



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiného v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, čj. 5195/21/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 11. 2023, čj. 77 Af 8/2021-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad vydal vůči žalobci *dodatečné platební výměry* na DPH za zdaňovací období (ZO) leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013. Současně vydal *platební výměr* na DPH za ZO květen 2013. Před stanovením daně vydal finanční úřad zajišťovací příkazy ve věci zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň za všechna ZO. Žalobce se proti *dodatečným platebním výměrům* odvolal. Žalovaný odvolání vyhověl, *dodatečné platební výměry* zrušil a řízení zastavil z důvodu, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 15. 11. 2016. Proti *platebnímu výměru* za ZO květen 2013 se stěžovatel neodvolal. Platební výměr tak nabyl právní moci.

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018 přiznal finanční úřad žalobci úrok z vratitelného přeplatku ve výši 114 710 Kč. Finanční úřad totiž nevrátil žalobci přeplatek vzniklý z částek zajištěných zajišťovacími příkazy ve lhůtě 15 dnů od jeho vzniku. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. Shora označeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí finančního

úřadu tak, že snížil priznaný úrok na částku 84 768 Kč. Důvodem byla skutečnost, že finanční úřad opomněl zohlednit nedoplatek vzniklý na DPH za ZO květen 2013, a taktéž úrok z prodlení, jenž z nedoplatku vznikl. Krajský soud zamítl následně podanou žalobu.

2. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Podle stěžovatele není sporné, že platební výměr na DPH za ZO květen 2013 finanční úřad vydal po uplynutí lhůty ke stanovení daně. Rovněž není sporné, že stěžovatel platební výměr nenapadl odvoláním. Stát se ovšem bezdůvodně obohatil, což je třeba zohlednit při výpočtu úroku placeného správcem daně.

[4] Stěžovatel namítá, že krajský soud měl ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty přihlédnout jako k těžké vadě řízení, která překoná i presumpci správnosti rozhodnutí. Rozhodl však formalisticky s poznámkou, že si je vědom nezákonnosti, ale nemůže s ní nic dělat. Závěr krajského soudu je vůči stěžovateli extrémně nespravedlivý a posvěcuje prospěch státu v důsledku nedokonalé právní úpravy. Krajský soud nemusí hledat konkrétní formálně technické řešení, jak se má (ústavně konformně) vypořádat s otázkou, že je daňová povinnost vyměřena po prekluzi. Jsou tu splněny podmínky ve smyslu nálezu Ústavního soudu (ÚS) ze dne 2. 4. 2019, sp. zn. II. ÚS 216/18, tj. ve věci se jedná o vrchnostenský (vertikální) vztah a případným rozhodnutím ve prospěch stěžovatele není dotčena žádná další osoba, vyjma státu. V této věci má nad zachováním *statu quo* a presumpcí správnosti správního aktu převážet právo vlastnit, jakož i právo na spravedlivý proces a důvěru ve spravedlivou ochranu hodnot právního státu. Krajský soud měl k základním právům stěžovatele přihlédnout z moci úřední.

[5] Lze-li chránit dobré mravy ve prospěch státu (viz rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2016, čj. 10 Afs 54/2015-48), mají být dobré mravy chráněny i ve prospěch stěžovatele před obohacením státu z nezákonného rozhodnutí. Správce daně by měl mít právo nepřihlédnout k nezákonnému záznamu v evidenci daní, který je v rozporu s dobrými mravy. Skutečnost, že zákonodárce k tomu správci daně neposkytl nástroj, nelze přičítat k tíži stěžovatele.

[6] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud se nedostatečně vypořádal s jeho argumentací, včetně judikatury NSS a ÚS.

[7] Stěžovatel v obecné rovině souhlasí se žalovaným, že námitky proti doměření daně lze vznést výhradně v nalézacím řízení, a nikoliv v řízení o odvolání proti rozhodnutí o úroku placeném správcem daně. Výjimku však tvoří námitka prekluze daně. Stěžovatel poukázal na nálezy ÚS ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2017, čj. 6 Afs 185/2016-37. Orgán veřejné moci má k prekluzi přihlížet z úřední povinnosti, a to i v situaci stěžovatele, tj. v žalobě proti rozhodnutí vydanému v nalézacím řízení, jehož smyslem je rozhodnout o oprávněnosti úroku placeného správcem daně.

[8] Stěžovatel dále již v žalobě uvedl, že NSS připustil možnost uplatnit námitku prekluze navzdory existujícímu platebnímu výměru, a to v řízení o vrácení přeplatku, tj. podle ustanovení daňového řádu o placení daní. V daném řízení přitom daňový subjekt nepodal odvolání proti platebnímu výměru (vydanému po prekluzi) a neuplatnil tak

pokračování

námítku prekluze v nalézacím řízení (viz rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2014, čj. 9 Afs 72/2012-76, náleží ÚS ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07). Ve věci řešené rozsudkem NSS ze dne 29. 5. 2014, čj. 7 Afs 68/2013-36, uplatnil daňový subjekt námítku prekluze až v okamžiku, kdy správce daně převedl na úhradu nedoplatku z titulu daňového penále přeplatek na jiné dani. Podle NSS měl správce daně zvážit otázku způsobilosti daňové pohledávky, na kterou měl být daňový přeplatek započítán, k takovému započtení.

[9] Nejvýznamnější judikaturou jsou nálezy ÚS ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, a sp. zn. IV. ÚS 816/07. Z nich stěžovatel dovozuje, že daň zaplacená na základě individuálního správního aktu, který je nadán presumpcí správnosti, může být a je bezdůvodným obohacením. Stanovení daně po marném uplynutí prekluzivní lhůty je tak těžkou vadou, že překonává tzv. presumpci správnosti správního aktu. Úrok z prodlení sleduje osud daně podle zásady akcesority příslušenství.

[10] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě. Uvedl, že za ZO květen 2013 nebyla konkludentně vyměřena daň. Finanční úřad stanovil daňovou povinnost stěžovatele na základě výsledku daňové kontroly, a to rozdílně oproti stěžovatelovu daňovému přiznání. V důsledku nepodání odvolání nabyl platební výměr právní moci, a proto je závazný. Nemohl být zrušen v přezkumném řízení, neboť k tomu nebyly splněny zákonné podmínky. Nový náhled NSS na stavení běhu prekluzivní lhůty byl vysloven až dne 9. 11. 2017, tedy až po uplynutí prekluzivní lhůty stanovit daň za ZO květen 2013. Platební výměr by nebylo možné přezkoumat ani ve smyslu novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2021, neboť lhůta tří let od právní moci platebního výměru uběhla ještě před účinností novely. Otázka vyměření DPH za ZO květen 2013 byla ve věci vyřešena závazně a nezměnitelně. Podle žalovaného je napadený rozsudek přezkoumatelný.

[12] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] NSS se nejprve zabýval námítkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle stěžovatele krajský soud nedostatečně vypořádal jeho argumentaci, včetně judikatury NSS a ÚS.

[15] Stěžovatel však v žalobě necitoval žádné rozhodnutí NSS. Z judikatury ÚS citoval toliko náleží ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, s nímž se krajský soud vypořádal v bodě 47 napadeného rozsudku. Jiná rozhodnutí NSS či ÚS stěžovatel neuvedl ani při jednání.

[16] Stěžovatel v žalobě uplatnil dvě žalobní námítky. První pojednává o funkční příslušnosti žalovaného a krajský soud ji vypořádal v bodech 36-37 napadeného rozsudku.

Druhá žalobní námitka se týká prekluze práva stanovit daň. Stěžovatel odkázal na rozsudek krajského soudu ze dne 8. 2. 2018, čj. 30 A 159/2017-49, z něhož dovozoval, že byl konkludentně vyměřen nadměrný odpočet DPH za ZO květen 2013, jak jej žalobce vykázal v řádném daňovém tvrzení. Proto měl žalovaný zaplatit stěžovateli úrok také z částky DPH za ZO květen 2013 (neboť se jedná o bezdůvodné obohacení státu). Také tuto námitku krajský soud vypořádal, a to velmi podrobně v bodech 39-48 napadeného rozsudku.

[17] NSS shrnuje, že kasační námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná.

[18] Dále se NSS zabýval námitkou nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem.

[19] Mezi účastníky není sporné, že finanční úřad vydal platební výměr na DPH za ZO květen 2013, proti němuž se stěžovatel neodvolal. Platební výměr tak nabyl právní moci. Sporná zůstává otázka, zda (a případně jak) měly daňové orgány a krajský soud zohlednit při výpočtu úroku placeného správcem daně (§ 155 odst. 5 a § 168 odst. 3 daňového řádu), že DPH byla stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.

[20] NSS ve shodě s krajským soudem připomíná, že samotným platebním výměrem na DPH za ZO květen 2013 a předpisem úroku z prodlení s úhradou vyměřené DPH se NSS zabýval v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, čj. 6 Afs 263/2020-46. Uvedl, že s ohledem na závaznost platebního výměru se správce daně při předpisu úroku z prodlení nemůže znovu zabývat otázkami, které byly s konečnou platností vyřešeny pravomocným platebním výměrem zakládajícím daňovou povinnost. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepodal proti platebnímu výměru odvolání, nabyl platební výměr právní moci a otázka vyměření DPH za ZO květen 2013 tak byla vyřešena závazně a nezměnitelně. Stěžovatel se pokouší prolomit závěr o pravomocně stanovené DPH v jiném řízení, v citované věci konkrétně v rámci vyrozumění o předpisu úroku z prodlení vzniklého ze zákona, jenž navazuje na prodlení s úhradou splatné daně (§ 252 odst. 1 a 2 daňového řádu). Prolomit právní moc a závaznost platebního výměru však nelze ani z důvodu spočívajícího ve vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Popsaná vada totiž zakládá nezákonnost, nikoliv nicotnost platebního výměru, ke které by soudy byly povinny přihlížet z úřední povinnosti. I nezákonné rozhodnutí, je-li v právní moci, je závazné a nezměnitelné (uplatní se zásada presumpce správního aktu).

[21] NSS (stejně jako krajský soud) neshledal žádný důvod, proč by popsaná pravidla neměla být aplikována v této věci. Ani v řízení o úroku z vratitelného přeplatku placeném správcem daně se finanční úřad nemohl zabývat otázkami, které byly s konečnou platností vyřešeny pravomocným platebním výměrem. Závaznost a nezměnitelnost platebního výměru nelze v nyní přezkoumávaném řízení prolomit. Krajský soud tedy nemohl a ani neměl z úřední povinnosti přihlídnout k prekluzi práva stanovit daň.

[22] NSS nesouhlasí s názorem stěžovatele, že stát zde profituje z nedokonalé právní úpravy, což je nespravedlivé. Stěžovatel ve své úvaze pomíjí zásadní skutečnost, že proti platebnímu výměru na DPH za ZO květen 2013 nepodal odvolání. Pravomocný platební výměr, u něhož se uplatní zásada presumpce jeho správnosti (a zásada zachování *statu quo*),

pokračování

je tedy důsledkem procesní pasivity stěžovatele, který se tak připravil o přezkum platebního výměru v odvolacím a případně též soudním řízení.

[23] Za popsanych okolností NSS neshledal, že by byl postup daňových orgánů či krajského soudu v rozporu s dobrými mravy. Takový závěr nelze učinit ani z rozsudku NSS čj. 10 Afs 54/2015-48. V něm NSS nijak nevykládal pojem dobrých mravů. Pouze vysvětlil, za jakých okolností se uplatní tzv. konkludentní stanovení daně ve smyslu nálezu ÚS sp. zn. I. ÚS 3244/09. Ve věci sp. zn. 10 Afs 54/2015 bylo podstatné, že správce daně zastavil (vytýkáci) řízení vzhledem k uplynutí lhůty k vyměření daně ve fázi daňového řízení, nikoliv až po právní moci platebního výměru. Důležité je také to, že již v odvolacím řízení měl žalovaný k dispozici pravomocný rozsudek z trestního řízení, který hodnotil jednání jednatele daňového subjektu při uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH jako trestný čin ve fázi pokusu. Trestný čin nebyl dokonán pouze díky nepřiznání nároku na odpočet DPH ze strany správce daně. Výhradně za těchto okolností NSS konstatoval, že daňové orgány postupovaly správně, jestliže nepřiznaly nárok na daňový odpočet v rozsahu uplatněném daňovým subjektem. NSS v bodě 24 citovaného rozsudku také upozornil, že v návaznosti na nálezu ÚS sp. zn. I. ÚS 3244/09 mají být chráněny daňové subjekty, „*které by bez svého zavinění nesly důsledky případné liknavosti či jiné vady řízení ze strany správce daně, který nevyměřil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v průběhu prekluzivní lhůty*“. Také z toho je zřejmé, že nynější věc je odlišná. Její posouzení se totiž odvíjí od skutečnosti, že stěžovatel nepodal odvolání proti platebnímu výměru, který tak nabyl právní moci.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí argumenty, které spojuje s judikaturou NSS a ÚS. Není zcela zřejmé, zda tuto svou argumentaci spojuje s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, nebo nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem. NSS z opatrnosti věcně reaguje také na tuto část kasační argumentace.

[25] NSS již v rozsudku čj. 6 Afs 263/2020-46 uvedl, že nálezy ÚS sp. zn. I. ÚS 1169/07, IV. ÚS 816/07 a IV. ÚS 2701/08 se týkají výhradně daňových řízení, v nichž byla daňová povinnost stanovena rozhodnutím, které bylo podrobeno soudnímu přezkumu. Pouze tehdy jsou správní soudy povinny (a to i z úřední povinnosti) přihlížet k případné prekluzi práva vyměřit či doměřit daň. Z žádného z těchto nálezů však nelze dovodit, že daňové orgány a soudy mají povinnost zabývat se tvrzenou prekluzí práva stanovit daň také v navazujících postupech či řízeních navzdory existenci pravomocného rozhodnutí, jímž byla daň závazně a nezaměnitelně stanovena (obdobné závěry lze učinit také na podkladě rozsudku NSS čj. 6 Afs 185/2016-37).

[26] NSS dodává, že právě takovým navazujícím řízením je i nyní posuzované řízení o úroku z vratitelného přeplatku. Stěžovatel se nyní nemůže dovolávat porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť právo na spravedlivý proces měl k dispozici a mohl se bránit odvoláním a následnou správní žalobou. V případě existence pravomocného rozhodnutí o stanovení daně nelze hovořit o plnění bez právního důvodu, a tedy o bezdůvodném obohacení státu. Jinými slovy, daňové orgány postupovaly správně, jestliže při výpočtu úroku z vratitelného přeplatku zohlednily pravomocně stanovenou DPH za ZO květen 2013.

[27] Na posuzovanou věc nedopadají ani závěry učiněné v rozsudcích NSS čj. 9 Afs 72/2012-76 a čj. 7 Afs 68/2013-36. O specifických skutkových okolnostech odkazovaných věcí (jež jsou odlišné od této věci) pojednal NSS v bodech 25 a 26 rozsudku čj. 6 Afs 263/2020-46, na které desátý senát v podrobnostech odkazuje.

[28] NSS uzavírá, že kasační námitka nesprávného posouzení věci krajským soudem není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

[29] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 8. listopadu 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu