



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Jana Kratochvíla a JUDr. Viktora Kučery ve věci žalobkyně: **ALUFRONT, s.r.o.**, se sídlem Náchodská 2101, Nové Město nad Metují, zastoupené advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D., se sídlem Sokolovská 5/49, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 11. 2022, č. j. 31 Af 5/2022-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je, zda daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 i po 1. 1. 2021, pokud daň uhradil na základě dodatečného platebního výměru, který byl v odvolacím řízení zrušen. Nejvyšší správní soud potvrdil svou dosavadní judikaturu, že v takové situaci nárok na úrok nenáleží.

[2] Správce daně (žalovaný) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 1. 2018 doměřil žalobkyni (stěžovatelce) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2014 do 31. 3. 2015 i s penále ve výši 2 538 970 Kč. Ve výroku rozhodnutí správce daně stanovil splatnost uvedené částky ve lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci výměru v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu. V poučení o možnosti podání odvolání bylo uvedeno, že podané odvolání nemá odkladný účinek.

[3] Stěžovatelka podala proti tomuto platebnímu výměru odvolání. Zároveň však dodatečně vyměřenou daň uhradila dne 23. 2. 2018.

[4] Odvolací finanční ředitelství dodatečný platební výměr zrušilo a řízení zastavilo. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 7. 2021. Vratitelný přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 2 538 970 Kč byl stěžovatelce vrácen dne 4. 8. 2021.

[5] Následně stěžovatelka podala žádost o vyplacení úroků z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Domnívala se, že jí náleží úrok z částky 2 538 970 Kč od doby, kdy daň uhradila, do doby, než jí byl přeplatek vrácen. Žalovaný tuto žádost zamítl rozhodnutím vydaným dne 12. 1. 2022. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu.

[6] Krajský soud žalobu zamítl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu měl za to, že podmínkou vyplacení úroků dle § 254 daňového řádu je, že již nastala splatnost nesprávně stanovené daně. To však v tomto případě nenastalo, neboť dodatečný platební výměr nikdy nenabyl právní moci. Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, *Kordárna*, považoval za neaplikovatelné. Tento rozsudek se týkal daně z přidané hodnoty a zadržování nadměrného odpočtu, tedy jiných hmotněprávních podmínek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu brání kasační stížností. Má za to, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť je založen na nesprávné interpretaci § 254 odst. 1 daňového řádu.

[8] Dle stěžovatelky všechny interpretační metody výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 vedou k závěru, že úrok daňovému subjektu náleží, i když rozhodnutí o stanovení daně nenabylo právní moci. Opačný výklad by porušoval rovnost vlastnického práva všech vlastníků. Daňový subjekt je povinen platit případný úrok z prodlení od původní splatnosti daně. Není tedy spravedlivé, aby se úrok z neoprávněného jednání správce daně vyplácel pouze od náhradní splatnosti daně.

[9] Stěžovatelka také poukazuje na rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Podle linie judikatury počínající rozsudkem ve věci *Kordárna* vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně již od okamžiku oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

[10] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Přitom poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 platilo, že *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 vyšší 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.*

[12] Nejvyšší správní soud se již otázkou nastolenou v této kasační stížnosti, tedy výkladem právě citovaného ustanovení opakovaně zabýval (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53; ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37; ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40; ze dne 18. 11. 2021, č. j. 8 Afs 141/2020-33; či ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-40). Z této judikatury vyplývá, že § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 spojuje vznik nároku na úrok s kumulativním splněním dvou vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě v případě zaplacení po splatnosti (daně).

[13] Krajský soud z citované judikatury Nejvyššího správního soudu vyšel a věc posoudil v souladu s ní. Jeho závěry jsou tedy správné.

[14] Tato judikatura totiž plně dopadá na nyní posuzovanou věc a je z ní zřejmé, že stěžovatelce nárok na úrok dle § 254 daňového řádu nenáleží. V této věci stěžovatelka dodatečně vyměřenou daň hradila na základě platebního výměru, který nikdy nenabyl právní moci a doměřená daň nebyla splatná. Jak bylo správně uvedeno ve výroku dodatečného platebního výměru, doměřená daň v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci výměru. To se však nikdy nestalo, protože dodatečný platební výměr byl zrušen k odvolání stěžovatelky.

[15] Jak již opakovaně zdůraznil Nejvyšší právní soud (např. rozsudek ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-40, bod 29) pokud se daňový subjekt z vlastního rozhodnutí/procesní strategie rozhodne zaslat/ponechat finanční prostředky na svém osobním daňovém účtu, nelze to přičítat k tíži správce daně, a nevzniká mu proto nárok na úroky dle § 254 daňového řádu. Není totiž naplněn ani základní účel uvedeného kompenzačního mechanismu, dle kterého uvedené ustanovení pokrývá „škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat“.

[16] Soud vnímá argumentaci stěžovatelky, že nejde o zcela dobrovolné zaplacení daně, neboť se děje na základě autoritativního rozhodnutí správce daně, a že je k úhradě nepřímo nucena nebezpečím platby úroků z prodlení, pokud by její odvolání nebylo úspěšné. Úroky z prodlení se totiž nestanoví od náhradní lhůty splatnosti, ale od původní lhůty splatnosti (§ 252 odst. 2 daňového řádu). Nicméně to nic nemění na závěru, že stále šlo o volbu stěžovatelky. Dodatečný platební výměr nebyl vykonatelný a stěžovatelka povinnost úhrady doměřené daně neměla.

[17] Stěžovatelka může tuto situaci vnímat jako nespravedlivou nerovnost rozpornou s jejími základními právy. Nejvyšší správní soud se však nedomnívá, že došlo k porušení ústavně garantovaných práv stěžovatelky. Byl to zákonodárce, který takto úroky v rámci daní upravil. V oblasti úpravy daní přitom zákonodárce disponuje širokým prostorem pro uvážení, jak konzistentně judikuje Ústavní soud (viz např. nálezn sp. zn. Pl. ÚS 87/20 ze dne 18. 5. 2021, bod 103). Tato úprava v těchto mezích leží. Jejím smyslem je pokrýt výši majetkové škody, která vznikla v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu. Úrok může vzniknout pouze tomu daňovému subjektu, kterému v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla povinnost uhradit státu plnění nad rámec zákona. Taková povinnost by stěžovatelce vznikla až v souvislosti s pravomocným doměřením daně, a proto teprve od tohoto okamžiku má na úrok nárok (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 Afs 124/2022-41, body 37-41). Výše citovaná judikatura NSS byla opakovaně předmětem přezkumu ze strany Ústavního soudu. Ten její závěry shledal ústavně souladnými (viz např. usnesení sp. zn. IV. ÚS 2577/23 ze dne 19. 12. 2023).

[18] Nejvyšší správní soud se ani nedomnívá, že by existoval rozpor v jeho judikatuře. Právě uvedený výklad § 254 daňového řádu je v jeho judikatuře ustálený. Stěžovatelka poukazuje na linii judikatury započatou rozsudkem ve věci *Kordárna*. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem, že ta není na tuto věc přílehnává.

[19] Rozsudek *Kordárna* se týkal zadržovaného nadměrného odpočtu DPH. Nejvyšší správní soud rozlišil dvě situace. Za prvé, šlo o dobu, po kterou správce daně oprávněnost odpočtu prověřoval. Nejvyšší správní soud rozhodl, že pokud prověřování trvá dobu delší než tři měsíce od skončení příslušného zdaňovacího období, daňovému subjektu náleží úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Za druhé, šlo o období mezi platebním výměrem, kterým nárok na nadměrný odpočet uznán nebyl, a změnou tohoto výměru v odvolacím řízení. Podle Nejvyššího správního soudu i po tuto dobu daňovému subjektu náleží úrok ze zadržovaného odpočtu, a to podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že tato druhá situace je shodná s nyní posuzovaným případem.

[20] Nicméně, v této věci jde o daň z příjmů. Neuplatní se tu tedy zásada daňové neutrality, jak ji vykládá judikatura Soudního dvora EU. Ta zásadní odlišnost však spočívá v tom, že v případě nadměrného odpočtu jde o finanční prostředky, které daňový subjekt uhradil, aniž by měl jakoukoliv diskreci. V nyní posuzovaném případě však, jak soud vysvětlil výše, je úhrada dosud nesplatné, dodatečně vyměřené daně na uvážení daňového subjektu.

[21] Pokud jde o znění zákona po 1. 1. 2021, tak § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jak stěžovatelka sama uznává, již výslovně stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po *náhradním* dni splatnosti daně. Podle stěžovatelky je však tato úprava v rozporu s ústavním pořádkem. Jak Nejvyšší správní soud již uvedl výše, tento názor nesdílí.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

pokračování

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. října 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu