ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně:	**K Oil křeček s.r.o.**, IČO: 26373874, se sídlem Staré náměstí 136, 356 01 Sokolov, *zastoupená JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem,* *se sídlem Masarykovo náměstí 225, 256 01 Benešov,*
proti žalovanému:	**Finanční úřad pro Karlovarský kraj,** se sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 730313/23/2407-50521-402678,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 730313/23/2407-50521-402678, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně, JUDr. Martina Vychopeně, advokáta.**

Odůvodnění:

Předmět řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 730313/23/2407-50521-402678, kterým byla zamítnuta její námitka. V ní žalobkyně tvrdila nečinnost žalovaného spočívající v nepředepsání úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též jen: „*daňový řád*“). Ve své námitce žalobkyně vycházela z toho, že na základě daňové kontroly jí byla nejprve pěti dodatečnými platebními výměry na DPH ze dne 24. 2. 2017 doměřena daň včetně uložení povinnosti uhradit penále, které žalobkyně postupně uhradila. Ačkoliv je napadla odvoláními, nebyly dodatečné platební výměry, pokud jde o výši doměřené daně, změněny ani rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22164/18/5300-22442-711492. To však bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, a Odvolací finanční ředitelství posléze vázáno právním názorem soudu vydalo rozhodnutí ze dne 15. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033, jímž jednak tři dodatečné platební výměry zrušilo a s nimi související řízení zastavilo, jednak dva dodatečné platební výměry změnilo, v jednom případě i pokud jde o výši doměřené daně. Následně byl ale rozsudek Krajského soudu v Plzni, z něhož žalovaný v tomto rozhodnutí vycházel, zrušen rozsudkem NSS ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3 Afs 80/2021-41. Krajský soud v Plzni dosud ve věci znovu nerozhodl.

2. Soud tedy v tomto řízení řeší otázku, zda i rozhodnutí o zrušení stanovení daně vydané na základě závazného právního názoru krajského soudu vysloveného v rozsudku, který byl posléze zrušen rozsudkem NSS, obstojí coby podklad pro vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně, pokud krajský soud ještě v dalším průběhu řízení po zrušení jeho rozsudku Nejvyšším správním soudem o žalobě nerozhodl.

Obsah žaloby

3. Žalobkyně v úvodu žaloby zrekapitulovala průběh řízení. Dále uvedla, že Odvolací finanční ředitelství svým rozhodnutím ze dne 15. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033, zrušilo dodatečné platební výměry žalovaného ze dne 24. 2. 2017, č. j. 153567/17/2407-50521-404729, č. j. 153663/17/2407-50521-404729 a č. j. 53667/17/2407-50521-404729 a odvolací řízení zastavilo. Další dva dodatečné platební výměry žalovaného současně změnilo tak, že rozhodnutí č. j. 153650/17/2407-50521-404729 změnilo v hodnotách výpočtu doměřené daně a dále změnilo výrok v části týkající se bankovního spojení, a rozhodnutí č. j. 153651/17/2407-50521-404729 změnilo tak, že snížilo výši doměřené daně a souvisejícího penále podle § 251 daňového řádu a změnilo výrok v části týkající se bankovního spojení.

4. Podle žalobkyně měl žalovaný po vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství předepsat úrok z nesprávně stanovené daně podle § 251c daňového řádu na její osobní daňový účet bez zbytečných průtahů. Uvedla, že výše úroku z nesprávně stanovené daně není pro žalobkyni zanedbatelná, neboť se pohybuje v řádech milionů korun.

5. Žalobkyně tvrdí, že napadeným rozhodnutím, kterým byla zamítnuta její námitka proti nečinnosti žalovaného spočívající v tom, že žalovaný nepřipsal na osobní daňový účet žalobkyně úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, byla přímo zkrácena na svých právech. Toto rozhodnutí žalovaného by mělo být jako nezákonné zrušeno.

Vyjádření žalovaného

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

6. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobkyně svou námitku, dle níž žalovaný nepřipsal úrok podle § 254 daňového řádu, staví výlučně na argumentu, že došlo k naplnění § 251c odst. 3 daňového řádu, když Odvolací finanční ředitelství zrušilo tři z pěti dodatečných platebních výměrů. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

7. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí vycházel žalovaný z dosavadního stavu řízení, kdy sice existovalo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033, které bylo vydáno na podkladě závazného názoru dle rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, žalovaný ale za klíčovou považuje skutečnost, že kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu byla NSS shledána důvodnou a zmíněný rozsudek byl zrušen a věc je nyní stále otevřená. Žalovaný by teoreticky nahlížel na daný požadavek žalobkyně jinou optikou za situace, pokud by ke dni rozhodování o námitce nebylo o kasační stížnosti rozhodnuto. Taková situace ale nenastala.

8. Podle rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, je smyslem a účelem právní úpravy obsažené v § 124a daňového řádu částečná restituce do stavu před okamžikem, kdy se „nesprávný“ názor krajského soudu projevil tím, že podle něho správce daně postupoval vydáním rozhodnutí. Na rozhodnutí, jež bylo takto vydáno se má od okamžiku vydání rozhodnutí NSS nahlížet tak, že nadále již nemá mít žádné právní účinky. Takto se umožní řešit nežádoucí situace, k nimž dojde vydáním rozhodnutí správce daně na základě rozhodnutí právního názoru krajského soudu, jenž je následně popřen právním názorem NSS v tom smyslu, že každé rozhodnutí NSS naplňující znaky uvedeného ustanovení bude mít „neúčinnostní“ účinek.

9. Žalovaný zdůraznil, že v duchu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033, vrátil žalobkyni původně stanovené příslušenství. Tím je ze strany žalovaného akcentováno, že respektoval primární a zcela jednoznačné dopady rozhodnutí krajského soudu.

Posouzení věci

10. Soud ve věci rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci výslovně s takovým postupem souhlasili a soud neshledal důvod pro nařízení jednání.

11. Žaloba je důvodná.

12. Žalobkyně ve své žalobě a ostatně i v předcházejícím daňovém řízení hovoří o svém nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. To je však institut, který je daňovým řádem upraven až od 1. 1. 2021. Vznik tohoto nároku žalobkyně nicméně opírá o skutečnosti, k nimž došlo ještě před tímto datem (dodatečné platební výměry byly vydány v únoru 2017, doměřená daň byla uhrazena v roce 2018). Bylo proto nutno vyjít z právní úpravy dřívější, podle níž žalobkyně mohla mít nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně upraveného v tehdejším znění § 254 daňového řádu. Až od 1. 1. 2021 mohla mít žalobkyně právo na úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 (srov. čl. II bod 12. zákona č. 283/2020 Sb.: „*Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

13. Soud vyšel z následujícího průběhu skutkových okolností věci, který lze podle obsahu žaloby a vyjádření žalovaného k ní považovat mezi účastníky za nesporný.

14. Na základě provedené daňové kontroly na dani z přidané hodnoty vydal správce daně dne 24. 2. 2017 dodatečné platební výměry č. j. 153567/17/2407-50521-404729, č. j. 153650/17/2407-50521-404729, č. j. 153651/17/2407-50521-404729, č. j. 153663/17/2407-50521-404729 a č. j. 153667/17/2407-50521-404729, kterými žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období září a prosinec roku 2012 a leden až březen 2013 v celkové výši 7 151 616 Kč. Zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 430 321 Kč.

15. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22164/18/5300-22442-711492, přičemž uvedené dodatečné platební výměry dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnilo, avšak pouze v části výroku o náhradní lhůtě splatnosti doměřené daně. Na samotnou výši doměřené daně tato změna vliv neměla. Doměřená daň včetně penále se stala splatnou dne 20. 5. 2018. V letech 2017 a 2018 ponechával správce daně vyměřené nadměrné odpočty na osobním daňovém účtu žalobkyně a případné přeplatky na jiných osobních daňových účtech převáděl na úhradu nedoplatku na DPH.

16. Proti zmiňovanému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Plzni. Ten rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, uvedené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

17. Proti citovanému rozsudku Krajského soudu v Plzni podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost. S ohledem na závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Plzni, jehož právním názorem bylo Odvolací finanční ředitelství vázáno, však po doplnění dokazování vydalo dne 15. 9. 2022 rozhodnutí č. j. 34170/22/5300-22442-706033, kterým podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu napadené dodatečné platební výměry ze dne 24. 2.2017 č. j.: 153567/17/2407-50521-404729, č. j.: 153663/17/2407-50521-404729 a č. j.: 53667/17/2407-50521-404729 zrušil a odvolací řízení zastavil. Napadené dodatečné platební výměry č. j. 153650/17/2407-50521-404729 a č. j. 153651/17/2407-50521-404729 byla Odvolacím finančním ředitelstvím v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změněna, a to tak, že dodatečný platební výměr č. j. 153650/17/2407-50521-404729 změnilo v hodnotách výpočtu doměřené daně a změnilo výrok v části týkající se bankovního spojení (doměřená daň zůstala v původní výši) a dodatečný platební výměr č. j. 153651/17/2407-50521-404729 změnilo tak, že snížilo výši doměřené daně a souvisejícího penále podle § 251 daňového řádu a změnilo výrok v části týkající se bankovního spojení. Rozhodnutí nabylo právní moci dne 15. 9. 2022.

18. Dne 10. 8. 2023 rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 3 Afs 80/2021-41 o kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství podané proti shora citovanému rozsudku Krajského soudu v Plzni tak, že tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

19. Žalobkyně však již se samotným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 9. 2022 spojuje vznik nároku na úrok z nesprávně stanovené daně. Podle názoru žalobkyně měl žalovaný bez prodlení předepsat tento úrok na její osobní daňový účet.

20. Soud věc posoudil podle následující právní úpravy.

21. Podle § 254 odst. 1 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 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*“ Podle čtvrtého odstavce téhož ustanovení: „*Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*“

22. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021: „*Základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně je a) část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední, b) část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo c) částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.*“

23. Podle § 251c odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021: „*Úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepíše správce daně do evidence daní.*“

24. Soud předesílá, že ustanovením § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 upravený úrok z neoprávněného jednání správce daně představoval sankci postihující nezákonné či nesprávné jednání správce daně. Předpoklady vzniku nároku na tento úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 byly následující: 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, 2) úhrada stanovené daně ze strany daňového subjektu, 3) rozhodnutí o stanovení daně bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné a 4) zrušení, změna nebo prohlášení za nicotnost nastalo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Všechny dané podmínky musely být splněny kumulativně. Právo na úrok vzniká ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně; pokud ale došlo k úhradě daně později, pak až od takového pozdějšího dne.

25. Aplikováno na projednávanou věc lze konstatovat, že podmínka sub 1) je v projednávané věci splněna. Dne 24. 2. 2017 žalovaný vydal celkem pět dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období kalendářních měsíců září 2012, prosinec 2012 a leden, únor a březen 2013, jimiž žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 7 151 616 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 430 321 Kč. Změna vydaných dodatečných platebních výměrů, k níž přistoupilo Odvolací finanční ředitelství na základě odvolání žalobkyně v rozhodnutí ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22164/18/5300-22442-711492, neměla na samotnou výši doměřené daně vliv. Změna se tak týkala jen části výroků o náhradní lhůtě splatnosti doměřené daně. Zatímco v dodatečných platebních výměrech byla stanovena lhůta ihned po doručení příslušného dodatečného platebního výměru, Odvolací finanční ředitelství tuto lhůtu stanovilo na den nabytí právní moci dodatečných

platebních výměrů. Tímto dnem byl 20. 5. 2018, kdy se doměřená daň včetně penále stala splatnou.

26. Rovněž o splnění podmínky sub 2) není v projednávané věci mezi účastníky sporu, byť z napadeného rozhodnutí ani správního spisu není jasné, kdy *konkrétně* k úhradě došlo. Žalovaný však na straně 3 napadeného rozhodnutí konstatoval, že u žalobkyně v důsledku splatnosti doměřené DPH evidoval nedoplatek na této dani, ale ten v průběhu let 2017 a 2018 pokryl nadměrnými odpočty na daňovém účtu žalobkyně, resp. přeplatky na jiných osobních daňových účtech žalobkyně. Daň tedy nesporně byla uhrazena.

27. Splnění podmínky sub 3) je mezi stranami sporné. Základ pro její splnění položil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, jímž bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22164/18/5300-22442-711492, zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Jak sám žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí, na základě tohoto rozsudku zrušil předepsání doměřené daně a veškerého příslušenství a přeplatek z titulu uhrazeného příslušenství daně v částce 4 254 576 Kč žalobkyni vrátil dne 19. 4. 2021. Přeplatek na dani ve výši 7 151 616 Kč pak ponechal na osobním daňovém účtu v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu na úhradu doměřené daně, resp. nevyhověl žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku s odkazem na § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu.

28. Vázáno závěry rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, následně po doplnění řízení Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 5. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033. Jím byly zrušeny tři dodatečné platební výměry ze dne 24. 2. 2017 (č. j. zkráceně 153567, 153663 a 153667) a řízení byla zastavena. Dva zbylé dodatečné platební výměry (č. j. zkráceně 15360 a 153651) pak byly změněny tak, že u prve zmíněného zůstala doměřená daň v původní výši, jakkoli změny doznaly hodnoty jejího výpočtu, a současně byl změněn výrok v části týkající se bankovního spojení; posléze uvedený dodatečný platební výměr byl pak změněn, že částka doměřené daně a související daně se snížila; rovněž i v jeho případě byl změněn výrok, pokud jde o bankovní spojení. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 15. 9. 2022.

29. Dne 30. 9. 2022 pak správce daně žalobkyni vrátil vratitelný přeplatek vzniklý na základě zrušení zmíněných tří dodatečných platebních výměrů v celkové výši 5 910 158 Kč.

30. V hodnocení právních následků těchto skutečností z pohledu vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, se účastníci tohoto soudního řízení rozcházejí. Zatímco žalobkyně ze skutečnosti zrušení tří dodatečných platebních výměrů odvozuje vznik nároku na tento úrok [tedy splnění podmínky jeho vzniku sub 3)], žalovaný poukazuje na další procesní vývoj věci. Odvolací finanční ředitelství totiž proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, brojilo kasační stížností – a bylo úspěšné. Rozsudkem NSS ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3 Afs 80/2021-41, byl uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení. NSS v něm vytkl krajskému soudu vady v posouzení některých podstatných otázek, přičemž uvedl, že to byl stěžovatel (tedy Odvolací finanční ředitelství), kdo vybudoval svůj závěr, že místem plnění bylo Německo, na racionálních úvahách, které dostatečně jeho závěry odůvodňují. Krajský soud v Plzni v dané věci vedené u něj pod sp. zn. 30 Af 36/2018 dosud nerozhodl. Žalovaný má za to, že závěry NSS obsažené v jeho kasačním rozsudku zpochybňují závěr, zda jsou ve věci splněny podmínky pro vznik nároku na žalobkyní žádaný úrok. Výslovně přitom ve vyjádření k žalobě

připustil, že by jiný názor zřejmě měl za situace, pokud by NSS o kasační stížnosti dosud nerozhodl. Tato situace však nenastala. Žalovaný svůj názor na věc opírá o výklad § 124a daňového řádu ve světle závěrů obsažených v rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66.

31. Soud se tedy musel vypořádat s otázkou, jaké dopady má na existenci nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. nesprávně stanovené daně, skutečnost, že zrušení rozhodnutí o stanovení daně se opírá o závazný právní názor krajského soudu vyslovený v rozsudku, který byl následně zrušen NSS, zvláště za situace, kdy není znám výsledek dalšího řízení vedeného u krajského soudu po kasačním zásahu NSS.

32. Podle § 124a daňového řádu: *„Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.“*

33. Jak se podává z citované právní úpravy, je následek v podobě neúčinnosti rozhodnutí vydaného na základě právního názoru krajského soudu obsaženého v jeho NSS posléze zrušeném rozsudku spojeny až s okamžikem nabytí právní moci rozsudku krajského soudu, kterým je žaloba (po kasačním zásahu NSS) zamítnuta nebo ve které dojde ke změně právního názoru oproti onomu předchozímu (zrušenému) rozsudku krajského soudu. Vzato z opačné strany: dokud krajský soud znovu o žalobě nerozhodne, a to tak, že ji zamítne, nebo dospěje k jinému právnímu závěru, je rozhodnutí správce daně vydané na základě jeho předchozího, byť mezitím zrušeného, rozsudku nadále platné a účinné a vyvolává sebou předjímané právní následky. Přitom je třeba zdůraznit právě onu podmínku spočívající nejen v tom, že krajský soud musí ve věci znovu rozhodnout, ale také že musí rozhodnout určitým způsobem, tedy buď žalobu zamítnout, nebo vyjádřit jiný právní názor než v předchozím rozsudku.

34. Aplikováno na projednávaný případ lze tedy dospět k závěru, že ačkoliv byl rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne ze dne 16. 12. 2020, č. j. 30 Af 36/2018-80, na jehož základě následně Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 5. 9. 2022, č. j. 34170/22/5300-22442-706033, kterým zrušilo tři specifikované dodatečné platební výměry a zastavilo s nimi související řízení a zbylé dva dodatečné platební výměry změnilo, zrušen rozsudkem NSS ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3 Afs 80/2021-41, citované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je nadále platné a účinné, pročež i vyvolává příslušné právní následky.

35. Je tedy možno uzavřít, že i podmínka vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávného stanovení daně sub 3) je v posuzované věci splněna, neboť konkrétní rozhodnutí o stanovení daně byla zrušena.

36. Soud žalovanému nepřisvědčil v jeho argumentaci závěry rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66. Toto rozhodnutí (stejně jako další z něj vycházející rozsudky NSS, např. ze dne 10. 6. 2020, č. j. 8 Afs 172/2018-125) řeší především problematiku účinků ustanovení § 124a daňového řádu z intertemporálního pohledu, tedy v souvislosti s jeho vložením do daňového řádu článkem III. bodem 20 zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. V něm formulované závěry tak spíše odpovídají na otázku, od kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

lze legitimně podle daného ustanovení postupovat. Jakkoli přitom nelze odestát, že v důsledku § 124a daňového řádu se rozhodnutí správce daně vydané na základě posléze kasačním soudem zrušeného rozsudku krajského soudu dostává do fakticky poněkud labilnější pozice, neboť jeho další osud je přeci jen určitým způsobem ohrožen, nelze – v podstatě dokonce v rozporu se zněním samotného § 124a daňového řádu – jednoduše dovozovat, že dané rozhodnutí fakticky okamžikem vyhlášení kasačního rozsudku NSS přestává vyvolávat své účinky. Proto ani v poměrech projednávané věci není možné postupovat tak, jako by v podstatě již byly splněny podmínky aplikace § 124a daňového řádu, když krajský soud v dané věci po kasaci jeho předchozího rozsudku dosud nerozhodl.

37. V této souvislosti soud připomíná, že žalobkyně podala námitku proti nečinnosti správce daně spočívající v nepředepsání úroku z nesprávně stanovené daně dne 17. 5. 2023. Žalovaný pak napadeným rozhodnutím tuto námitku vyřídil až po třech měsících dne 17. 8. 2023, tedy týden po vyhlášení kasačního rozsudku NSS (10. 8. 2023). Ať už se tak ovšem stalo náhodou, nebo žalovaný spíše vyčkával na rozhodnutí NSS, každopádně nepostupoval zákonně, pokud vycházel ze závěru, že již vyhlášením kasačního rozsudku NSS je v podstatě odstraněno předchozí rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství z 5. 9. 2022.

38. Žalovaný v této souvislosti ani není oprávněn hodnotit závěry NSS vyslovené ve vztahu k jím rušenému rozsudku krajského soudu v tom směru, zda spíše potvrzují jeho stanovisko vyslovené v rozhodnutí, které je napadeno správní žalobou, a tedy v podstatě předjímat, zda toto žalobou napadené rozhodnutí v dalším řízení před krajským soudem nakonec obstojí či nikoli. Nepřípadný byl tento postup zvláště v projednávané věci, v níž NSS ve svém kasačním rozsudku uložil krajskému soudu, *„aby v mezích žalobních námitek zhodnotil, zda se daňové orgány zákonným způsobem vypořádaly s důkazními návrhy učiněnými žalobkyní poté, co správce daně zpochybnil místo plnění. Následně pak posoudí, zda daňové orgány vyvodily ze shromážděných a provedených důkazů správné závěry o tom, že místem plnění předmětných dodávek nebyla Česká republika ale Německo.“* Je patrné, že NSS v daném rozsudku nezavázal krajský soud jednoznačným právním názorem, který v podstatě nezpochybnitelně determinuje výsledek dalšího řízení, ale uložil mu provést další právní úvahy a teprve na jejich základě zhodnotit rozhodující právní otázky. Výsledek dalšího řízení je tak dosud otevřen a jeho závěry nelze v danou chvíli předjímat. Z toho plyne, že i otázka, zda v dané věci nakonec skutečně dojde na aplikovatelnost § 124a daňového řádu, je rovněž stále otevřena. Nejenže by tedy žalovaný vůbec neměl spekulovat, jak bude krajským soudem teprve v budoucnu rozhodnuto, závěry NSS mu k tomu ani neposkytují náležitou oporu.

39. Konečně soud dospěl k závěru, že v posuzované věci je splněna i podmínka vzniku nároku vznik nároku na žalobkyní žádaný úrok sub 4) spočívající v tom, že ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně došlo z důvodu na straně správce daně. V tomto ohledu je nutno akcentovat, že Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 5. 9. 2022 zrušilo tři dodatečné platební výměry a zbylé dva změnilo po korekci závěrů, k nimž dospěl prvostupňový správce daně a samo Odvolací finanční ředitelství dříve (před vyhlášením rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2020).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

40. Výše uvedené lze shrnout tak, že právní závěry, o něž žalovaný opřel své rozhodnutí, podle něhož není namístě na osobní daňový účet žalobkyně předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně, neshledal soud důvodnými.

Závěr a náklady řízení

41. Soud uzavírá, že v projednávané věci dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je důvodná, a výrokem I. tohoto rozsudku tak napadené rozhodnutí v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a současně mu věc ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. V něm žalovaný zohlední právní závěry soudu, jimiž je vázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s.

42. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při tom soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalobkyně, neboť napadené rozhodnutí bylo soudem zrušeno.

43. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč, odměnou za právní zastoupení žalobkyně za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „*advokátní tarif*“), a sepis a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, celkem 6 200 Kč. Dále dvakrát náhradou hotových výdajů po 300 Kč, celkem 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátce daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 1 428 Kč. Celková náhrada nákladů řízení tak činí 11 228 Kč.

44. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 12. června 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.