



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **Butadien Kralupy a. s.**, IČO 27893995,
sídlem O. Wichterleho 810, Kralupy nad Vltavou,
zastoupená advokátem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M.,
sídlem Křižovnické nám. 193/2, Praha,

proti
žalovanému: **Specializovaný finančního úřad**,
sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2022, č. j. 26330/22/4300/12711/105365,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její námitka proti postupu žalovaného ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. Žalovaný napadeným rozhodnutím odmítl požadavek žalobkyně na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob („DPPO“) za zdaňovací období 2018-2020.
2. Nezákonnost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobkyně v tom, že jí nebyl přiznán úrok z přeplatku na dani z příjmů za roky 2018–2020, ve kterých byl přeplatek na dani držen orgány finanční správy. Žalobkyně orgánům finanční správy předložila přehled finančních částek a období, ve kterých vznikl přeplatek na dani v držení orgánů finanční správy, a přesto jí nebyl přiznán úrok v rozporu s § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Finanční ředitelství v Praze (dále též jen „Finanční ředitelství“) mělo nejpozději ke dni 23. 5. 2012 veškeré informace k tomu, aby vyhovělo nároku žalobkyně na slevu na dani

vyplývajícímu z investiční pobídky v celém rozsahu. Pokud by tak již tehdy učinilo, nedošlo by ke vzniku přeplatku na dani ani ke vzniku tohoto sporu. Žalobkyně dále uvedla, že Finanční ředitelství již v rozhodnutí o námitkách, resp. protokolu o kontrole z roku 2012, pravomocně a závazně rozhodlo o údajném zániku investiční pobídky a o neexistenci nároku na slevu na dani. I kdyby však pro orgány finanční správy nebylo toto rozhodnutí závazné, nic by to neměnilo na tom, že správce daně a žalovaný v daňových řízeních za roky 2011 až 2020 fakticky jednali přesně tak, jako by toto rozhodnutí pro ně závazné bylo. To jen potvrzuje, že jednání orgánů finanční správy po celé období let 2012 až 2020 bylo tak či onak neoprávněným jednáním, které lze podřadit pod § 254 daňového řádu. Žalobkyně je přesvědčena, že rozhodnutí o námitkách představovalo rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu, které bylo nezákonné, způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterého a v souvislosti se kterým následně vznikl přeplatek na dani za zdaňovací období 2011 až 2020. Další rozhodnutí orgánů finanční správy tvořila s rozhodnutím o námitkách, resp. protokolem o kontrole, jeden jediný ucelený komplex pokračujících a na sebe vzájemně navázaných nezákonných rozhodnutí a dalších postupů, které společně představovaly jedno jediné pokračující nezákonné jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, způsobené nesprávným úředním postupem a na základě kterých nebo v souvislosti s nimiž vznikl přeplatek na dani.

3. Žalobkyně zdůrazňuje, že pokud po předcházejících rozhodnutích (zejména po rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017) platila jakékoliv další platby, resp. zálohy na daň z příjmů ve výši odpovídající závěrům žalovaného, nemohlo se jednat o „*zcela dobrovolné platby*“, jak tvrdí žalovaný, nýbrž o platby, které byly jednoznačně činěny na základě a v souvislosti se shora uvedenými pravomocnými rozhodnutími. Žalobkyně musela uplatnit slevu na dani v příslušném daňovém přiznání za roky 2018-2020 (jinak by totiž nemohla o tuto slevu na dani usilovat v rámci opravných prostředků). Na straně druhé pak byla žalobkyně nucena hradit příslušné daňové platby v nesnížené výši, tj. bez odečtení slevy na dani, poněvadž v opačném případě by měla s ohledem na dosud vydaná pravomocná rozhodnutí finančních orgánů o údajném zániku slevy na dani fakticky stoprocentní jistotu, že by finanční orgány označily tyto platby jako nedostatečné a uplatnily by vůči žalobkyni sankční mechanismy stanovené daňovým řádem, a to včetně úroku z prodlení – což by s ohledem na jeho zákonnou výši mělo vážné finanční dopady. Rovněž pro další řádné podnikání žalobkyně bylo v rozhodné době z povahy věci nezbytné, aby v rámci správy daní nebyly vůči ní evidovány žádné neuhrazené daně.
4. Žalobkyně dále považuje za nesprávné odkazy žalovaného na judikaturu soudů, ze které dovozuje, že žalobkyně údajně nemá nárok na úrok z přeplatku na dani za zbývající období. V žádné z odkazovaných věcí nebylo řešeno dlouhodobě trvající komplexní neoprávněné jednání daňových orgánů, v rámci kterého by ještě před splatností daně za první zdaňovací období pravomocně konstatovaly, že příslušnému poplatníkovi již v minulosti zaniklo právo na investiční pobídku a nemá tedy právo na slevu na dani. Dle žalobkyně se v předmětné věci jedná o specifický skutkový a právní stav, který dosud nebyl v judikatuře Nejvyššího správního soudu výslovně řešen a je zapotřebí jej posoudit nově. Veškerá předchozí judikatura je jen určitým vodítkem pro nalezení spravedlivého řešení případu [viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-44 (dále jen „rozsudek 2 Afs 238/2020-44“), a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 (dále jen „rozsudek 2 Afs 148/2017-36“), nebo rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 30 Af 45/2017-43]. K tomu, že úrok z přeplatku na dani je žalobkyni na místě přiznat i za období, ve kterém orgány finanční správy měly a mohly přiznat slevu na dani a neučinily tak, žalobkyně odkázala na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku 2 Afs 148/2017-36.

5. Závěrem žalobkyně brojí proti postupu žalovaného, neboť měl zvolit takový výklad jím aplikovaných právních předpisů, který co nejméně zasahuje do práv žalobkyně jako daňového subjektu (ve smyslu odkazované judikatury Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebo již citovaného rozsudku 2 Afs 148/2017-36). Takto byl povinen postupovat i v případě, že by měl pochybnosti o výkladu § 254 daňového řádu uváděného žalobkyní v odvolání (*in dubio pro reo*). Žalovaný k těmto ústavním principům nijak nepřihlédl. Formalistická interpretace zákonných norem žalovaným nereflexuje skutkový průběh věci. Orgány finanční správy nesprávně pravomocně rozhodly o údajné neexistenci investiční pobídky a slevy na dani jak na začátku tohoto případu, tak i na jeho konci. O tom, že § 254 daňového řádu je třeba vykládat a aplikovat ve prospěch daňového subjektu, a to i extenzivně, svědčí již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 148/2017-36. Tomu nijak nebrání ani text zmiňovaný žalovaným v § 254 odst. 1 daňového řádu o úroku z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později ode dne její úhrady. Takové ustanovení je obecné a aplikovatelné na různé druhy daní s různými způsoby určení jejich splatnosti. Aktuální argumentace žalovaného je tak v rozporu s předchozím postupem správce daně v době před rozhodnutím (rozsudkem) Krajského soudu v Praze (dále jen „soud“ nebo „zdejší soud“) ze dne 30. 7. 2020 (blíže k závěrům rozsudku viz bod 13), tedy v době, kdy měly orgány finanční správy zcela jasno v tom, že žádná sleva na dani ani nikdy přiznána nebude. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný při výkladu § 254 daňového řádu zcela pominul obsah a účel tohoto ustanovení, kterým je právě kompenzace daňového poplatníka za celé neoprávněné jednání správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 238/2020-44). Žalovaný se ve vztahu ke zbývajícím období nijak nepokusil zohlednit shora popsany účel a smysl úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně a najít spravedlivé a ústavně konformní řešení, když žalobkyně v minulosti neporušila žádnou svou povinnost, splnila veškeré podmínky přiznané investiční pobídky, a přesto k ní bylo *a priori* přistupováno tak, že jí žádný nárok na slevu na dani nevznikl a ani vzniknout nemůže. Žalovaný z těchto důvodů jednal v přímém rozporu nejen s § 254 daňového řádu, ale i s ústavními zásadami vyplývajícími ze shora citovaného rozhodnutí Ústavního soudu, pokud jí nepřiznal úrok z přeplatku na dani také za zbývajícím období. Napadené rozhodnutí je tak nejen nezákonné, ale i zcela nespravedlivé a porušuje ústavně zaručená práva žalobkyně, včetně čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že podmínkou pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, 2) jeho zrušení, změna či prohlášení nicotným, 3) a to z důvodu jeho nezákonnosti či nesprávného úředního postupu, 4) úhrada daně na základě nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, a to 5) od dne splatnosti daně či ode dne pozdní úhrady. V projednávané věci tyto podmínky splněny nebyly. U DPPO za rok 2018 byla žalobkyni stanovena nesprávná daň pouze nepravomocně, jelikož příslušný platební výměr byl Odvolacím finančním ředitelstvím změněn tak, že byla daň stanovena v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně. V případě DPPO za roky 2019 a 2020 pak byla daň stanovena (po provedeném postupu k odstranění pochybností) vždy v souladu s daňovým tvrzením žalobkyně.
7. Žalovaný dále zdůraznil, že protokolem o kontrole ani navazujícím rozhodnutím o námitce nebyla žalobkyni uložena žádná nová povinnost, což potvrzuje i závěr zdejšího soudu vyjádřený v usnesení ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35. Žalobkyni v případě DPPO za roky 2018-2020 nikdy nevznikla povinnost uhradit nesprávně stanovenou daň, protože jí ani nemohl vzniknout nárok na úrok dle § 254 daňového řádu. Plnila-li pak žalobkyně jí

