3. 2021, čj. 7 Afs 354/2019-25, bod 19; ze dne 18. 11. 2021, čj. 8 Afs 141/2020-33, bod 14 a následující; ze dne 28. 7. 2022, čj. 1 Afs 47/2022-40, bod 24; ze dne 23. 11. 2022, čj. 9 Afs 124/2022-41, bod 36 a ze dne 26. 7. 2023, čj. 1 Afs 163/2022-46, bod 18). Přímo ve vztahu ke stěžovateli pak tento názor Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudku ze dne 21. 4. 2023, čj. 5 Afs 363/2020-48. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud také plně vypořádal s argumentací uplatněnou v tomto řízení, která se týká pojmu „splatnost“ v různých ustanoveních daňového řádu. Viz bod 66 a následující odkazovaného rozsudku. Velice stručně lze zopakovat, že v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020) je pro řešenou situaci rozhodující náhradní splatnost daně. Pokud daňový subjekt dobrovolně uhradí stanovenou daň před tím, než nastane náhradní splatnost této daně, nevznikne mu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné již jednou vyslovené argumenty opakovat ve větších podrobnostech, a pouze na ně tedy odkazuje.

[15] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem může být měněn, a to postoupením věci rozšířenému senátu dle § 17 odst. 1 s. ř. s. Pokud stěžovatel požaduje změnu judikatury Nejvyššího správního soudu, měl by však tvrdit nějaké nové argumenty, které dosavadní judikatura nevzala v potaz. To stěžovatel v této věci nečiní. Opakuje pouze argumenty, s nimiž se dosavadní judikatura vypořádala. Ani Nejvyšší správní soud pak žádné důvody pro odlišné posouzení dané právní otázky

pokračování

neshledal. Krajský soud proto postupoval správně, když věc posoudil v souladu s rozsudkem ve věci *EUROMONT GROUP*.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Kasační stížnost není s ohledem na výše uvedené důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[17] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. listopadu 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu