



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **RICHARD STAR s.r.o.**, se sídlem Ruská 487/28, Mariánské Lázně, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17,19, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2021, č. j. 3909789/21/2102-51523-209397, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2022, č. j. 51 Af 27/2021-28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2022, č. j. 51 Af 27/2021-28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci je otázka nároku žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně (do 31. 12. 2020), resp. z nesprávně stanovené daně (od 1. 1. 2021) podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v případě, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, kterou zároveň uhradil, avšak dodatečný platební výměr ve spojení s rozhodnutím o odvolání na tuto daň byl následně zrušen z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty na stanovení daně, ke kterému došlo v mezidobí od vydání rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru do nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

[2] Žalobkyně podala dne 27. 2. 2017 dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období prosinec 2014, zároveň tvrzenou daň ve výši 75 373 Kč uhradila. Žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností, na základě kterého dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2017, č. j. 4883234/17/2102-52521-209395, doměřil daň v celkové výši 133 647 Kč, rozhodl o povinnosti žalobkyně uhradit penále ve výši 11 654 Kč, a konstatoval, že rozdíl mezi doměřenou a dodatečně tvrzenou daní ve výši 58 274 Kč je splatný v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí

právní moci tohoto platebního výměru. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala, zároveň dne 16. 1. 2018 uhradila částku ve výši 58 274 Kč.

[3] V rámci autoremedury žalovaný odvolání žalobkyně v plném rozsahu vyhověl rozhodnutím ze dne 2. 3. 2018, č. j. 590920/18/2102-52521-209395, a změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřil daň ve výši dle dodatečného daňového přiznání, tj. ve výši 75 373 Kč. Rozhodnutí žalovaný doručil nejprve pouze žalobkyni 2. 3. 2018 až 16. 11. 2020 jejímu zástupci.

[4] Proti rozhodnutí o odvolání se žalobkyně bránila podáním ze dne 16. 11. 2020, ve kterém namítala, že rozhodnutí o odvolání bylo řádně doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, proto by mělo být zrušeno a řízení zastaveno. Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 5. 2. 2021, č. j. 253983/21/2102-52521-209395, řízení o tomto podání zastavil s tím, že se jedná o zjevně právně nepřijatelné podání. Následně však v rámci autoremedury vyhověl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zastavení řízení a rozhodnutím ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1689144/21/2102/52521-209395, rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 5. 2. 2021 zrušil. Současně rozhodnutím č. j. 1694785/21/2102/52521-209395 zrušil rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018, dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 a zastavil řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a rozhodnutím č. j. 1697500/20/2102-52521-209395 zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH za období prosinec 2014.

[5] Žalobkyně poté požádala o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně za období do 31. 12. 2020 a úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu za období od 1. 1. 2021. Žalovaný žádosti nevyhověl vyrozuměním ze dne 29. 6. 2021, č. j. 3559240/21/2102/52521-209395, protože žalobkyně uhradila daň dobrovolně, nikoliv na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, nárok na úrok jí proto nevznikl. Proti vyrozumění uplatnila žalobkyně námitku, že ve vztahu k předčasně zaplacené částce 58 274 Kč jí úrok nenáleží, avšak ve vztahu k částce 75 373 Kč, jejíž splatnost je stanovena § 141 odst. 1 daňového řádu, ano.

[6] Žalovaný námitku proti vyrozumění zamítl výše nadepsaným rozhodnutím. Konstatoval, že žalobkyně částku 75 373 Kč uhradila dobrovolně po podání dodatečného daňového přiznání a tato částka byla jako přeplatek použita na úhradu DPH za období červen 2021. Jelikož předmětem daňového řízení nebyl nárok daňového subjektu (např. daňový odpočet nebo tvrzení na nižší daň), došlo k tzv. konkludentnímu vyměření daně. Nebylo-li ve lhůtě pro stanovení daně vydáno pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, aplikoval se běžný režim § 154 a § 155 daňového řádu a úrok podle § 254 daňového řádu ve prospěch žalobkyně nevznikl.

[7] Podanou žalobu proti uvedenému rozhodnutí zamítl krajský soud nyní napadeným rozsudkem. Upozornil, že od 1. 1. 2021 byl dosavadní úrok z neoprávněného jednání správce daně nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně, přičemž podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11. novelizačního zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), se do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. uplatní dosavadní úrok, poté se již uplatní úrok z nesprávně stanovené daně.

pokračování

Konstatoval však, že zákon nadále spojuje počátek vzniku tohoto druhu úroku s náhradním dnem splatnosti daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu.

[8] Následně krajský soud shledal, že je sice splněna první podmínka pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu (zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti), není však splněna podmínka druhá (splatnost daně, resp. její úhrada po splatnosti). Zrušené rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 dle krajského soudu nenabylo právní moci, stanovená daň se tak nikdy nestala splatnou, na čemž nic nemění předběžná vykonatelnost rozhodnutí o odvolání, jelikož odvolání ze dne 16. 11. 2020 nemělo odkladný účinek. Náhradní lhůta splatnosti podle § 143 odst. 5 počíná plynout až ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Žalobkyni, která daň uhradila dobrovolně před datem její náhradní splatnosti, tak úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně nenáleží.

[9] Krajský soud pro úplnost uvedl, že úrokem podle § 253a daňového řádu se nezabýval, jelikož na rozdíl od námitkového řízení žalobkyně v žalobě netvrdila, že by jí na něj vznikl nárok. Závěrem krajský soud neshledal podobnost mezi nyní posuzovanou věcí a svým vyhovujícím rozsudkem v jiné věci žalobkyně ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021-28, jak namítal zástupce žalobkyně při jednání. V nyní projednávané věci je zásadní rozdíl, že dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 ve spojení s rozhodnutím o odvolání ze dne 2. 3. 2018 nabyl právní moci až po daňové prekluzi, tudíž nikdy nedošlo ke splatnosti doměřené daně, resp. k okamžiku, od něhož by se odvíjel běh náhradní lhůty splatnosti daně. Nakonec krajský soud reagoval na argumentaci zástupce žalobkyně, dle kterého úhrada částky 75 373 Kč nebyla dobrovolná, ale šlo o plnění povinnosti dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud uvedl, že každá úhrada daně je z povahy věci plnění povinnosti stanovené zákonem a dobrovolnou úhradou daně je myšlena úhrada, aniž by zde existoval exekuční titul, tj. pravomocný a vykonatelný platební výměr po uplynutí náhradní lhůty pro stanovení daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“). Navrhla napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Podstatou sporu je dle stěžovatelky otázka, zda jí měl správce daně odškodnit úrokem, jelikož byl z důvodu, že žalovaný nezvládl v prekluzivní lhůtě rozhodnout o dani, zrušen dodatečný platební výměr vydaný poté, co stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání na daň vyšší.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že daň, kterou daňový subjekt dodatečně koriguje prostřednictvím dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, než byla původně stanovena, je splatná až po vydání platebního výměru. Dle stěžovatelky je daň splatná již před vydáním dodatečného platebního výměru, a to podle § 141 odst. 1 daňového řádu, který citovala. Své nepochopení potvrdil krajský soud v bodě 23. napadeného rozsudku, kde uvedl, že do doby vydání dodatečného platebního výměru jde o dobrovolnou úhradu daně,

kteřá vylučuje vznik úroku z neoprávněného jednání. Dle stěžovatelky tedy byly splněny podmínky pro přiznání úroku podle § 254 daňového řádu. Daň byla zaplacená nikoliv dobrovolně, ale protože tak stanoví zákon, a existence části daně zanikla zrušením dodatečného platebního výměru.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s krajským soudem, že stěžovatelce úrok podle § 254 daňového řádu nenáleží. Smyslem tohoto úroku je poskytnout daňovému subjektu kompenzaci v případě, že v důsledku chybného postupu správce daně uhradil finanční částku, kterou by jinak hradit nemusel. Stěžovatelka uhradila daň ve výši, kterou sama tvrdila v dodatečném daňovém přiznání, a to proto, že tak stanoví zákon. Mezi úhradou daně a postupem žalovaného nebyla žádná příčinná souvislost, přiznání úroku by v takovém případě bylo v příkrém rozporu se smyslem tohoto institutu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podle § 141 odst. 1 daňového řádu (zákonem č. 283/2020 Sb. byly dotčeny pouze odst. 2, 6 a 7 tohoto ustanovení, blíže viz čl. I body 58., 59. a 60. zákona č. 283/2020 Sb.) *[zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Podle odst. 8 stejného ustanovení ve znění do 31. 12. 2020, resp. odst. 7 ve znění od 1. 1. 2021 je dodatečně tvrzená daň splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která je shodná s lhůtou podle odstavce 1 věty první.*

[17] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 *[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.*

[18] Zákonem č. 283/2020 Sb. byl úrok z neoprávněného jednání správce daně nahrazen úrokem z nesprávně stanovené daně. Dle zákonodárce změna názvu lépe odpovídá roli, kterou úrok hraje – dopadá na pochybení správce daně v nalézací rovině daňového řízení, tedy při vyměření nebo doměření daně – a nová úprava výslovně pokrývá nejen stanovení „kladné“ daně, kterou je daňový subjekt povinen uhradit, ale též pochybení při stanovení

pokračování

daňového odpočtu a „předběžnou“ úhradu daně vyčíslené prostřednictvím zajišťovacího příkazu (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb., konkrétně k § 254 daňového řádu). Podstata úroku podle § 254 daňového řádu tedy zůstala stejná.

[19] Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 je *[z]ákladem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně [...] část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední*. Podle odst. 2 písm. a) stejného ustanovení *[ú]rok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po [...] náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení*. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že ostatní písmena v § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 se týkají daňového odpočtu a částky uhrazené na základě zajišťovacího příkazu, což ani jedno není předmětem nyní projednávané věci.

[20] Podle čl. II bodu 11. zákona č. 283/2020 Sb. *[ú]rok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*. Za období do 31. 12. 2020 se tedy uplatní úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, za období od 1. 1. 2021 dále se uplatní úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021. Obdobný závěr plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, dle jehož právní věty: *„Zákonodárce neporušil pravidla časové působnosti norem ani přípustnosti nepravé retroaktivity, pokud v přechodných ustanoveních uvedených v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, výslovně stanovil, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, který podle § 251a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 vzniká každý den samostatně, se uplatňuje podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021.“*, jakož i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2024, č. j. 7 Afs 102/2023-30, odst. [13].

[21] Jak konstatoval již krajský soud v bodě 16. napadeného rozsudku s odkazem na judikaturu zdejšího soudu, smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně, dnes z nesprávně stanovené daně, je satisfakce daňového subjektu, který byl povinen z titulu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu uhradit finanční částku, kterou by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí nebo postupu, hradit nemusel. Úrok z neoprávněného jednání správce daně kompenzuje daňovému subjektu nemožnost disponovat s jeho finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, smyslem úroku je předcházet řízením o náhradu vzniklé majetkové újmy (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, nověji ze dne 20. 10. 2022, č. j. 2 Afs 351/2020-32, č. 4420/2023 Sb. NSS, odst. [21] a [24], ze dne 5. 3. 2024, č. j. 1 Afs 243/2023-28, odst. [22], ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34, odst. [21]).

[22] Krajský soud v napadeném rozsudku shledal, že stěžovatelce nárok na úrok podle § 254 daňového řádu ani v jednom z citovaných znění nevznikl, neboť není splněna druhá podmínka týkající se splatnosti nesprávně stanovené daně. Nejvyšší správní soud však souhlasí se stěžovatelkou, že posouzení krajského soudu není správné.

[23] Krajský soud aplikoval § 143 odst. 5 daňového řádu, dle kterého *[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.* Toto ustanovení ale na projednávanou věc nedopadá, jelikož doměřená daň v důsledku rozhodnutí o odvolání nebyla vyšší než daň dodatečně tvrzená stěžovatelkou v dodatečném daňovém přiznání. Byla stejná.

[24] Správné nejsou ani závěry krajského soudu v bodech 19. a 22. napadeného rozsudku, že zrušené rozhodnutí o odvolání nenabýlo právní moci, resp. jí nabylo až po daňové prekluzi, proto se doměřená daň nikdy nestala splatnou a nikdy nenastal okamžik, od něhož by se mohl odvíjet běh náhradní lhůty splatnosti daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu. Zaprvé, jak již bylo řečeno, náhradní lhůta splatnosti doměřené daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu se v projednávané věci neuplatní. Zadruhé, rozhodnutí o odvolání a s ním i změněný dodatečný platební výměr nabyly právní moci řádným doručením rozhodnutí o odvolání zástupci stěžovatelky. Skutečnost, že před doručením došlo k prekluzi lhůty pro stanovení daně, nemůže mít na tuto skutečnost vliv, resp. tomu nebrání. Rozhodnutí o odvolání bylo vydáno a nabylo právní moci bez ohledu na prekluzi.

[25] Nicméně stěžovatelka uhradila daň na základě vlastního dodatečného daňového přiznání. V této souvislosti jí Nejvyšší správní soud přisvědčuje, že jí tvrzená daň byla skutečně splatná podle § 141 daňového řádu, tedy ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a na něj navazujícího rozhodnutí o odvolání. Tato skutečnost ovšem ještě neznamená, že stěžovatelce náleží úrok podle § 254 daňového řádu.

[26] Závěry krajského soudu, pro které shledal, že stěžovatelce nevznikl nárok na úrok podle § 254 daňového řádu ani v jednom z citovaných znění, však neobstojí, proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil. V dalším řízení krajský soud znovu přezkoumá, zda stěžovatelce svédčí nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 30. 12. 2020 a úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, jestliže daň uhradila sama na základě dodatečného daňového přiznání a daň nesprávně stanovená dodatečným platebním výměrem ve spojení s rozhodnutím o odvolání se neodchylovala od daňového tvrzení stěžovatelky.

[27] Co se týče „dobrovolnosti“ uhrazení daně, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že pojem „dobrovolné úhrady“ je spojen s exekucním titulem na daň, resp. s vymáháním daňové povinnosti, k čemuž v projednávané věci nedošlo. Stěžovatelka učinila svobodnou úvahu, zda splní svou zákonnou povinnost podat dodatečné daňové přiznání a tuto tvrzenou daň uhradit, nebo podstoupí riziko daňové kontroly a doměření daně z úřední povinnosti (§ 143 odst. 1 ve spojení s odst. 3 daňového řádu), se kterou je spojena také povinnost uhradit penále (§ 251 daňového řádu). Jinými slovy stěžovatelka se sama rozhodla, že daň dobrovolně přizná a uhradí a nebude riskovat její doměření a následné vymáhání, neuhradila-li by doměřenou daň ani na základě dodatečného platebního výměru.

pokračování

Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka daň skutečně uhradila dobrovolně.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. června 2024

JUDr. Radan Malík
předseda senátu