



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **Ing. Martin Divíšek s.r.o.**, zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023, čj. 1764556/23/2701-52521-605098, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 6. 2024, čj. 31 Af 1/2024-133,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### 1. Předmět a dosavadní průběh řízení

[1] V posuzované věci je sporná otázka postupu správce daně v souvislosti s rozhodováním o úroku z neoprávněného jednání správce daně v návaznosti na nezákonná doměření daňových povinností na dani z přidané hodnoty (DPH). Rozhodné je, zda správce daně tento úrok řádně přiznal a předepsal na osobní daňový účet daňového subjektu v zákonné lhůtě.

**Zdaňovací období leden až březen, květen a červenec 2009 („1. zdaňovací období“)**

[2] Specializovaný finanční úřad vydal dne 16. 7. 2013 na základě výsledků daňové kontroly na DPH dodatečné platební výměry za 1. zdaňovací období. Žalobci byla

doměřena daň ve výši přibližně 22,3 mil. Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání.

[3] Odvolací finanční ředitelství (*odvolací orgán*) dne 6. 8. 2014 odvolání zamítlo a dodatečné platební výměry za období leden až březen a květen 2009 potvrdilo. Dodatečný platební výměr za období července 2009 odvolací orgán změnil snížením doměřené částky a penále z ní.

[4] Krajský soud v Hradci Králové (*krajský soud*) tato rozhodnutí o odvolání zrušil rozsudkem ze dne 27. 11. 2015, č.j. 31 Af 75/2014-102. Odvolací orgán podal proti rozsudku kasační stížnost. NSS ji rozsudkem ze dne 21. 4. 2016 zamítl. Odvolací orgán znovu rozhodl o odvoláních a dne 20. 1. 2017 je zamítl a dodatečné platební výměry opět potvrdil.

[5] Žalobce se opakovaně bránil žalobou. Krajský soud žalobci vyhověl a dne 29. 3. 2019 opětovně zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu. Odvolací orgán v souladu se závazným právním názorem krajského soudu rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020 všechny shora uvedené dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil. Rozhodnutí nabylo právní moci 16. 2. 2020, načež vznikl přeplatek ve výši téměř 31,6 mil. Kč.

[6] Žalovaný v návaznosti na to dne 18. 3. 2020 přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 („*daňový řád*“), ve výši cca 6,3 mil. Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 výši úroku zvýšil na cca 24,5 mil. Kč.

[7] Jelikož úrok nebyl na osobní daňový účet žalobce předepsán včas, vznikla žalovanému povinnost přiznat úrok z částky rozdílu mezi původní a novou výší úroku. Žalovaný tak přiznal žalobci vyrozuměním ze dne 21. 11. 2023 úrok ve výši přibližně 2,1 mil. Kč.

#### **Zdaňovací období únor až prosinec 2012 a únor 2013 („*2. zdaňovací období*“)**

[8] Správce daně vydal dne 23. 3. 2016 dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor až prosinec 2012, v němž doměřil žalobci daň ve výši zhruba 50,6 mil. Kč, a dále za únor 2013 doměřil daň ve výši téměř 51 mil. Kč. Doměřená daň se stala splatnou doručením rozhodnutí o stanovení daně, tj. 2. 4. 2016. Žalobce se proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolal. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 18. 12. 2017 odvolání zamítl.

[9] Žalobce se proti zamítnutí bránil opět u krajského soudu, který rozsudkem ze dne 31. 1. 2020 rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Odvolací orgán novými rozhodnutími, vydanými v období od 14. 3. 2022 do 15. 12. 2022, všechny dodatečné platební výměry zrušil. Následně žalovaný jednotlivě za každé období přiznal žalobci úroky podle § 254 daňového řádu, vyjma února 2013, jelikož v tomto období úrok nedosáhl minimální výše 1 000 Kč.

#### **Další řízení**

[10] Žalobce podal námitku ve smyslu § 159 daňového řádu proti úkonu správce daně v souvislosti s rozhodováním o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný tuto námitku rozhodnutím ze dne 7. 11. 2023 zamítl. Potvrdil v něm jednání správce daně, který úroky z neoprávněného jednání správce daně žalobci přiznal až v návaznosti na zrušující

pokračování

rozhodnutí o odvolání. Žalovaný rovněž uvedl, že shledal nárok žalobce na vznik úroku z úroku, jelikož odvolací orgán zrušil rozhodnutí o přiznání úroku za 1. zdaňovací období ze dne 18. 3. 2020 z důvodu nesprávnosti (chybně stanovený konec doby úročení) a předepsání úroku došlo opožděně. Žalovaný konečně uvedl, že tento typ úroku bude žalobci sdělen samostatným rozhodnutím.

[11] Rozhodnutí žalovaného žalobce napadl u krajského soudu. Ten žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud se v odůvodnění věnoval stěžejní žalobní námitce žalobce, jež tvrdil, že lhůta 15 dnů pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně začala běžet právní mocí zrušujících rozsudků krajského soudu. Krajský soud vyjádřil názor, že za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu považuje dodatečný platební výměr, přičemž naplnění podmínek § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu lze případně posuzovat až po zrušení takového rozhodnutí pro nezákonnost. Krajský soud vycházel rovněž z judikatury NSS (rozsudek č. j. 7 Afs 187/2023). Postup správce daně shledal souladným se zákonem a shrnul, že samotné zrušení rozhodnutí o odvolání nemůže způsobit vznik přeplatku. Přeplatek totiž vzniká až následným zrušením dodatečných platebních výměrů. Správce daně navíc nepředepsal přiznaný úrok žalobci opožděně.

## 2. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (*stěžovatel*) včasnou kasační stížnost, ve které se domáhal zrušení rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel shodně s žalobními body v kasační stížnosti namítal, že správce daně přistoupil k přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně opožděně. O nároku totiž nerozhodl v zákonné lhůtě 15 dnů podle § 254 odst. 3 daňového řádu ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. Za počátek této lhůty je prý totiž třeba považovat okamžik právní moci rozsudků, kterými krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za výše vymezená zdaňovací období. Právní mocí rozsudků finanční orgány přestaly disponovat řádným a zákonným rozhodnutím o stanovení daně a držené finanční prostředky se staly přeplatkem. Krajský soud však dovedl, že ke vzniku přeplatku vůbec nedošlo.

[13] Stěžovatel doplnil, že za rozhodnutí o stanovení daně je potřeba považovat rovněž rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, nikoliv výlučně dodatečný platební výměr, jak tvrdil krajský soud a žalovaný. V této věci stěžovatel odkázal na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 399/2017-26.

[14] Dále uvedl, že krajský soud nejspíše přehlédl, že ke stanovení daně dochází okamžikem právní moci dodatečného platebního výměru, a nikoliv jeho vydáním. Tento závěr opírá opět o judikaturu NSS (rozsudek č. j. 9 Afs 128/2016-39). Stěžovatel doplnil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje daň ve smyslu závěrů rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51.

[15] V kontextu výše uvedeného stěžovatel tvrdí, že správce daně byl povinen přiznat úrok za 1. zdaňovací období nejpozději ke dni 6. 5. 2019, kdy uplynula 15denní zákonná lhůta. Její počátek nastal právní mocí rozsudku krajského soudu ze dne 29. 3. 2019, tj. dne 19. 4. 2019. Správce daně však úrok stěžovateli přiznal až rozhodnutím ze dne 18. 3. 2020, jehož částku posléze dne 25. 11. 2020 zvýšil odvolací orgán.

[16] Ke 2. zdaňovacímu období stěžovatel uvedl, že lhůta pro předepsání úroku počala běžet opět právní mocí rozsudku krajského soudu ze dne 31. 1. 2020, tj. dne 16. 2. 2020, a uplynula dne 2. 3. 2020. Správce daně rovněž v tomto případě stěžovateli úrok předepsal opožděně, a to až v průběhu roku 2022.

[17] Stěžovatel dále poznamenal, že není možné, aby finanční orgány držely finanční prostředky daňového subjektu bez existence pravomocného právního titulu. Pokud tak přesto činí, mají povinnost zaplatit odpovídající úrok. Pochybení správce daně má za následek negativní zásah do jeho vlastnického práva. Pokud tedy správce daně postupoval nezákonně a úroky předepsal opožděně, vznikl stěžovateli nárok na „druhý“ úrok, resp. úrok z úroků, který stěžovatel vyčíslil.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### 3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] NSS konstatuje, že podstata nyní posuzované věci spočívá především ve výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu: *„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 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.“*

[21] Jak se podává ze shora uvedeného, mezi účastníky řízení jsou sporné dvě otázky:

- a) zda se pro účely posuzované věci pod slovník spojením „rozhodnutí o stanovení daně“ ve smyslu § 147 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu myslí výhradně dodatečné platební výměry, či je možné pod něj podřadit rovněž rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebním výměrům,
- b) zda počala běžet 15denní lhůta pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně v okamžiku právní moci rozsudků, kterými krajský soud zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu, či až nabytím právní moci následných rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byly finálně zrušeny dodatečné platební výměry.

[22] Nejdříve se NSS vyjádří k výkladu slovního spojení „rozhodnutí o stanovení daně“.

[23] Podle § 254 odst. 3 daňového řádu: *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.*

[24] Ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu považuje za rozhodnutí o stanovení daně *platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam.*

pokračování

[25] Stěžovatel namítá, že za rozhodnutí o stanovení daně je, v souladu s judikaturou NSS, možné pro účely § 254 odst. 3 daňového řádu považovat rovněž rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání. Krajský soud se však ve výkladu přidržel textu zákona a za takové rozhodnutí považuje dodatečné platební výměry.

[26] Již v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, NSS uvedl, že daňový řád sice pojem „stanovení daně“ nikde legálně nedefinuje, v řadě ustanovení jej však zmiňuje (především v § 147 daňového řádu). NSS uvádí, že je třeba rozlišovat mezi *stanovením* a *vyměřením* daně. Lapidárně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, nicméně dokud není rozhodnutí pravomocné, daň dosud není vyměřena. Z výše uvedeného plyne, že daň je daňovému subjektu vyměřena tehdy, stanovil-li mu ji správce daně rozhodnutím o stanovení daně a toto rozhodnutí nabylo právní moci. V posuzovaném případě byla daň stěžovateli vyměřena právní mocí dodatečných platebních výměrů za 1. a 2. zdaňovací období, které lze v souladu s textem § 147 odst. 1 daňového řádu považovat za rozhodnutí o stanovení daně.

[27] Z § 254 odst. 3 daňového řádu plyne, že 15denní lhůta běží ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. V rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39 (body 41-42) NSS uvedl, že daňový řád neobsahuje výslovnou definici tohoto slovního spojení.

[28] NSS však rovněž dovodil, že „*rozhodnutím o stanovení daně je kromě platebního výměru, dodatečného platebního výměru a bromadného 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.*“ Z těchto judikaturních závěrů primárně vycházel stěžovatel. Nezhlednil však pozdější judikaturu NSS, která se vyjadřuje k aplikovatelnosti těchto závěrů.

[29] Skutkově podobný případ totiž NSS řešil již v rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-46, resp. v jemu předcházejícím rozsudku č. j. 4 Afs 309/2020-33. Mimo jiné zde reagoval na obdobnou kasační námitku, týkající se extenzivního výkladu slovního spojení „rozhodnutí o stanovení daně“ učiněného v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 128/2016-39.

[30] NSS zde uvedl, že tento výklad nikterak nevyvrací závěr o tom, že v posuzovaném případě jsou za rozhodnutí o stanovení daně považovány dodatečné platební výměry. Argumentoval, že v odvolacím daňovém řízení může dojít ke stanovení další daňové povinnosti v rozhodnutí o odvolání, a to nad rámec původního platebního výměru. Proto právě pro nově stanovenou částku daně je rozhodnutí o odvolání rozhodnutím o stanovení daně (viz č. j. 4 Afs 310/2020-46, bod 22).

[31] To však nebyl případ stěžovatele, jelikož v odvolacím řízení mu nebyla stanovena nová daňová povinnost, a nebyl tak důvod brát rozhodnutí o odvolání jako rozhodnutí o stanovení daně. NSS přitom neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlovat. Dále v odůvodnění proto vychází z premisy, že rozhodnutím o stanovení daně jsou dodatečné platební výměry.

[32] S uvedenými závěry pak souvisí také námitka stěžovatele, podle níž právní mocí rozsudků krajského soudu (tj. dny 19. 4. 2019 a 16. 2. 2020) o zrušení rozhodnutí o odvolání již počala běžet 15denní lhůta pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Naopak krajský soud tvrdí, že rozhodujícím okamžikem je až následné zrušení dodatečných platebních výměrů odvolacím orgánem.

[33] NSS uvedené námitce s ohledem na výše učiněné závěry nepřisvědčil. Jak totiž NSS dovodil v rozsudku č. j. 4 Afs 310/2020-46, pokud rozhodnutí o stanovení daně dosud není v právní moci či pozbylo právní moci po zrušení původního rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze mít automaticky za to, že bylo zrušeno samotné rozhodnutí o stanovení daně (zde dodatečný platební výměr) – srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 97/2022-21, bod 12. V posuzované věci je rozhodná skutečnost, že krajský soud ve zrušujících rozsudcích zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání. Naopak nezrušil dodatečné platební výměry a zavázal odvolací orgán povinností se věcí opětovně zabývat.

[34] Pokud dodatečné platební výměry nezrušil soud ale až odvolací orgán, je nezbytné až do tohoto pozdějšího okamžiku považovat rozhodnutí o stanovení daně za platné, správné a zákonné (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 140/2015-70). Jinými slovy řečeno, i po zrušení rozhodnutí o odvolání byly dodatečné platební výměry stále v platnosti.

[35] NSS v kontextu výše uvedeného uvádí, že ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně došlo v posuzovaném případě až zrušením dodatečných platebních výměrů odvolacím orgánem a zastavením řízení v novém rozhodnutí o odvolání. Z toho plyne, že účinností zrušujících rozsudků krajského soudu nebyla v té době naplněna podmínka stanovená v § 254 odst. 3 daňového řádu, tedy zrušení předcházejícího rozhodnutí o stanovení daně. I po zrušení rozhodnutí o odvolání byly platební výměry stanovující uhrazenou daň stále v platnosti a přeplatek tudíž nevznikl.

[36] NSS okrajově připomíná podstatu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jímž je paušalizovaná náhrada škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení „ceny peněz“, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat (viz např. rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36). V souladu s účelem a smyslem tohoto institutu jej však lze využít až tehdy, kdy je otázka zákonnosti stanovení této daně již definitivně vyřešena.

[37] K obdobnému závěru došel NSS i v rozsudku ze dne 30. 7. 2024, čj. 6 Afs 18/2024-39, kde uvedl, že 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“* (bod 21). V opačném případě by totiž mohlo docházet k situacím, kdy by v případě předepsání úroku na základě zrušujících rozsudků krajského soudu musel správce daně vyplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně, který by musel být při potenciální změně daňové povinnosti opětovně vrácen (čj. 4 Afs 310/2020-43, bod 27).

[38] NSS tudíž nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že mu měl být úrok z neoprávněného jednání správce daně předepsán ve lhůtě 15 dnů od účinnosti zrušujících rozsudků krajského soudu. Ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně a současně k naplnění podmínek pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu totiž došlo až v souvislosti se zrušením předmětných dodatečných platebních výměrů v novém rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání.

[39] Z těchto závěrů NSS dovozuje, že závěry učiněné krajským soudem v napadeném rozsudku ohledně počátku lhůty pro předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou souladné se zákonnou úpravou i ustálenou judikaturou zdejšího soudu.

pokračování

[40] Nad rámec výše uvedeného NSS dodává, že s ohledem na námitky stěžovatele stran nároku na přiznání úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně se k této otázce již vyjádřil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Ze spisového materiálu je patrné, že ve 2. zdaňovacím období nelze, v kontextu závěrů tohoto rozsudku, opožděnost předepsání úroku správcem daně dovodit.

[41] NSS však pro úplnost dodává, že sám žalovaný správci daně vytkl, že nepředepsal stěžovateli úrok za 1. zdaňovací období včas, načež uvedl, že tento úrok z úroku bude stěžovateli následně samostatným rozhodnutím přiznán. To však nic nemění na závěrech učiněných NSS ohledně určení počátku běhu zákonné lhůty pro předepsání úroku.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 17. října 2024

Vojtěch Šimíček  
předseda senátu