stanovenou povinnost před tím, než rozhodnutí nabyla splatnosti (rok 2018), či hradila zálohy nad rámec zákonné povinnosti (roky 2018-2020), činila tak dobrovolně, byť s odkazem na eliminaci rizika vzniku úroku z prodlení.

8. Žalovaný rovněž uvedl, že k platbám, které žalobkyně provedla ve výši a periodicitě, jako by jí vznikla zákonná povinnost k úhradě záloh za předmětná zdaňovací období, musí opětovně poznamenat, že podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu je, že dané platby byly uhrazeny na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím o stanovení daně, tj. že zde existovala vykonatelná povinnost k úhradě daně, tj. splatnost daně. Povinnost hradit zálohy vznikla žalobkyni toliko ve vztahu k DPPO 2020, a to na základě podaného daňovém přiznání k DPPO za rok 2019 – tedy ve výši vycházející z daňových tvrzení žalobkyně.
9. Žalovaný dále uvedl, že přijetí argumentace žalobkyně by vedlo k absurdním závěrům, což lze demonstrovat na příkladu daňové kontroly. Uhradil-li by daňový subjekt určitou částku v rámci probíhající daňové kontroly či na základě zprávy o daňové kontrole, tj. před splatností daně, a následně by v rámci soudního řízení došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, náležel by daňovému subjektu úrok i z této částky, jelikož to byla právě daňová kontrola, která byla podkladem pro následně zrušené či změněné rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru). Tento výklad je však zcela v rozporu se zněním ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu a ustálenou judikaturou.
10. Žalobkyně v replice ze dne 2. 8. 2022 neuvedla nové skutečnosti nad rámec podané žaloby.

Průběh správního řízení a obsah správního spisu

11. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně je společností zabývající se výrobou a prodejem chemických látek a přípravků, přičemž v roce 2007 podala záměr k získání investiční pobídky na vybudování a provozování výrobní jednotky k výrobě butadienu. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) vydalo dne 20. 5. 2008 souhlas s poskytnutím investičních pobídek, a to slevy na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách, a dle § 35a zákona o daních z příjmů, přičemž doba, po kterou bylo možné slevu na dani čerpat, byla deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období (viz blíže rozhodnutí MPO ze dne 20. 5. 2008, č. j. 16595/08/04300/04000). Podmínkou pro čerpání investiční pobídky bylo pořídit dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek ve výši 200 000 Kč za účelem zavedení výroby butadienu, přičemž pořizování mělo být zahájeno nejdříve ode dne písemného potvrzení Agenturou pro podporu podnikání a investic CzechInvest (dále jen „CzechInvest“), že projekt splňuje požadavky způsobilosti. Finanční ředitelství provedlo v podniku žalobkyně v období od 23. 5. 2011 do 4. 5. 2012 veřejnosprávní kontrolu, jejímž výstupem bylo zjištění, že žalobkyně zmiňovanou podmínku rozhodnutí MPO porušila, neboť dne 9. 5. 2007 uzavřela se společností Chemoprojekt, a. s., smlouvu na dodání zařízení na výrobu butadienu, tedy právně závazný příslib objednávky, ještě před datem 22. 5. 2007, kdy CzechInvest vydal potvrzení specifikované v podmínkách rozhodnutí MPO. Tím došlo ze strany žalobkyně k porušení všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky ve smyslu § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách, čímž ztratila nárok na čerpání slevy na dani z příjmů. Tím také došlo ve smyslu § 5 odst. 5 téhož zákona k pozbytí platnosti rozhodnutí MPO, v důsledku čehož musely být vráceny prostředky získané z investiční pobídky (viz protokol o výsledku veřejnosprávní kontroly ze dne 4. 5. 2012, č. j. 1238/12-2602-201125-1493).
12. Žalobkyně následně podala přiznání k DPPO za zdaňovací období 2011 až 2013, v nichž neuplatnila nárok na slevu z titulu investiční pobídky (v mezidobí podala žalobkyně proti

závěrům veřejnosprávní kontroly námitky do protokolu, které byly rozhodnutím Finančního ředitelství dne 24. 7. 2012 zamítnuty, načež byla odmítnuta i žaloba proti tomuto rozhodnutí usnesením zdejšího soudu ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35). Žalobkyně podala dne 30. 10. 2014 dodatečná daňová přiznání za zdaňovací období 2011 až 2013, ve kterých uplatňovala investiční pobídky formou slevy na dani, neboť měla za to, že splnila podmínky jí dané zákonem o investičních pobídkách. Žalovaný následně převzal výše uvedené výstupy finanční kontroly a vyhodnotil je jako důvod k pochybnostem o správnosti údajů uváděných v přiznáních žalobkyně k DPPO za zdaňovací období 2011 až 2013 a zahájil postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu. Žalovaný na základě výsledků postupu k odstranění pochybností dospěl k obdobnému závěru jako Finanční ředitelství, a proto žalobkyni neuznal slevy na daních uplatněné ve zdaňovacích obdobích 2011 až 2013 a platebními výměry jí vyměřil odpovídající daň z příjmů (dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2011 ze dne 4. 9. 2015, č. j. 1984398/15/4200-11771-711068, dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2012 ze dne 3. 9. 2015, č. j. 195994/15/4200-11771-711068, a dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2013 ze dne 4. 9. 2015, č. j. 198465/15/4200-11771-711068). Žalovaný z těchto důvodů zahájil postup k odstranění pochybností i ve vztahu ke správnosti údajů uváděných v přiznáních k DPPO za zdaňovací období 2014 až 2017, přičemž opět dospěl k závěru, že porušení podmínek pro poskytnutí investiční pobídky představovalo překážku pro uplatnění slevy na daních z příjmů i v těchto zdaňovacích obdobích, a proto žalobkyni opět vyměřil odpovídající daň z příjmů (platební výměr na DPPO za zdaňovací období 2014 ze dne 5. 5. 2016, č. j. 118481/16/4200-11772-204179, platební výměr za zdaňovací období 2015 ze dne 3. 2. 2017, č. j. 23907/17/4200-204179, platební výměr za zdaňovací období 2016 ze dne 19. 12. 2017, č. j. 200031/17/4200-11771-050771, a platební výměr za zdaňovací období 2017 ze dne 27. 11. 2018, č. j. 186829/18/4200-11771-050771). V daňových přiznáních za zdaňovací období 2014 až 2017 žalobkyně uplatnila slevu na dani z titulu investiční pobídky již v řádném daňovém přiznání.

13. Žalobkyně se proti všem výše uvedeným platebním výměrům za uvedená zdaňovací období 2011 až 2017 odvolala. Jelikož bylo její odvolání zamítnuto rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891, a ze dne 20. 6. 2019, č. j. 24517/19/5200-11432-711891, podala proti nim žalobu ke zdejšímu soudu, jenž napadená rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 46 Af 25/2017-159. Shledal, že podpis smlouvy o projektu ze dne 9. 5. 2007 nebyl porušením podmínky pro uplatnění investičních pobídek podle § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách. Odvolací finanční ředitelství po vrácení věci soudem rozhodnutím ze dne 6. 10. 2020, č. j. 37601/20/5200-11432-711891, změnilo platební výměry tak, že v plném rozsahu vyhovělo nároku žalobkyně na slevu na dani za tato zdaňovací období a vrátilo jí přeplatek na dani za tato období ve výši 291 001 944 Kč. Přeplatek na dani se skládal z částky 290 249 625 Kč, tedy přeplatku na DPPO za roky 2011 až 2017 a částky 752 319 Kč, předepsaných úroků z prodlení za roky 2011 až 2013. Žalovaný žalobkyni následně přiznal ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011 až 2017 dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 168622/20/4300-12711-105365, úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 134 514 682 Kč. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala, neboť měla za to, že úroky nebyly přiznány v celé zákonné výši, přesto Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí specializovaného finančního úřadu potvrdilo.
14. Dne 26. 6. 2019 podala žalobkyně daňové přiznání k DPPO 2018. Dne 31. 1. 2020 žalovaný na základě provedeného postupu k odstranění pochybností vydal platební výměr č. j. 12816/20. Proti tomuto rozhodnutí brojila žalobkyně odvoláním. Dne 16. 10. 2020 vydalo

Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí o odvolání, kterým podanému odvolání vyhovělo a napadené rozhodnutí změnilo tak, že stanovilo DPPO 2018 v souladu s podaným daňovým tvrzením.

15. Dne 17. 6. 2020 podala žalobkyně daňové přiznání k DPPO 2019. Ve věci předmětného daňového přiznání byla dne 10. 7. 2020 vydána výzva k odstranění pochybností. Dne 1. 3. 2021 žalovaný na základě provedeného postupu k odstranění pochybností vydal platební výměr č. j. 36061/21, kterým vyměřil DPPO 2019 v souladu s podaným daňovým tvrzením.
16. Dne 4. 6. 2021 podala žalobkyně daňové přiznání k DPPO 2020. Dne 14. 7. 2021 vydal žalovaný konkludentní platební výměr č. j. 115950/21.
17. Dne 1. 12. 2021 učinila žalobkyně podání nazvané jako „*Žádost o připsání úroku podle § 254 daňového řádu za zdaňovací období 2018-2020 na daňový účet Daňového subjektu*“, které žalovaný ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu posoudil jako námitku proti postupu správce daně dle § 159 téhož zákona (dále jen „námitka“). Námitka míří proti postupu při placení daní, resp. proti nečinnosti spočívající v nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu z plateb učiněných žalobkyní v souvislosti s DPPO 2018-2020, a to konkrétně za dobu a z částek specifikovaných v námitce.
18. Dne 24. 2. 2022 zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím námitku žalobkyně, přičemž argumentoval v zásadě obdobně jako ve vyjádření k žalobě.

Jednání před soudem

19. Při jednání dne 19. 10. 2023 setrvali účastníci na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Soud podrobně konstatoval obsah soudního a správního spisu.

Posouzení věci krajským soudem

20. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
21. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba je **nedůvodná**.
22. Podle § 254 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, „*Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně vyšší 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.*“
23. Z výše citovaného § 254 daňového řádu plyne, že pro aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, nebo rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53).

24. K problematice úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu existuje hojná judikatura Nejvyššího správního soudu, a soud má, na rozdíl od žalobkyně, za to, že z ní lze vycházet i v projednávané věci. Nejvyšší správní soud se zabýval podobnou situací např. v rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40. V odkazované věci daňový subjekt uhradil daň a poté podal dodatečná daňová přiznání, v nichž vypočetl daň ve výši 0 Kč. Na základě daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost. Odvolání daňového subjektu byla zamítnuta, ale po provedeném soudním přezkumu správce daně dodatečné platební výměry změnil, stanovil daň ve výši 0 Kč a vrátil daňovému subjektu přeplatek. Ke změně původně nezákonných dodatečných platebních výměrů ve prospěch daňového subjektu tedy došlo až rozhodnutími o odvoláních po zásahu správních soudů. Jelikož nová rozhodnutí o odvoláních změnila původní dodatečné platební výměry, byla podle Nejvyššího správního soudu splněna první podmínka aplikace § 254 daňového řádu [viz rozsudek ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-46 (dále jen „rozsudek 2 Afs 238/2020-44“)]. Dále Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, k závěru, že dojde-li ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně a v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně (poplatku) tento úrok vychází pouze z částky přesahující zákonnou výši daně (poplatku), pak rozhodným pro určení počátku doby, za níž úrok náleží, je den, kdy byl poplatek uhrazen ve výši přesahující zákonnou povinnost.
25. V rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37 (dále jen „rozsudek 9 Afs 192/2017-37“), se Nejvyšší správní soud také zabýval splatností nesprávně stanovené daně. „*Obecně pro daňové řízení platí, že odvoláním je napadené rozhodnutí předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu platí, že „[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena“.* Vykonatelnost rozhodnutí tedy podle daňového řádu nastává ve dvou případech, za kumulativního splnění následující kombinace podmínek: A) účinnost rozhodnutí + nemožnost odvolání + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena, B) účinnost rozhodnutí + absence odkladného účinku + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena.“
26. Žalobkyně měla za to, že nezákonný postup vůči ní započal již od provedené kontroly, nejpozději v době 23. 5. 2011 do 9. 6. 2012, resp. nejpozději ke dni 23. 5. 2012, kdy žalobkyně podala námítky do protokolu, mělo Finanční ředitelství veškeré informace od žalobkyně, že nárok na slevu na dani vznikl. V tabulce přiložené k žalobě pak přesně specifikovala, od kdy by jí měl náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně. Ve zdaňovacím období 2014 žalobkyně uvedla zálohy placené ve dnech 15. 3. 2018, 15. 6. 2018, 17. 9. 2014, 17. 12. 2014 a podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2019. V případě zdaňovacího období 2015 žalobkyně opět uvedla placení záloh ve dnech 15. 3. 2019, 17. 6. 2019, 15. 9. 2019, 15. 12. 2019 a 15. 12. 2015, a podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2020. Ve zdaňovacím období 2016 uvedla placení záloh jako skutečnost vedoucí ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to ode dne 16. 3. 2020, 15. 6. 2020, 15. 9. 2020 a 15. 12. 2020, a podání řádného daňového přiznání dne 1. 7. 2021.
27. Jako důvody uhrazení finančních částek a popisu příčinné souvislosti žalobkyně uvedla, že požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně od okamžiku připsání záloh na účet daňových orgánů, protože tyto platby byly vyvolány podáním daňových přiznání bez přiznání slevy z titulu investiční pobídky v důsledku nezákonných závěrů

Finančního ředitelství ve výše citovaném protokolu a rozhodnutí o námitkách z roku 2012. Žalobkyně požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně i z přeplatků, které měly vzniknout z důvodu započtení předchozích záloh na vykázanou daňovou povinnost bez přiznání slevy z titulu investičních pobídek. Zálohy byly hrazeny na základě nebo v souvislosti s nezákonnými závěry Finančního ředitelství v protokolu a rozhodnutí o námitkách z roku 2012. Dle žalobkyně měly přeplatky analogicky přebírat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jelikož žalobkyně s těmito prostředky nemohla nakládat.

28. Soud úvodem předesílá, že problematikou daňové povinnosti žalobkyně se pro období 2011-2017 již zabýval ve svém rozsudku ze dne 29. 8. 2023, č. j. 55 Af 20/2021-99, přičemž neshledal důvod se v nyní projednávané věci od závěrů vyslovených v tomto rozsudku odchýlit. Soud proto znovu uvádí, že předpokladem pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu je především sama existence nezákonného rozhodnutí, kterým je třeba rozumět takové rozhodnutí, které přímo pravomocně určuje nesprávnou daňovou povinnost. Takové rozhodnutí však v projednávané věci vůbec neexistuje. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 byl sice vydán platební výměr, který stanovil žalobkyni nesprávnou daňovou povinnost, ten však nikdy nenabyl právní moci a následně byl k odvolání žalobkyně změněn tak, že odpovídal jejímu daňovému tvrzení. V případě zdaňovacích období 2019 a 2020 pak žalobkyni nebyla nesprávná daňová povinnost stanovena ani nepravomocně. Jelikož tedy daňové orgány nevydaly žádné rozhodnutí, jímž by žalobkyni nezákonně stanovily daňovou povinnost, nelze o přiznání úroku dle § 254 daňového řádu vůbec uvažovat. K tomu soud dodává, že ačkoliv veřejnosprávní kontrola probíhala již v roce 2011 a právě jejím výsledkem byl závěr o tom, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění slevy z titulu investičních pobídek, přesto soud souhlasí s žalovaným v tom, že protokol o kontrole a rozhodnutí o námitkách nemohou být rozhodnutími, která by zakládala nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť tato nestanovila daň, kterou žalobkyně měla uhradit. Totéž platí i pro rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2017, č. j. 28045/17/5200-11432-711891, jelikož toto rozhodnutí se netýkalo zdaňovacích období 2018-2020 a mohlo tak pouze (obdobně jako závěry veřejnosprávní kontroly) dát najevo předběžný právní názor orgánů daňové správy – v žádném případě však nestanovilo daň za období 2018-2020.
29. Soud dále uvádí, že je pravdou, jak žalobkyně namítala, že po celou dobu zdaňovacích období 2018 až 2020 platila zálohy ve výších, které se odvíjely od dříve „nezákonně“ stanovené výše daně. Zde žalobkyně odmítala argumentaci žalovaného, že měla hradit částky převyšující přeplatek na dani zcela dobrovolně. Soud předesílá (což není mezi účastníky sporné), že žalobkyni pro zdaňovací období 2018 a 2019 zálohy předepsány vůbec nebyly, pro zdaňovací období 2020 jí pak byly předepsány ve výši odpovídající jejímu daňovému tvrzení za rok 2019. Žalobkyně při rozhodování o placení záloh zřejmě měla dojem, že v případě, kdyby částky převyšující přeplatek na dani neuhradila, hrozilo by jí platit vyšší úroky z prodlení, které by byla povinna uhradit v případě konečné prohry. Žalobkyně se ale sama rozhodla, že takové riziko nepodstoupí, a proto předem uhradila předpokládané daňové povinnosti (tedy ve výši, na kterou předpokládala jejich stanovení), tj. uhradila je před jejich splatností. Tímto způsobem eliminovala riziko vyššího úroku z prodlení, který by byla povinna podle zákonné úpravy uhradit v případě konečné prohry. Zvolený postup však neopravňuje žalobkyni ani v případě její konečné výhry v soudním řízení správním žádat úroky, nedošlo-li ke splnění zákonem stanovených podmínek. Skutečnost, že nesplacené vyměřené daňové povinnosti (či dokonce pouze předpokládané nevyměřené daňové povinnosti) na základě vyhodnocení shora uvedeného rizika uhradila, jí žádné právo na finanční kompenzaci

v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy, což Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře potvrdil (viz např. rozsudek 9 Afs 192/2017-37).

30. Soud shrnuje, že v postupu orgánů finanční správy neshledává pochybení. Též se nemůže ztotožnit s žalobkyní, že by měl být za nezákonné rozhodnutí považován již protokol, případně rozhodnutí o námitkách v řízení o veřejnosprávní kontrole. Jak vyplývá z § 254 daňového řádu, vznik úroku spojuje citované ustanovení s podmínkou zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost. Protokol o kontrole ani rozhodnutí o námitkách takovými rozhodnutí nejsou, neboť nejsou samy o sobě úkonem, jímž by byla zakládána práva nebo ukládány povinnosti žalobkyni (uložena povinnost zaplatit daň). V této souvislosti se soud ztotožňuje s odůvodněním žalovaného, který se touto námitkou rovněž zabýval, a který výstižně shrnuje, proč nezákonnost postupu správce daně nezapočala již vydáním protokolu o kontrole, popř. rozhodnutím o námitkách. Ostatně, i zdejší soud již v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství o námitkách proti protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly konstatoval, že protokolem ani rozhodnutím o námitkách žalovaného nedošlo k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv nebo povinností žalobce (viz usnesení ze dne 22. 8. 2014, č. j. 46 Af 32/2012-35).
31. Soud uzavírá, že orgány finanční správy postupovaly v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu, a napadené rozhodnutí tedy nelze označit za nezákonné. Z těchto důvodů soud také neshledal, že by žalovaný porušil ústavní principy vyjádřené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, resp. že by zvolil takový výklad právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, který by zasahoval do ústavních práv žalobkyně. Předně soud souhlasí s žalovaným, že citovaný nálezný s projednávanou věcí nijak nesouvisí. Žalobkyně nicméně odkazovala zejména na pasáže obsahující obecné závěry Ústavního soudu ohledně výkladu a aplikace daňového práva hmotného a procesního. Vzhledem k obecnosti této námitky soud neshledal, že by právní úprava nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, včetně nyní provedené interpretace, nebyla v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Účel úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu spočívá v poskytnutí zadostiučinění osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely (srov. rozsudek 2 Afs 238/2020-44). Takové rozhodnutí však v projednávané věci daňové orgány vůbec nevydaly. Soud neshledává důvodu, proč by mělo docházet k porušování ústavních práv žalobkyně (zejména čl. 11 Listiny základních práv a svobod, jak žalobkyně namítala).

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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 19. října 2023

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu