



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jiřího Derfla a Mgr. Bc. Jany Satrapové ve věci

žalobce: **A. H.**, narozený dne X,
bytem X,
zastoupen Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabrušany,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. července 2023, č. j. 1496216/23/2501-50522-508158,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. července 2023, č. j. 1496216/23/2501-50522-508158, kterým žalovaný jakožto správce daně podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl námitku žalobce proti postupu správce daně uplatněnou u žalovaného dne 24. 5. 2023. Podstatou námitky bylo uplatnění nároku žalobce na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, přičemž žalovaný vyhodnotil námitku jako nedůvodnou, když dle jeho názoru žalobci nárok na vyplacení úroku nevznikl, protože námitku napadeným rozhodnutím zamítl.
Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

3. V úvodu žaloby nastínil žalobce skutkovou situaci, která předcházela jeho námitce zamítnuté napadeným rozhodnutím. Uvedl, že dodatečnými platebními výměry vydanými po provedené daňové kontrole žalovaný doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2017 a únor až prosinec 2018, včetně penále v úhrnné výši 1 332 583 Kč, proti čemuž podal žalobce odvolání. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) následně rozhodnutím ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464, výši doměřené DPH snížilo, a to na částku včetně penále v úhrnné výši 1 223 118 Kč. Proti rozhodnutí OFŘ podal žalobce u zdejšího soudu žalobu, nicméně částku doměřené daně včetně penále ve výši 1 223 118 Kč žalobce žalovanému dobrovolně uhradil. O podané žalobě zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 11. 4. 2023, č. j. 141 Af 16/2022-51, a to tak, že rozhodnutí OFŘ o odvolání žalobce zrušil z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti, avšak ponechal v platnosti dodatečné platební výměry vydané žalovaným.
4. Dle žalobce je předmětem sporu otázka, zda v posuzované věci vznikl žalobci nárok na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. Žalobce v podané námitce svůj nárok opíral o čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv svobod, podle kterého každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Žalobce již v námitce vyjádřil přesvědčení, že mu vznikla škoda způsobená výše popsáním nezákonným úředním rozhodnutím OFŘ, které bylo zdejším soudem zrušeno. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s argumentací žalobce vůbec nijak nevypořádal, a proto je podle žalobce napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
5. Dle žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že překážkou pro přiznání úroku žalobci je skutečnost, že zdejší soud výše zmíněným zrušujícím rozsudkem zrušil pouze rozhodnutí OFŘ, nikoliv však příslušné prvostupňové dodatečné platební výměry vydané žalovaným. Zároveň dle žalobce žalovaný zdůrazňuje význam zásady presumpce správnosti správních aktů. Podle žalobce ovšem výklad právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu provedený žalovaným v napadeném rozhodnutí nejen, že není ústavně konformní, jak již žalobce uvedl výše, ale nemá ani oporu v samotném ustanovení § 254 daňového řádu.
6. Dle žalobce z § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu vyplývá že v posuzované věci úrok vznikl, neboť žalobce částku nezákonně doměřené daně včetně penále ve výši 1 223 118 Kč žalovanému uhradil. Přitom skutečnost, že zmiňovaná daňová povinnost byla žalobci doměřena nezákonně, žalovaný v napadeném rozhodnutí ani nezpochybňuje. Žalovaným předestřená argumentace proto dle žalobce odporuje zmíněnému zákonnému ustanovení § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu.
7. Podle žalobce je žalovaným předestřený výklad svévolný vycházející ze subjektivních představ žalovaného o daňové spravedlnosti. Dle žalobce však každý musí zodpovídat za vlastní pochybení, a proto je výklad žalovaného v napadeném rozhodnutí nespravedlivý.
8. Žalobce upozornil, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu je smyslem úroku z nesprávně stanovené daně náhrada za to, že daňový subjekt nemohl po stanovenou dobu nakládat s uhrazenými finančními prostředky přesahujícími jeho zákonnou daňovou povinnost. Coby finanční kompenzace má proto dle žalobce úrok pokrývat všechny případy, ve kterých v důsledku pochybení správce daně daňový subjekt nemohl po určité

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dobu nakládat s finančními prostředky, neboť s nimi nakládal stát. Dle žalobce výše úroku musí vycházet z částky zaplacené daně, která převyšuje zákonnou daňovou povinnost, k čemuž žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47. Žalobce konstatoval, že v době, kdy provedl úhradu částky 1 223 118 Kč, byla tato částka splatná, tedy bylo vynutitelnou povinností žalobce tuto částku státu uhradit. Ovšem zmíněným zrušujícím rozsudkem zdejšího soudu vyšlo dle žalobce najevo, že žalobce po právu tuto částku uhradit státu nemusel a tedy, že stát s těmito finančními prostředky disponoval neoprávněně.

9. Žalobce upozornil, že protiváhu k úroku z nesprávně stanovené daně představuje úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, který podle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu vzniká od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně. Pokud tedy v daňovém řízení znovu otevřeném po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu bude opětovně potvrzena zákonnost doměřené daně, potom to bude dle žalobce stát, respektive žalovaný, kdo bude profitovat z vlastního pochybení, jehož se dopustil předchozím nezákonným doměřením daně, a to vyšším úrokem z prodlení, neboť správné stanovení doměrku daně bude v důsledku předchozího pochybení žalovaného trvat o to déle. Podle žalobce lze toto řešení zvolené zákonodárcem akceptovat jako spravedlivé pouze za předpokladu, že vyšší úrok z prodlení bude v takovém případě kompenzován právě úrokem podle § 254 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Uvedl, že dosud nedošlo ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, tj. dodatečných platebních výměrů na DPH, a proto je třeba hledět na dodatečné platební výměry jako na platná a účinná rozhodnutí správce daně v souladu s obecně platnou zásadou presumpce správnosti správních aktů. V takovém případě nelze dle žalovaného přiznat žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nárok na úrok náleží daňovému subjektu nikoliv na základě zrušení rozhodnutí o odvolání, nýbrž až v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně, kterými jsou v daném případě dodatečné platební výměry na DPH. Na podporu svého názoru poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21, kde byla řešena shodná problematika. Žalovaný dále upozornil, že rozhodnutí OFŘ bylo zdejším soudem zrušeno z důvodu nepřezkoumatelnosti, nikoliv z důvodu nezákonnosti.
11. K žalobní námitce, že žalovaný se nezabýval v napadeném rozhodnutí argumentací žalobce článkem 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, o který žalobce opíral svůj nárok na úrok, žalovaný uvedl, že zmíněný čl. 36 je základem práva na spravedlivý proces, přičemž třetí odstavec upravuje právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Čl. 36 odst. 4 Listiny základních práv a svobod stanoví, že podmínky a podrobnosti upravuje zvláštní zákon, kterým je dle žalovaného zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Žalovaný upozornil, že vznik nároku na náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb. posuzuje Ministerstvo financí, nikoli orgány finanční správy, a proto žalovaný není oprávněn se k tvrzenému nároku na náhradu škody vyjadřovat.
12. Dále žalovaný uvedl, že v oblasti správy daní se přednostně uplatňuje daňový řád, ve kterém je v § 251d k náhradě škody uvedeno, že přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Z uvedeného dle žalovaného vyplývá, že je možné nezávisle na sobě posuzovat vznik úroku a přiznání náhrady škody, přičemž orgán rozhodující o náhradě škody je povinen ze zákona zohlednit vznik nároku na úrok hrazený správcem daně. Žalovaný však pouze posuzuje, zda vznikl ze zákona úrok hrazený správcem daně, aniž se zabývá možným vznikem nároku na náhradu škody.

Replika žalobce

13. V replice ze dne 1. 9. 2023 žalobce k vyjádření žalovaného uvedl, že vznik úroku z nesprávně stanovené daně je dle § 254 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 143 odst. 5 daňového řádu podmíněn pouze nabytím (resp. ztrátou) právní moci dodatečných platebních výměrů na DPH, což znamená, že okolnost v podobě zrušení či nezrušení dodatečných platebních výměrů je pro přiznání úroku zcela nerozhodná. Na podporu svého právního názoru citoval žalobce z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46, ze kterého dovozoval, že pro vznik úroku je rozhodná pouze zákonnost rozhodnutí o odvolání, nikoliv platnost příslušných dodatečných platebních výměrů.
14. K žalovaným uváděnému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21, o který žalovaný opíral svůj názor, že žalobci nevznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně, žalobce uvedl, že závěry zmíněného rozsudku jsou v přímém rozporu s rozsudkem citovaným žalobcem ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46. Dle žalobce názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v žalovaným odkazovaném rozsudku, že pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně je podstatná nikoli ztráta právní moci prvostupňových platebních výměrů, nýbrž až případné zrušení prvostupňových platebních výměrů, a že by daňový subjekt musel vracet správci daně úrok z nesprávně stanovené daně, pokud by mu byl vyplacen již v souvislosti se zrušením rozhodnutí o odvolání, a následně ve znovuotevřeném odvolacím řízení by došlo k opětovnému pravomocnému doměření daně, nemá oporu v právní úpravě. Zmíněný názor Nejvyššího správního soudu je dle žalobce jednostranně profiskální, přičemž nebere v úvahu existenci institutu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu.
15. Dále žalobce uvedl, že argumentace žalovaného, která dává nepřiznání úroku do souvislosti s hospodárností daňového řízení, je zcela nemístná. Podle žalobce je totiž v právním státě v zásadě nemyslitelné, aby při hodnocení výkonu státní moci měla hospodárnost, resp. efektivita větší význam než zákonnost.
16. Žalobce upozornil, že v žalobě dále namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že žalovaný zcela ignoroval ústavně právní rovinu argumentace, o kterou žalobce v daňovém řízení opíral svůj nárok na vyplacení úroku, k čemuž se žalovaný vyjadřuje až v závěru svého vyjádření k žalobě, přičemž však otázky přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí se vyjádření žalovaného nijak nedotýká (podle žalobce je nevypořádání ústavněprávní argumentace žalovaným natolik evidentní, že proti této námitce vlastně nelze nic namítnout). Namísto toho ovšem žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazuje na zákon č. 82/1998 Sb. Argumentace tímto zákonem ovšem dle žalobce v napadeném rozhodnutí obsažena není. Podle žalobce proto žalovaný tímto nepřípustným způsobem pozměňuje a doplňuje důvody napadeného rozhodnutí, a proto by zdejší soud k této jeho argumentaci vůbec neměl přihlídnout. Navíc je dle žalobce argumentace žalovaného zákonem č. 82/1998 Sb. zcela absurdní, protože zcela popírá účel úroku z nesprávně stanovené daně.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
18. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly soudem zjištěny.
19. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Ze správního spisu soud zjistil, že skutkový stav je takový, jak bylo popsáno žalobcem v úvodu žaloby a soudem reprodukováno výše. Se žalobcem soud souhlasí v tom směru, že předmětem sporu je otázka, zda v posuzované věci vznikl žalobci nárok na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, přičemž jádrem sporu je posouzení otázky, zda úrok z nesprávně stanovené daně přísluší žalobci již na základě skutečnosti, že zdejší soud rozsudkem ze dne 11. 4. 2023, č. j. 141 Af 16/2022-51, zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí OFŘ ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464, o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na DPH (na jehož základě žalobce zaplatil daň a penále v celkové výši 1 223 118 Kč), a věc vrátil OFŘ k dalšímu řízení, v důsledku čehož zmíněné dodatečné platební výměry přestaly být pravomocnými. Soud podotýká, že OFŘ podalo proti zmíněnému rozsudku zdejšího soudu kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2023, č. j. 10 Afs 88/2023-40.
21. V zájmu přesnosti soud dále konstatuje, že v podáních žalobce i žalovaného adresovaných soudu a rovněž v napadeném rozhodnutí jsou střídavě používány pojmy *úrok z neoprávněného jednání správce daně* a *úrok z nesprávně stanovené daně*, aniž by toto střídavé použití mělo nějaký racionální důvod. Soud vycházel z toho, že právní úprava v § 254 daňového řádu pracovala s pojmem *úrok z neoprávněného jednání správce daně* do 31. 12. 2020, kdy byla nahrazena obsahově obdobnou úpravou pracující s pojmem *úrok z nesprávně stanovené daně*. Jelikož v posuzované věci byly dodatečné platební výměry správcem daně vydány dne 2. 6. 2021 a soudem zrušené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 8. 9. 2022, tedy za účinnosti úpravy úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, je zřejmé, že terminologicky je třeba pracovat pouze s pojmem *úrok z nesprávně stanovené daně* a v tomto smyslu soud postupoval (srov. přechodná ustanovení novely daňového řádu – čl. II zákona č. 283/2020, body 11 a 12).
22. Soud se nejdříve věnoval žalobní námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že se dle žalobce žalovaný nezabýval v napadeném rozhodnutí jeho argumentací, že žalobcův nárok na úrok z nesprávně stanovené daně vyplývá z čl. 36 odst. 3

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Listiny základních práv svobod. Soud shledal, že žalobce uplatnil svůj nárok na úrok z nesprávně stanovené daně v námitce proti postupu správce daně ze dne 24. 5. 2023, kde specifikoval daňovou povinnost, kterou uhradil (částka 1 223 118 Kč) a následně uvedl: „*Úhradou zmiňované daňové povinnosti proto vznikla odvolateli škoda způsobená citovaným nezákonným úředním rozhodnutím. Dle ust. čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod daňový subjekt má na náhradu této škody v podobě úroku dle ust. § 254 daňového řádu ústavní právo.*“ Soud přisvědčuje žalobci, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí explicitně nezabýval čl. 36 odst. 3 Listiny základních svobod, dle kterého „*každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.*“ Soud však bral v úvahu, že výše citovaná argumentace žalobce čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod byla velmi stručná, přičemž z ní vyplývalo uplatnění úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, čemuž se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně věnoval. Citovanou argumentaci žalobce v námitce bylo lze chápat tak, že žalobce uplatnil nárok na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, přičemž zároveň poukázal na skutečnost, že úrok z nesprávně stanovené daně představuje náhradu škody, jež má svůj původ v čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Takovému výkladu odpovídá i čl. 36 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, dle kterého „*podmínky a podrobnosti upravuje zákon*“. Za popsané situace s přihlédnutím ke stručnosti námítky, nepovažuje soud za chybu, pokud žalovaný explicitně nereagoval v napadeném rozhodnutí na zmínku žalobce ohledně čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Pokud žalobce chtěl v námitce uplatnit nějakou ústavně právní argumentaci, měl svou zmínku o čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod blíže rozvést a vysvětlit, co ze zmíněného ustanovení dovozuje ve vztahu k nároku na úrok dle § 254 daňového řádu. Skutečnost, že žalovaný ve vyjádření k žalobě zmínil zákon č. 82/1998 Sb. a upozornil na vztah mezi nárokem na náhradu škody a přiznaným úrokem z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 251d daňového řádu, a upozornil, že o náhradě škody rozhoduje Ministerstvo financí, nepovažuje soud za nepřipustné doplnění důvodů napadeného rozhodnutí, neboť s přihlédnutím k výše popsanému charakteru žalobcovy námítky ohledně čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, považoval soud odůvodnění napadeného rozhodnutí za dostatečné. Námitku nepřezkoumatelnosti proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

23. Dále se soud již věnoval samotnému nároku žalobce na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu.
24. Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je základem 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) téhož ustanovení *úrok 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.*
25. Soud konstatuje, že nárokem na úrok z nesprávně stanovené daně v situaci, ve které se ocitl žalobce, který uhradil daň na základě pravomocného rozhodnutí OFŘ, které však bylo následně soudem zrušeno, aniž byly zrušeny prvostupňové platební výměry, se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. V tomto směru žalovaný správně upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21, ve kterém se uvádí: „*Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby se odchýlil od rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-43, resp. jemu předcházejícího rozsudku ze dne 17. 3. 2021, č. j. 4 Afs 309/2020-33, jejichž závěry jsou použitelné i na tuto věc. Podmínkou pro použití § 254 odst. 1 daňového řádu je, že ke zrušení,*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na jehož základě byly uhrazeny finanční prostředky do státního rozpočtu, musí dojít v důsledku pochybení správce daně. Jak Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-43, pokud rozhodnutí o stanovení daně dosud není v právní moci či pozbylo-li právní moci po zrušení původního rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze mít automaticky za to, že došlo také ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně (zde dodatečného platebního výměru). Stejně jako ve věci řešené čtvrtým senátem krajský soud rozsudkem č. j. 51 Af 9/2020-57 zrušil původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání. Nedošlo-li ke zrušení dodatečného platebního výměru zrušujícím rozsudkem, ale až ze strany žalovaného, je třeba až do tohoto pozdějšího okamžiku rozhodnutí považovat za platné, správné a zákonné (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015-70). Jinak řečeno, i po zrušení rozhodnutí o odvolání byl dodatečný platební výměr stále v platnosti. Skutečnost, že dodatečný platební výměr pozbyl právní moci a od ní se odvíjející splatnosti daně, má za následek, že daň nebyla vyměřena, nicméně stále se jedná o rozhodnutí o stanovení daně. (...) Úrok z neoprávněného jednání správce daně má sloužit ke kompenzaci majetkové újmy vzniklé daňovému subjektu v důsledku uhrazení nezákonně stanovené daně. Lze jej tedy využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení daně definitivně vyřešena. V opačném případě by mohlo docházet k situacím, kdy by správce daně musel již na základě účinnosti zrušujícího rozhodnutí soudu, a tedy v situaci, kdy nebyla postavena najisto konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu, přiznat i vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně, který by musel být případně opětovně vrácen zpět správci daně. Uvedený postup by byl v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti daňového řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 310/2020-43, bod 27).“

26. V rozsudku ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 310/2020-43, Nejvyšší správní soud uvedl, že „již v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, konstatoval, že daňový řád sice pojem „stanovení daně“ nikde legálně nedefinuje, v řadě ustanovení jej však zmiňuje, především v § 147 o rozhodnutí o stanovení daně. Jedna věc je proto stanovení daně, druhá pak její vyměření; zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. též § 139 daňového řádu a Matyášová L., Grossová M. E.: Daňový řád s komentářem a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání, Leges, Praha 2015). Z § 147 odst. 1 daňového řádu je dále zřejmé, že rozhodnutím o stanovení daně je také dodatečný platební výměr. Z výše uvedených závěrů je proto zřejmé, že daň je daňovému subjektu vyměřena tehdy, pokud mu ji správce daně stanovil rozhodnutím o stanovení daně a toto rozhodnutí následně nabylo právní moci. Rozlišování pojmů stanovení a vyměření daně je pak zásadní zejména tehdy, je-li rozhodnutí o stanovení daně, tedy rozhodnutí o závazném určení konkrétní výše daňové povinnosti daňového subjektu, předmětem přezkumu v odvolacím řízení. V něm totiž může odvolací finanční orgán dospět k závěru, že daň byla stanovena v nesprávné výši, a jako taková musí proto být dále korigována. Je-li následně daň stanovena s konečnou platností, nastává okamžik právní moci rozhodnutí o stanovení daně, jenž je spojen také s okamžikem vyměření daně. Na uvedeném pak nic nemění ani případná předběžná vykonatelnost daňového rozhodnutí.“
27. Soud se ztotožňuje s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu, která se sice vztahovala k úroku z neoprávněného jednání správce daně, nicméně navazující úprava úroku z nesprávně stanovené daně je v podstatných bodech shodná, a proto jsou závěry Nejvyššího správního soudu použitelné i pro posouzení úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu. V poměrech posuzované věci soud konstatuje, že žalobci nevznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, jelikož nedošlo ke zrušení dodatečných platebních výměrů, které představují rozhodnutí o stanovení daně. Jednotlivé dodatečné platební výměry byly v odvolacím řízení pouze zčásti změněny a ve Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zbylé části zůstaly beze změny (viz výroková část rozhodnutí OFŘ ze dne 8. 9. 2022, č. j. 33258/22/5300-21442-809464). Byť tedy v důsledku zrušení rozhodnutí OFŘ soudem a vrácení věci OFŘ k dalšímu řízení, tyto dodatečné platební výměry nejsou pravomocné, stále představují rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu výše citované judikatury.

28. K argumentaci žalobce v replice, že výše citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21, ze kterých plyne, že žalobci nevznikl nárok na úrok z nesprávně stanovené daně, jsou v přímém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46, soud konstatuje, že žádný rozpor ve zmíněných rozsudcích neshledal. Oba rozsudky se sice zabývají úrokem dle § 254 daňového řádu, avšak ve zcela odlišných situacích. Žalobcem odkazovaný rozsudek řešil situaci, zda daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradil správci daně současně s podáním odvolání proti dodatečným platebním výměrům, aniž by vyčkal na skončení odvolacího řízení. Za uvedené situace dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu nebyla splněna podmínka, že došlo k úhradě daně až po její splatnosti s tím, že v takovém případě daňovému subjektu nevznikla povinnost na základě rozhodnutí správce daně plnit, a proto správci daně naopak nevznikla povinnost náklady daňového subjektu s úhradou nesplatné daně kompenzovat. V nyní posuzované věci však byla řešena zcela odlišná situace, kdy nebylo pochyb o tom, že žalobce zaplatil daň po splatnosti, avšak úrok z nesprávně stanovené daně nebylo možné přiznat, jelikož zde nebyl základ pro výpočet úroku daný § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Dle zmíněného ustanovení je základem 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*. V posuzované věci však dosud ke snížení stanovené daně nedošlo. Žalobce totiž zaplatil daň až na základě později soudem zrušeného rozhodnutí OFŘ ve snížené výši oproti výši daně stanovené v dodatečných platebních výměrech, přičemž dodatečné platební výměry nebyly zrušeny. Žalobcem odkazovaný rozsudek považuje proto soud za nepřiléhavý projednávané věci.
29. K argumentaci žalobce v replice, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2023, č. j. 2 Afs 97/2022-21, nebere v úvahu existenci institutu úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, kdy dle žalobce spravedlivému výkladu by odpovídalo, že úrok z nesprávně stanovené daně přísluší daňovému subjektu již v souvislosti se zrušením rozhodnutí o odvolání, soud uvádí, že s ohledem na nesplnění podmínky pro přiznání úroku dle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jak bylo soudem vysvětleno výše, je žalobcův výklad v rozporu se zněním daňového řádu (*contra legem*), neboť nelze přiznat úrok z nesprávně stanovené daně, když zde není základ pro výpočet úroku ve smyslu § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalobcův výklad je tudíž nepřipustný. Jak správně upozornil již žalovaný, pokud žalobci vznikla škoda, která není pokryta nárokem na úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, je tato situace řešitelná dle zákona č. 82/1998 Sb. v souvislosti s § 251d daňového řádu. Jedná se však o zcela jiné řízení, které není v kompetenci žalovaného.
30. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

31. O náhradě nákladů soudního řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 27. května 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu