



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **Ing. Martin Divišek s. r. o.**, IČ: 25961641
se sídlem Zapečská 68, Chlumec nad Cidlinou
zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, č. osv. ČAK 11009
společníkem ŠRÁMEK LEGAL s. r. o., advokátní kancelář - skupina
PONCZA | ŠRÁMEK
se sídlem Českobratrská 1403/2, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
IČ: 09783385

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023, č. j. 1764556/23/2701-52521-605098,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl námitku žalobce proti úkonu správce daně při placení daní v souvislosti s rozhodováním o úroku z neoprávněného jednání správce daně v návaznosti na nezákonná doměření daňových povinností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009, únor až prosinec 2012 a únor 2013.

II. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce namítá, že žalovaný pochybil při posouzení otázky, zda dříve věcně a místně příslušný správce daně přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti nezákonným doměřením daňových povinností řádně a včas. Žalobce má za to, že dříve věcně a místně příslušný správce daně přiznal žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně opožděně, čímž žalobci založil nárok na úrok z neoprávněného jednání správce.
3. Žalobce uvádí, že mu přísluší nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to jak v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009, tak rovněž v souvislosti s doměřením DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013. Tuto skutečnost správce daně v obecné rovině nezpochybnil, neboť úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobci přiznal.
4. Co však nyní žalobce vytýká finančním orgánům je to, že k přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně přistoupil tehdy věcně a místně příslušný správce daně opožděně, neboť o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nerozhodl do 15 dnů ode dne právní moci rozsudků krajského soudu, kterými došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 a na DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013.
5. Podle názoru žalobce okamžikem právní moci rozsudku krajského soudu „přestaly finanční orgány disponovat“ řádným a zákonným rozhodnutím o stanovení daně a měly v zákonem stanovené 15denní lhůtě přistoupit k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Není tak zákonná argumentace žalovaného, že rozhodnutí o stanovení daně představuje toliko dodatečný platební výměr. Žalovaný k výkladu daňového řádu nepřistoupil systematicky a vůbec nezohlednil, že ke stanovení daně dochází nikoliv vydáním dodatečného platebního výměru, nýbrž až okamžikem právní moci dodatečného platebního výměru. Žalobce v této souvislosti poukazuje, že uvedenou argumentaci potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, podle nějž dochází ke stanovení daně až v okamžiku, kdy (dodatečný) platební výměr nabude právní moci. Současně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2016, sp. zn. 9 Afs 128/2016, je rozhodnutím o stanovení daně právě rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru, a nikoliv výlučně dodatečný platební výměr, jak uvádí žalovaný. Žalovaný přehlíží, že ke stanovení daně dochází až jejím pravomocným stanovením, a nikoliv okamžikem vydání dodatečných platebních výměrů a že se současně finanční prostředky držené v souvislosti s doměřováním DPH stávají v okamžiku právní moci rozsudku krajského soudu přeplatkem, neboť dodatečné platební výměry po kasačním zásahu ze strany krajského soudu vůči rozhodnutí o odvolání nejsou splatné. Vše výše uvedené pak potvrzuje, že správce daně měl o úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnout vždy ve lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci rozsudku krajského soudu.

6. Žalobce proto v kontextu nynějšího případu namítá, že správce daně měl žalobci přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 nejpozději dne 6. 5. 2019. Právě k tomuto datu uběhla 15denní lhůta pro předpis úroku z neoprávněného jednání správce daně náležejícího žalobci v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu. Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že zmíněná 15denní lhůta počala běžet již okamžikem právní moci rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2019, č. j. 31 Af 13/2017-66 (tj. dnem 19. 4. 2019), a nikoliv až okamžikem, kdy Odvolací finanční ředitelství zrušilo dodatečné platební výměry.
7. Ke dni 6. 5. 2019 nicméně správce daně žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet nepředepsal a o úroku z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 rozhodl až rozhodnutím ze dne 19. 3. 2020, č. j. 49645/20/4300-12711-110766, kdy žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně, tuto částku následně zvýšilo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020, č. j. 44424/20/5100-41453-711335.
8. Žalobce dále namítá, že správce daně měl žalobci přiznat úrok neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013 dříve, a to již dne 2. 3. 2020.
9. Právě dne 2. 3. 2020 uběhla 15denní pro předpis úrok z neoprávněného jednání správce daně náležejícího žalobci v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013 ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu. Zmíněná 15denní lhůta počala běžet okamžikem právní moci rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2020, č. j. 31 Af 13/2018 – 73 (tj. dne 16. 2. 2020). Odkazovaným rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013. Ke dni 2. 3. 2020 nicméně správce daně žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet nepředepsal a učinil tak opožděně až v průběhu roku 2022.
10. Žalobce proto názoru, že se správce daně dostal do prodlení s úhradou úroku z neoprávněného jednání správce daně, čímž založil žalobci nárok na další úrok z neoprávněného jednání správce daně.
11. Takto řádně a včas vyčíslený úrok přitom představuje daň ve smyslu závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51, resp. za přeplatek na dani, který měl správce daně v uvedených dnech převést v prospěch osobního daňového účtu daňového subjektu. Jestliže správce daně uvedeným způsobem nepostupoval a úrok z neoprávněného jednání správce daně nevyčísлил a nepředvedl v prospěch osobního daňového účtu žalobce, založil tím žalobci nárok na „druhý“ úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. na tzv. úrok z úroků, jak jej definuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020 – 51. Žalobce poukazuje, že Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku výslovně uvedl:

„Pro závěr o tom, zda žalobci náleží úrok dle § 254 odst. 1, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ne to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně této nezákonnosti dopustil (např. rozsudek ze dne 26. 9. 2018, čj. 8 Afs 85/2018-40, PEPSICO CZ, bod 19). Nesprávné zadržování částky

prvního úroku, která stěžovatelce náležela, a to po dobu více než tři let, je ekvivalentem situace, v níž by stěžovatelka ve skutečnosti ze svých peněz hradila daň na základě rozhodnutí správce daně, které bylo později shledáno nezákonným či nicotným. (...) Tento úrok získal stálou hodnotu, slovy rozsudku 2 Afs 148/2017 „vykryštalizovala“ částka, kterou byly daňové orgány povinny řádně a včas předepsat na osobní daňový účet stěžovatelky. Tato částka se tak stala novou jistinou sui generis, nadále nesledovala osud hlavní jistiny (původního daňového přeplatku). Prodlévání s předepsáním či vrácením částky tohoto prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně tedy podléhá dalšímu úročení dle § 254 daňového řádu, a to až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu. Tím se „pokryje“ celá doba neoprávněného jednání. [28] Pokud tedy správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různými částkám, které náležely stejnému žalobci (jednak původní jistina, jednak prvně předepsaný úrok dle § 254 daňového řádu), nemůže tento dvojí nesprávný postup kompenzovat žalobci předepsáním jediného (prvního) úroku dle 254 daňového řádu.“

12. Nezákonný postup správce založil žalobci nárok na tzv. úrok z úroku, jak jej žalobce vyčísluje níže. Tento tzv. úrok z úroku má být vyčíslen následovně:
13. Jistinu nyní požadovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně tvoří úrok neoprávněného jednání správce daně vzniklý v souvislosti s nezákonným inkasem finančních prostředků na nezákonně doměřené DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 vzniklý za časové období od 31. 1. 2017 do 19. 4. 2019.
14. Dne 6. 5. 2019 přitom měl být tento úrok z finančních prostředků nezákonně inkasovaných v časovém období od 31. 1. 2017 do 19. 4. 2019 „kapitalizován“ a vyplacen žalobci. Protože však správce daně k tomuto dni žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobci nepřiznal a nevyplatil, požadoval žalobce po žalovaném „úrok z úroku“ za časové období od 6. 5. 2019 až do okamžiku vyplacení finančních prostředků v prospěch daňového subjektu.
15. Obdobně i v případě nezákonného doměření DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013 jistinu nyní požadovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně tvoří úrok neoprávněného jednání správce daně vzniklý v souvislosti s nezákonným inkasem finančních prostředků na nezákonně doměřené DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013 za časové období (přínejmenším) od 28. 12. 2017 do 16. 2. 2020. Dne 2. 3. 2020 přitom měl být tento úrok z finančních prostředků nezákonně v časovém období od 28. 12. 2017 do 16. 2. 2020 „kapitalizován“ a vyplacen žalobci.
16. Současně žalobce poukazuje, že sám žalovaný uznal pochybení správce daně v tom směru, že tehdy věcně a místně příslušný správce daně žalobci v souvislosti s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 přiznal rozhodnutím ze dne 19. 3. 2020, č. j. 49645/20/4300-12711-110766, nižší úrok, než jaký následně žalobci přiznalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020, č. j. 44424/20/5100-41453-711335. Žalovaný pak ve vyrozumění ze dne 21. 11. 2023, č. j. 1803367/23/2701-52521-605098, uvedl:

„V návaznosti na zrušení dodatečných platebních výměřů vydal Specializovaný finanční úřad dne 19. 3. 2020 rozhodnutí č.j. 49645/20/4300-12711-110766, kterým odvolateli přiznal úrok z neoprávněného jednání správce dan v částce 6 310 204 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal daňový subjekt odvolání. O odvolání rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím č.j. 44424/20/5100-41453-711335 tak, že změnilo výši úroku z neoprávněného jednání správce dan

z částky 6. 310 204 Kč na částku 24 446 336 Kč. (...) Na základě výše uvedeného a v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu Vám správce daně předepsal přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Nárok na úrok vznikl od následujícího dne po uplynutí zákonné lhůty dle § 254 odst. 3 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, tj. od 3. 3. 2020, z částky rozdílu mezi původní výší úroku přiznaného rozhodnutím č.j. 49645/20/4300-12711-110766 a nově stanovenou výší úroku dle rozhodnutí č.j. 44424/20/5100-41453-711335, a to do okamžiku jeho skutečného předepsání, tj. do dne 11.12.2020.“

17. Žalobce poukazuje, že podle výše citovaného si je žalovaný velmi dobře vědom povinnosti finančních orgánů uhradit úrok z neoprávněného jednání řádně a včas, a proto přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s prodlením s výplatou úroku z neoprávněného jednání správce daně v období od 3. 3. 2020 do 11. 12. 2020. Žalobce i s ohledem na výše citované závěry žalovaného považuje nyní napadené závěry žalovaného za nezákonné, neboť nyní žalovaný jinak akceptovanou povinnost finančních orgánů o úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnout řádně a včas, zcela ignoruje.

III. Vyjádření žalovaného

18. K argumentaci žalobce stran opožděného předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně žalovaný následující konstatoval, že dle žalobce okamžikem právní moci rozsudku krajského soudu „přestaly finanční orgány disponovat“ řádným a zákonným rozhodnutím o stanovení daně a v zákonem stanovené lhůtě 15 dnů měly přistoupit k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. V této souvislosti žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 9. 2016, č.j. 9 Afs 128/2016.
19. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvádí, že „Nadpis (použitý v § 147 daňového řádu) nemá normotvornou povahu a ačkoliv jej za splnění dalších výkladových metod lze použít jako vodítko při výkladu zákona..., v posuzované věci tomu tak není.“ A dále: „[42] Rozhodnutím o stanovení daně je totiž kromě platebního výměru, dodatečného platebního výměru a hromadného předpisného seznamu (srov. § 147 odst. 1 daňového řádu) také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 uvedeného zákona.“
20. Tento rozsudek a výklad Nejvyššího správního soudu reagoval dle žalobce na text ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu, účinného do 31. 12. 2020. Text tohoto ustanovení zněl: „Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Tato rozhodnutí se neodůvodňují.“
21. Uváděný rozsudek je již nyní neaktuální vzhledem k novele daňového řádu, účinné od 1. 1. 2021. Text ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu nově zní: „Správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako a) platební výměr, jde-li o vyměření daně, b) dodatečný platební výměr, jde-li o doměření daně, nebo c) hromadný předpisný seznam, stanoví-li tak jiný zákon.“ Zákon tedy taxativně stanovuje, která rozhodnutí správce daně jsou rozhodnutími o stanovení daně.

22. Rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru mezi rozhodnutími o stanovení daně není a z logiky ani nemůže být. Zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání se věc vrací do fáze odvolacího řízení. Obecně platí, že důvody pro zrušení rozhodnutí o odvolání soudem mohou být různé, např. nutnost doplnit řízení či odstranit procesní vadu. Nelze tedy obecně předpokládat, že vydáním nového rozhodnutí o odvolání dojde vždy k úplnému zrušení platební povinnosti. Do vydání nového rozhodnutí o odvolání tak není postaveno najisto, v jaké výši a zda vůbec jsou správcem daně drženy peněžní prostředky neoprávněně, tj. není jisté, zda vůbec budou naplněny podmínky dle ustanovení § 254 daňového řádu.
23. V daném případě došlo až zrušením dodatečných platebních výměrů 2009, 2012 a 2013 pro nezákonnost k naplnění jasně formulovaných podmínek ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný následně vydal rozhodnutí, resp. vyrozumění o výši úroku dle § 254 daňového řádu. Žalovaný je přesvědčen, že postupoval zcela v souladu se zákonem, když úroky z neoprávněného jednání správce daně, související s nezákonným doměřením DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009, únor až prosinec 2012 a únor 2013, předepsal až v návaznosti na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zrušení předmětných dodatečných platebních výměrů.

IV. Replika žalobce

24. Žalobce má i nadále za to, že k přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně přistoupil tehdy věcně a místně příslušný správce daně opožděně, neboť o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nerozhodl do 15 dnů ode dne právní moci rozsudků krajského soudu, kterými došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 a na DPH za zdaňovací období únor 2012 až prosinec 2012 a únor 2013. Podle názoru žalobce okamžikem právní moci rozsudku krajského soudu „přestaly finanční orgány disponovat“ řádným a zákonným rozhodnutím o stanovení daně a měly v zákonem stanovené 15denní lhůtě přistoupit k přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Jinými slovy řečeno, žalobce poukazuje, že okamžikem právní moci rozsudku krajského soudu neměly finanční orgány právní titul, na jehož základě by mohly nadále držet finanční prostředky žalobce. Žalobce v této souvislosti poukazuje, že uvedenou argumentaci potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, podle nějž dochází ke stanovení daně až v okamžiku, kdy dodatečný platební výměr nabude právní moci.
25. Žalobce zdůrazňuje, že podstatným aspektem projednávané věci je to, že v obou výše odkazovaných případech krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost. Okamžikem právní moci rozsudku krajského soudu finanční orgány pozbyly právní titul k držení finančních prostředků. Současně rozsudky krajského soudu jasně deklarovaly, že závěry žalovaného jsou nezákonné. Při současně existenci těchto dvou skutečností, tj. soudem deklarovaná nezákonnost závěrů žalovaného a absence právního titulu k držení finančních prostředků, byly naplněny podmínky pro přiznání a vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozsudku krajského soudu. Podle žalobce nelze klást k jeho tíži skutečnost, že dřívější rozhodovací praxe finančních orgánů nevycházela z toho, že ke stanovení daně dochází až jejím pravomocným stanovením s tím, že splatnou se daň stává až po uplynutí 15 dnů ode dne právní moci dodatečných platebních výměrů. Finanční prostředky držené v souvislosti

s doměřováním DPH stávají v okamžiku právní moci rozsudku krajského soudu přeplatkem, neboť dodatečné platební výměry po kasačním zásahu ze strany krajského soudu vůči rozhodnutí o odvolání nejsou splatné. Přestože i po vydání rozsudku krajského soudu formálně existovaly dodatečné platební výměry, nelze pro účely posouzení zákonnosti nároku žalobce na tzv. úrok z úroku vycházet z toho, že by rozhodnutím o stanovení daně měly být dodatečné platební výměry.

26. Jestliže judikatura pro účely doměřovacího řízení dospěla k závěru, že ke stanovení daně dochází okamžikem právní moci dodatečných platebních výměrů, je zřejmé, že rozhodnutím o stanovení daně je fakticky až rozhodnutí o odvolání. Podle názoru žalobce není v tomto případě pochybností o tom, že rozhodnutím o stanovení daně mělo být rozhodnutí o odvolání, přestože žalovaný usiluje o to prokázat, že závěry judikatury se na projednání této žaloby nemají uplatnit. Žalobce namítá, že pokud by se snad měla objevovat nejasnost ohledně toho, které rozhodnutí je rozhodnutím o stanovení daně (tedy zda dodatečný platební výměr, nebo rozhodnutí o odvolání), má převážít právní názor, který je ve prospěch daňového subjektu, tedy závěr, že pro účely určení vzniku nároku žalobce na úrok z úroku je nutné považovat za rozhodnutí o stanovení daně rozhodnutí o odvolání. Žalobce dodal, že argumentace žalovaného ohledně změny právní úpravy nemá pro nyní projednávanou věc zásadnější relevanci, neboť rozhodné skutečnosti pro posouzení vzniku nároku žalobce na tzv. úrok z úroku nastaly ještě před novelizací, a tedy případná změna zákona není pro tuto věc relevantní.
27. Žalobce dále namítal, že žalovaný směšuje, resp. zaměňuje, dvě rozdílné skutečnosti. Žalobce připouští, že do vydání nového rozhodnutí o odvolání nemusí být skutečně postaveno najisto, v jaké výši a zda vůbec budou doměřeny daňové povinnosti (s tím, že v budoucnu může dojít k tomu, že bude daň doměřena, ale taky být doměřena nemusí). Žalobce však zdůraznil, že samotná nejistota ohledně budoucího doměření sama o sobě není zákonným právním titulem pro držení finančních prostředků ze strany finančních orgánů. Z rozhodovací praxe správních soudů lze dovodit, že v okamžiku zrušení rozhodnutí o odvolání drží finanční orgány finanční prostředky bez právního titulu a že pro držení finančních prostředků nemají právní titul. Daňový řád nezná jakousi „předběžnou či předstížnou držbu“ finančních prostředků, resp. neumožňuje držet finanční prostředky jen z v důsledku obavy z budoucího doměření daně. Podle rozhodného znění daňového řádu směly finanční orgány držet finanční prostředky jen tehdy, pokud měly k dispozici pravomocný právní titul. Pokud finanční orgány pravomocný právní titul pozbyly, musí finanční prostředky obratem vrátit a musí v zákonem určené lhůtě vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně.
28. Žalobce uvedl, že dne 6. 5. 2019, resp. dne 2. 3. 2020, měl správce daně přiznat žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně (resp. měl úrok z neoprávněného jednání správce daně řádně vyčíslit). Správce daně tak nezákonně neučinil. Žalobce je proto názoru, že se správce daně dostal do prodlení s úhradou úroku z neoprávněného jednání správce daně, čímž založil žalobci nárok na další úrok z neoprávněného jednání správce daně.

V. Přezkoumání věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem

dle ust. § 51 odst. 1 uvedené právní úpravy souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

30. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že dne 16. 7. 2013 vydal Specializovaný finanční úřad na základě výsledků daňové kontroly na DPH dodatečné platební výměry za leden 2009, únor 2009, březen 2009, květen 2009 a červenec 2009, které byly žalobci doručeny dne 17. 7. 2013 a jimiž mu byla doměřena daň v celkové částce 22 203 946 Kč. O odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 6. 8. 2014, když potvrdilo dodatečné platební výměry za zdaňovací období leden až březen a květen 2009 a změnilo dodatečný platební výměr za zdaňovací období červenec 2009 snížením doměřené daně z částky 6 056 918 Kč na částku 224 552 Kč a snížením penále z částky 1 211 383 Kč na částku 44 910 Kč. Rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 7. 8. 2014, doměřená daň se stala splatnou v náhradní lhůtě splatnosti do 15 dnů ode dne právní moci, tedy 22. 8. 2014. Tato rozhodnutí o odvolání byla následně zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2015, č.j. 31 Af 75/2014-102, kasační stížnost odvolacího orgánu byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č.j. 4 Afs 295/2015-45, zamítnuta (zdaňovací období leden až březen a květen 2009). O odvoláních bylo odvolacím orgánem znovu rozhodnuto dne 20. 1. 2017, a to jejich zamítnutím. Dále bylo dne 20. 1. 2017 vydáno rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období červenec 2009, kterým byla daň a penále sníženo. Obě rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 30. 1. 2017. Také tato rozhodnutí o odvolání byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2019, č.j. 31 Af 13/2017-66. Odvolací orgán dle závazného právního názoru soudu doplnil odvolací řízení a následně rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020, všech pět dodatečných platebních výměrů 2009 zrušil a řízení zastavil. Rozhodnutí o odvolání, kterým byla zrušena tato rozhodnutí o stanovení daně, nabylo právní moci dne 16. 2. 2020, tím došlo dle názoru žalovaného ke vzniku přeplatku ve výši 31 646 729 Kč. V návaznosti na zrušení dodatečných platebních výměrů 2009 vydal žalovaný dne 18. 3. 2020 rozhodnutí, kterým žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v částce 6 310 204 Kč.
31. Dále je zřejmé, že z důvodu odlišného právního názoru při výpočtu úroku změnil odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 v napadeném rozhodnutí výši přiznaného úroku ve prospěch žalobce na celkovou částku 24 446 336 Kč. Vzhledem k tomu, že nedošlo včas k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně (tj. ve lhůtě stanovené zákonem nebo ve lhůtě pro tento úkon obvyklé, v případě neexistence lhůty zákonné), vznikla žalovanému v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 povinnost přiznat žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky rozdílu mezi původní výší úroku přiznaného rozhodnutím a nově stanovenou výší úroku a to od 3. 3. 2020 do 11. 12. 2020 (skutečné předepsání na osobní daňový účet). Vyrozměním ze dne 21. 11. 2023 sdělil žalovaný žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 2 115 220 Kč. S ohledem na to, že k předpisu tohoto úroku na osobní daňový účet žalobce nedošlo včas, vznikl žalobci nárok na „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po dni, kdy došlo ke skutečnému předpisu předchozího úroku, tj. od 12. 12. 2020 do dne předepsání tohoto „dalšího“ úroku, nejpozději však do 31. 12. 2020. Úrok v částce 16 517 Kč byl žalobci sdělen vyrozuměním ze dne 21.11.2023.

32. Dále krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že dne 23. 3. 2016 vydal Specializovaný finanční úřad na základě výsledků daňové kontroly DPH dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor až prosinec roku 2012, jimiž doměřil daň ve výši 50 638 054 Kč a dále za únor 2013, jímž doměřil daň v celkové výši 50 976 348 Kč. Uvedené platební výměry byly žalobci doručeny dne 2. 4. 2016. Doměřená daň se stala splatnou v náhradní lhůtě dle ustanovení § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu doručením rozhodnutí o stanovení daně, tj. dne 2. 4. 2016. Proti dodatečným platebním výměrům 2012 a dodatečnému platebnímu výměru 2013 podal žalobce odvolání, o němž odvolací orgán rozhodl společným rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017 tak, že odvolání zamítl. Rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 28. 12. 2017. O následně podané žalobě rozhodl Krajský soud v Hradci Králové svým rozsudkem ze dne 31. 1. 2020, č.j. 31 Af 13/2018-73, tak, že rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Odvolací orgán svými novými rozhodnutími o odvolání příslušné dodatečné platební výměry zrušil.
33. V návaznosti na to přiznal žalovaný žalobci úroky dle § 254 daňového řádu vyrozuměním ze dne 5. 4. 2022 (únor a březen 2012), ze dne 24. 5. 2022 (duben až červenec 2012), ze dne 22. 9. 2022 (srpen a září 2012), ze dne 1. 12. 2022 (říjen 2012), ze dne 1. 12. 2022 (listopad 2012) a ze dne 13. 1. 2023 (prosinec 2012). Úrok dle § 254 daňového řádu z částky nesprávně stanovené DPH za únor 2013 nebyl předepsán, jelikož nedosáhl minimální výše 1 000 Kč.
34. Při posouzení žalobních námitek vycházel krajský soud z příslušné právní úpravy, tedy ust. § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu, který uvádí: *„Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží žalobci úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubrazena 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.*
- Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.“*
35. Z pohledu tohoto ustanovení pak krajský soud posuzoval stěžejní žalobní námitku, dle níže uvedená 15denní lhůta měla běžet již okamžikem právní moci rozsudku zdejšího soudu ze dne 29. 3. 2019 č.j. 31 Af 13/2017-66 a následně rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2020, č.j. 31 Af 13/2018-73, tedy dnem 19. 4. 2019 a 16. 2. 2020.
36. K této námitce krajský soud uvádí, že předmětnými rozsudky zrušil soud rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. K tomuto datu zrušení se tak znovu otevřela odvolací řízení vzniklá v souvislosti s použitím mimořádného opravného prostředku proti prvoinstančním rozhodnutím, tedy dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty. Je přitom zřejmé, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán ve smyslu ust. § 115 daňového řádu provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, popřípadě může provádění těchto úkonů uložit správci daně. Pokud dokazování provádí sám odvolací orgán, musí daňový subjekt před vydáním svého rozhodnutí se zjištěnými důkazy seznámit a umožnit mu jejich případné doplnění. Žalovaný tedy v souladu s touto právní úpravou konstatoval, že do vydání nového rozhodnutí o odvolání tak není najisto postaveno, v jaké výši a zda vůbec bude daň

vyměřena a zda vůbec budou naplněny podmínky dané ust. § 254 daňového řádu. Pokud tedy správce daně předepsal úroky z nesprávně stanovené daně až v návaznosti na nová rozhodnutí o odvolání, kterými byly zrušeny dodatečné platební výměry, postupoval v souladu se zásadami daňového řízení stanovenými daňovým řádem.

37. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že institut rozhodnutí o stanovení daně upravuje ust. § 147 daňového řádu, dle něhož se rozhodnutím o stanovení daně rozumí platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Je tak zřejmé, že teprve zrušením takového rozhodnutí pro nezákonnost přichází v úvahu zvažovat, zda dojde k případnému naplnění podmínek stanovených ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.
38. Na základě uvedeného se nelze přiklonit k žalobní námitce, že správce daně měl o úroku z neoprávněného jednání správce daně rozhodnout vždy ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci rozsudku krajského soudu. Tento právní názor je rovněž vyvrácen judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 20. 2. 2024, č.j. 7 Afs 187/2023, kde tento soud přisvědčil názoru správce daně, dle něhož samotné zrušení rozhodnutí o odvolání nemůže způsobit vznik přeplatku. Rozhodující pro danou situaci je až zrušení dodatečného platebního výměru, který představuje rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu ust. § 147 daňového řádu.
39. Z průběhu daňového řízení je přitom zřejmé, že rozhodnutí o odvolání dotýkající se dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období leden až březen, květen a červenec byla zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 29. 3. 2019, č.j. 31 Af 13/2017-66. Následně vydané rozhodnutí žalovaného, jímž byla zrušena tato rozhodnutí o stanovení daně, nabylo právní moci dne 16. 2. 2020. Tím došlo ke vzniku přeplatku ve výši 31 646 729 Kč. Správce daně postupoval v souladu se zákonem i shora vysloveným právním názorem, když v návaznosti na zrušení dodatečných platebních výměrů vydal dne 18. 3. 2020 rozhodnutí, jímž žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v částce 6 310 204 Kč. V rámci odvolacího řízení vzniklého na základě odvolání podaného žalobcem pak odvolací orgán zvýšil přiznanou částku úroků na 24 466 336 Kč. Vzhledem k tomu, že nedošlo včas k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, vznikla žalovanému v souladu s ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 povinnost přiznat žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky rozdílu mezi původní výší úroku přiznaného rozhodnutím a nově stanovenou výší úroku. S ohledem na to, že k předpisu tohoto úroku na osobní daňový účet žalobce nedošlo včas, vznikl žalobci nárok na „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po dni, kdy došlo ke skutečnému předpisu předchozího úroku, tj. od 12. 12. 2020 do dne předepsání tohoto „dalšího“ úroku, nejpozději však do 31. 12. 2020. Úrok v částce 16 517 Kč byl žalobci sdělen vyrozuměním ze dne 21. 11. 2023. Takto nastíněný postup správce daně shledává krajský soud s ohledem na shora vyslovený právní názor zákonným.
40. Dále krajský soud z daňového řízení zjistil, že rozhodnutí o odvolání dotýkající se dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013 bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2020, č.j. 31 Af 13/2018-73. Následně vydaná rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2022, 10. 5. 2022, 31. 8. 2022, 26. 10. 2022 a 15. 12. 2022 příslušné dodatečné platební výměry zrušilo. V návaznosti na to přiznal žalovaný žalobci úroky dle § 254 daňového řádu vyrozuměním ze dne 5. 4. 2022 (únor a březen 2012), ze dne 24. 5. 2022 (duben až červenec 2012), ze dne 22. 9. 2022 (srpen

a září 2012), ze dne 1. 12. 2022 (říjen 2012), ze dne 1. 12. 2022 (listopad 2012) a ze dne 13. 1. 2023 (prosinec 2012). Úrok dle § 254 daňového řádu z částky nesprávně stanovené DPH za únor 2013 nebyl předepsán, jelikož nedosáhl minimální výše 1 000 Kč. Tento postup shledává krajský soud rovněž souladným se shora prezentovaným právním názorem, dle něhož samotné zrušení rozhodnutí o odvolání nemůže způsobit vznik přeplatku, neboť ten vzniká až následným zrušením platebního výměru či dodatečného platebního výměru.

41. Uvedené závěry nevyvrací ani žalobcem vzpomínaná judikatura Nejvyššího správního soudu.
42. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplývá, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Hradec Králové 20. června 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu