



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, Horní Vltavice, zast. společností Censitio s. r. o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2024, č. j. 51 Af 12/2021-85,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč k rukám její zástupkyně Censitio s. r. o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Spornou otázkou v nyní projednávané věci je, k jakému okamžiku může správce daně předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu daň, konkrétně zda mu zákon umožňuje na osobním daňovém účtu evidovat již daň stanovenou, dosud však nepravomocně, případně daň, která již pravomocně stanovena byla, ale rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru bylo následně zrušeno.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím nevyhověl námitce žalobkyně podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v té části, v níž požadovala, aby byly z debetní strany jejího osobního daňového účtu odstraněny nesplacené částky DPH včetně příslušenství za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a červen 2011 až duben 2013.

[3] Uvedl, že rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 22. 3. 2021, č. j. 57 Af 8/2020-261, bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího

finančního ředitelství (dále také „OFŘ“) o odvolání proti dodatečným platebním výměřům na DPH za zdaňovací období červen 2010 až duben 2013. Zatímco platební výměry za období leden až květen 2011 OFŘ následně zrušilo a řízení zastavilo, takže byl důvod k částečnému vyhovění námitce, ve vztahu ke zbývajícím obdobím odvolací řízení stále probíhá. Až do rozhodnutí OFŘ je proto nutné na platební výměry hledět jako na platné, jsou tedy i nadále rozhodnutími o stanovení daně podle § 147 odst. 1 písm. b) daňového řádu, na jejichž základě došlo k zanesení pohledávek do evidence daní. Přeplatek na dani proto nevznikl.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného o námitce žalobkyně brojila žalobou u krajského soudu, který ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 51 Af 12/2021-41. Tento rozsudek zrušil ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) rozsudkem ze dne 19. 7. 2023, č. j. 9 Afs 179/2022-38, neboť proti evidenci daní na osobním daňovém účtu se nelze bránit žalobou proti rozhodnutí, ale žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu. Krajskému soudu proto uložil, aby o tom žalobkyni náležitě poučil a umožnil jí změnu žaloby.

[5] Krajský soud tak učinil a v záhlaví uvedeném rozsudkem deklaroval nezákonnost zásahu spočívajícího v evidování doměřené DPH na debetní straně osobního daňového účtu žalobkyně v době od 20. 4. 2021 do 18. 7. 2021. Zcela při tom vyšel ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2022, č. j. 45 Af 20/2017-115, podle něhož lze do evidence daní zahrnout daň až v okamžiku, kdy platební výměr nabyl právní moci a stal se nezměnitelným.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného a navazujících podání

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Podle § 147 daňového řádu správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, a to buď platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. S podmínkou stanovení daně zde není svázána podmínka právní moci. U rozhodnutí je nutné odlišovat okamžik jeho vydání, od kterého jej správce daně nemůže změnit, a okamžik oznámení rozhodnutí jeho příjemci, s nímž je svázána jeho účinnost.

[8] Je-li rozhodnutí vydáno a je-li účinné, tedy existuje-li stanovená daň, byť nepravomocná, musí to být zaznamenáno v daňové evidenci, neboť ta musí být průkazná (§ 149 odst. 4 daňového řádu). Dalšími důvody pro evidenci stanovené daně je skutečnost, že úrok z prodlení je počítán od původního dne splatnosti daně. Správce daně pak doměřuje daň ve výši rozdílu poslední známé daně a nově zjištěné částky, doměřený rozdíl předepíše do evidence daní. Poslední známá daň proto musí být evidována.

[9] Evidování nesplatných daňových nedoplatků vyplývá rovněž z § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Možnost evidence a úhrady stanovené nesplatné daně vyplývá také z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). Bez předpisu daně, která doposud nebyla pravomocně stanovena nebo u které doposud neuplynul náhradní den splatnosti, by neexistoval předpis pro zapravení příslušné platby.

pokračování

[10] Z potvrzení o stavu osobního daňového účtu musí být patrný původní den splatnosti (§ 151 odst. 2 daňového řádu), který má význam pro vznik nedoplatku (§ 153 daňového řádu). Skutečnost, že daň není pravomocně stanovena, má vliv na její vymahatelnost, ale nikoliv na možnost ji evidovat. Subjektivní práva daňového subjektu nemohou být evidencí nepravomocně stanovené daně jakkoliv zasažena.

[11] Krajský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 20/2017-115, stěžovatel se však řídil závěry rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2021, č. j. 4 Afs 310/2020-43. Spojením závěrů těchto dvou rozsudků by došlo k situaci, kdy v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání pozbývá platební výměr právní moci, byť nedochází k jeho zrušení, avšak evidování jím stanovené daně by bylo nezákonným zásahem. V žalobkyní vymezeném časovém období nabyly dodatečně platební výměry opakovaně právní moci. Nejednalo se tudíž o stejnou situaci jako v citovaném rozsudku Krajského soudu v Praze.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se ztotožňuje se závěrem krajského soudu. S ohledem na právní jistotu by se měl pojem stanovení daně vykládat totožně jak ve vztahu k § 148 daňového řádu, tak ve vztahu k § 149 daňového řádu. Pokud zákonodárce zamýšlel, aby se v evidenci daní evidovaly i částky nepravomocně doměřené daně, měl takové pravidlo zakotvit jednoznačným způsobem. V důsledku stěžovatelova postupu byl na úhradu dodatečně doměřené daně zapraven úrok z neoprávněného jednání správce daně, což se nezměnilo ani poté, co došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání a doměřená daň přestala být pravomocně doměřenou, neboť stěžovatel daň nadále evidoval. Z tohoto důvodu nebyl úrok žalobkyni vyplacen.

[13] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že žalobkyně opomenula, že i jí citovaná judikatura NSS rozlišuje mezi pravomocně a nepravomocně stanovenou daní. Problém pramení ze vztažení závěrů vztahujících se k prekluzivní lhůtě podle § 47 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), na § 148 daňového řádu, který hovoří o lhůtě pro stanovení daně, ačkoliv se fakticky jedná o její vyměření či doměření. Závěry týkající se splatnosti dříve zajištěné daně nelze bez dalšího vztáhnout také na evidenci daní.

[14] Daňový řád nikde nestanoví, že by správce daně mohl evidovat pouze pravomocně vyměřenou či doměřenou daň, resp. že by měl povinnost odevidovat daň, která v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání zůstává stanovenou, byť nikoliv pravomocně. Daňový subjekt může v praxi plnit i na nepravomocně stanovenou daň, v takovém případě je nutné, aby byla v evidenci daní předepsána. Namítá-li žalobkyně, že úrok z neoprávněného jednání správce daně zůstal zapraven na úhradu dodatečně doměřené daně i poté, co platební výměry pozbyly právní moc, jedná se o jiný zásah, než kterému se žalobním petitum bránila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

[16] V projednávané věci se jedná o opakovanou kasační stížnost, NSS se proto musel zabývat otázkou, zda je kasační stížnost přípustná dle § 104 odst. 3 s. ř. s. Možnost účastníků

řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je totiž omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí zrušil NSS.

[17] Ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila judikatura NSS nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování zajišťuje dodržení smyslu a účelu rozhodování NSS. Dané ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy NSS vytýká krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Původní rozsudek krajského soudu byl zrušen čistě z procesních důvodů, NSS se proto k meritu věci doposud vůbec nevyjádřil. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[18] Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že chybná evidence daní může být nezákonným zásahem (viz rozsudek č. j. 9 Afs 179/2022-38 a tam citovanou judikaturu). Tato otázka v nyní projednávaném případě není předmětem sporu.

[19] Sporné naopak je, zda je nezákonným zásahem evidence *nepravomocně* stanovené daně na osobním daňovém účtu.

[20] Krajský soud v nyní projednávaném případě zcela vycházel ze závěrů rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 20/2017-115, podle něž z daňového řádu vyplývá, že do evidence se předepíše teprve daň vyměřená či doměřená, tedy pravomocně stanovená (viz body 47–52 citovaného rozsudku). Krajský soud v Praze uzavřel, že ačkoliv „*si lze obecně představit, že v evidenci daní by mohly být zaznamenávány i pouze stanovené (tedy nepravomocně vyměřené či doměřené) daňové povinnosti, jejichž výše by byla po právní moci (dodatečných) platebních výměrů korigována, postrádá soud pro takový postup rozumný důvod.*“

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že podle něj rozumné důvody pro evidenci nepravomocně stanovené daně existují. NSS se však s jeho argumenty neztotožnil.

[22] Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy [s]tátní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. To, zda lze evidovat nepravomocně stanovenou daň, je proto v první řadě otázkou nalezení zákonné opory pro takový postup, pouhé „rozumné důvody“ ke shledání takového postupu zákonným (a ústavně konformním) nepostačují. Je tedy nutné zcela odmítnout stěžovatelův argument, podle něž mu daňový řád v evidenci nepravomocně stanovené daně nijak nebrání, neboť takto legální licence pro výkon státní moci v demokratickém právním státě postavena není.

[23] V daňovém řádu podle NSS nelze najít podklad pro evidenci nepravomocně stanovené daně, a to ani výslovně, ani s pomocí interpretace. V § 149 odst. 1 daňový řád stanoví, že [s]právce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech. Čistě jazykovým výkladem § 149 daňového řádu by bylo možné dospět k závěru, že evidovat lze již vznik daňové povinnosti, nicméně i důvodová zpráva k daňovému řádu navzdory výslovné textaci zákona

pokračování

uváděla, že nelze evidovat latentní daňovou povinnost, která nebyla správcem daně určena. Tento závěr následně přejala také judikatura (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 Afs 251/2015-34). Ustanovení § 149 daňového řádu uvádí jako jeden z možných okamžiků, ke kterému lze evidovat daň, její stanovení; pouze z jazykového výkladu však není zřejmé, zda se jedná o stanovení pravomocné či nepravomocné.

[24] Jazykový výklad nicméně slouží pouze prvotnímu přiblížení se k obsahu právní normy, a proto je při hledání odpovědi na spornou otázku nutné přihlídnout také k dalším výkladovým metodám (viz náleží Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., nebo usnesení rozšířeného senátu z 12. 10. 2004, č. j. 6 A 97/2001-39, č. 499/2005 Sb. NSS).

[25] Systematickým výkladem daňového řádu je možné dovést, že daň lze evidovat teprve od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně. Stěžejním vodítkem jsou ustanovení § 154 a § 155 daňového řádu, která upravují vznik přeplatku a nakládání s ním. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je totiž přeplatek definován jako částka, *o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*. V § 155 odst. 3 písm. b) pak daňový řád stanoví, že vratitelný přeplatek se nevrací, pokud vznikl *v důsledku ubrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti*. Je-li úhrada nepravomocně stanovené daně daňovým řádem výslovně považována za přeplatek, nemůže této úhradě logicky odpovídat předpis nepravomocně stanovené daně na debetní straně osobního daňového účtu, neboť přeplatek je v § 154 daňového řádu definován jako úhrn plateb a vratek *převyšující* úhrn předpisů a odpisů (obdobně viz body 17 a 19 rozsudku NSS ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25).

[26] O správnosti tohoto závěru svědčí rovněž argument úmyslem zákonodárce (subjektivní historický výklad), který lze dovést z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, jímž byl s účinností od 1. 1. 2021 vložen do daňového řádu výše citovaný § 155 odst. 3 písm. b). Toto ustanovení upravující nevyhovění žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku v situaci, *vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku ubrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti*, totiž podle důvodové zprávy k této novele míří na situace, *„kdy daňový subjekt přizná a zaplatí daň. Daň však dosud není vyměřena a ubrazená daň tak nemůže být z pohledu evidence daní zatím zaúčtována vůči odpovídajícímu předpisu (debetní a kreditní strana osobního daňového účtu se dosud neprotnul)“*. Je ovšem logické, aby prostředky, které mají jasně definovaný účel, byly vázány právě na tento budoucí předpis daně.“ (zvýraznění doplněno NSS) Jelikož zmíněná novela daňového řádu byla zčásti reakcí na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, č. 3735/2018 Sb. NSS, v němž NSS vyložil, že vyměřenou daní je daň pravomocně stanovená, je namísto předpokládat, že zákonodárce v důvodové zprávě již pracuje s pojmem vyměřené daně tak, jak jej v citovaném judikátu vyložil NSS. Ze srovnání textu zákona a textu důvodové zprávy je nadto patrné, že zákonodárce v této novele chápal daň, která podle textu zákona *dosud nebyla pravomocně stanovena*, jako daň, která podle důvodové zprávy *„dosud není vyměřena“*.

[27] V tomto směru se NSS rovněž ztotožňuje s dalším systematickým argumentem, jenž předkládá Krajský soud v Praze v rozsudku č. j. 45 Af 20/2017-115 a podle nějž § 139 a § 143 daňového řádu výslovně spojují předpis daně do evidence s jejím vyměřením, resp. doměřením (a to i po účinnosti zmíněné novely provedené zákonem č. 283/2020 Sb.), tedy s okamžikem *pravomocného* stanovení daně. Také tento argument tedy podporuje závěr, že daňový řád předpokládá, že do evidence daní bude předepsána teprve daň pravomocně stanovená.

[28] V neposlední řadě pro uvedený výklad svědčí také zásada *in dubio pro mitius*. Jak NSS naznačil v rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, evidence nepravomocně stanovené daně může mít negativní dopad na možnost daňových subjektů účastnit se veřejných zakázek. Také z toho důvodu je namístě, aby se v daňové evidenci odrazila teprve daňová povinnost, která byla stanovena pravomocně. Jak ostatně NSS jednoznačně konstatoval v rozsudku ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, správce daně může „*údaje na osobní daňový účet předepsat na podkladě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, do té doby rozhodnutí nevyvolává právní účinky a zároveň zapisovaný údaj (daň či úrok) a jeho výše nejsou postaveny najisto.*“

[29] Na tom nic nemění ani stěžovatelův odkaz na rozsudek č. j. 4 Afs 310/2020-43. NSS v tomto rozsudku uvedl, že zrušením rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru nevzniká přeplatek, neboť ten vzniká až odklizením platebních výměrů. Soud se však v tomto rozsudku vyjadřoval k § 254 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jedná se tedy o závěry týkající se dnes již neúčinné úpravy, která se na nyní projednávanou věc nevztahuje.

[30] Z daňového řádu tedy vyplývá, že daň je možné evidovat teprve v okamžiku, kdy je pravomocně stanovena. Do té doby jsou finanční prostředky zaslané daňovým subjektem na úhradu daně, která dosud není pravomocně stanovena, vedeny na kreditní straně jeho daňového účtu jako přeplatek. Jiný postup zákon neumožňuje, na čemž nic nemění ani to, že stěžovatel k takovému postupu shledává rozumné důvody. Nepravomocně stanovenou daň by bylo možné evidovat pouze za předpokladu, že by došlo ke změně zákona tak, aby takový postup výslovně umožňoval, do té doby by se jednalo o postup rozporný s čl. 2 odst. 3 Ústavy.

[31] Závěr krajského soudu, že se stěžovatel evidencí nepravomocně stanovené daně v rozhodném období dopustil nezákonného zásahu, je proto správný.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého 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. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení

pokračování

s § 120 s. ř. s.). Žalobkyně byla ve věci úspěšná, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení, jež spočívají v nákladech na zastoupení daňově poradenskou společností. Mezi náklady řízení (§ 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupkyně a náhrada jejích hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Odměna zástupkyně v řízení před NSS činí 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepsání vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu); celkem tedy 3 400 Kč. Částka 3 400 Kč byla poté navýšena o částku 714 Kč odpovídající DPH ve výši 21 %, jejímž plátcem zástupkyně žalobkyně je. Částku 4 114 Kč je stěžovatel povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně, společnosti Censitio s. r. o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2024

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu