



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery, soudce Mgr. Jana Kratochvíla a soudkyně JUDr. Lenky Matyášové ve věci žalobkyně: **Ing. Martin Divíšek s.r.o.**, se sídlem Zapečská 68, Chlumeck nad Cidlinou, zastoupena advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem, se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 7. 2023, č. j. 31 Af 31/2022-89,

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 případu

[1] V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda při předpisu úroků z prodlení podle § 252 daňového řádu lze zohlednit argumentaci daňového subjektu, že v prodlení s úhradou daně se ocitl výlučně z důvodu dřívějšího protiprávního jednání orgánů finanční správy. Nejvyšší správní soud zopakoval svou dřívější judikaturu, že to zohlednit nelze.

[2] V nyní posuzovaném případě správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden až březen 2009, květen 2009 a červenec 2009 v celkové výši 23 415 329 Kč. Současně ji uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 4 440 787 Kč. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 6. 8. 2014. Tyto platební výměry však správní soudy následně shledaly nezákonnými. Proto odvolací finanční orgán v souladu se závazným právním názorem soudu rozhodnutím ze dne 14. 2. 2020 dodatečné platební výměry zrušil a řízení zastavil. Rozhodnutí nabylo právní moci 16. 2. 2020, načež žalobkyni vznikl přeplatek ve výši téměř 31,6 mil. Kč. Finanční úřad v návaznosti na to dne 18. 3. 2020 přiznal

žalobkyni také úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve výši cca 6,3 mil. Kč. Odvolací orgán rozhodnutím ze dne 25. 11. 2020 výši úroku zvýšil na cca 24,5 mil. Kč.

[3] V mezidobí žalovaný vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015 a daň z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně za zdaňovací období březen a duben 2015. Tuto daň žalobkyně uhradila až dne 12. 12. 2020 převedením výše uvedeného přeplatku na DPH, který jí finanční úřady vrátily. Dne 2. 1. 2021 žalovaný předepsal žalobkyni úrok z prodlení za pozdě zaplacenou daň podle § 252 daňového řádu. Žalobkyně proti předepsání úroků z prodlení podala námitku.

[4] Žalovaný námitku podle § 159 daňového řádu zamítl. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou. V ní především namítala, že vyměřenou daň nebyla schopna uhradit, protože musela uhradit doměřenou DPH. Krajský soud žalobu zamítl.

[5] Krajský soud uvedl, že žalovaný nebyl oprávněn zohlednit skutečnosti uvedené žalobkyní. Úrok z prodlení vzniká, při splnění v právním předpise stanovených podmínek, ze zákona. Správce daně při jeho předepsání nemá žádnou diskreci. Nemůže zohlednit žádné další, zákonem nepředvídané skutečnosti. Také při přezkumu předepsání úroku se správce daně a potažmo i soud může zabývat pouze tím, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit dlužnou částku daňovému subjektu řádně sdělena, jestli skutečně daňový subjekt svou platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se úrok vypočítal v souladu s platnou právní úpravou. Soud dodal, že neexistuje přímá vazba mezi (zrušenými) dodatečnými platebními výměry na DPH a předepsanými úroky z prodlení ohledně neuhrazených daní z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti především namítá, že pokud by nedošlo k nezákonnému doměření DPH, měla by v době splatnosti daně z příjmů dostatečné prostředky pro její zaplacení. Žalovaný tedy svým nezákonným jednáním zapříčinil, že se dostala do prodlení s platbou daně z příjmů. Není tedy spravedlivé, aby musela platit úroky z prodlení, pokud prodlení nezpůsobila.

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Zákon správci daně nedává prostor pro správní uvážení, jestli úrok z prodlení předepíše, či nikoliv.

III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Podstatou věci je posouzení důvodnosti předpisu úroků z prodlení za pozdě uhrazenou daň z příjmů. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, že žalovaný nebyl oprávněn zohlednit, že v daném období byla žalobkyni nezákonně doměřena DPH. Krajský soud správně uvedl, že úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu vzniká ze zákona. Správce daně výši úroků z prodlení pouze vypočítává. Nemá žádnou diskreci při jejich předepsání. Tyto principy vycházejí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se plně uplatní i na nyní posuzovanou věc.

pokračování

[9] Obdobnou argumentaci jako předkládá stěžovatelka Nejvyšší správní soud zamítl jako nedůvodnou v rozsudku ze dne 31. 8. 2023, č. j. 9 Afs 122/2023-24. I tam daňový subjekt namítal, že mu byly nezákonně předeepsány úroky z prodlení za pozdní úhradu daně, přestože se v prodlení ocitl výlučně z důvodu dřívějšího protiprávního jednání orgánů finanční a celní správy, které mu nezákonnými zajišťovacími příkazy přivodily úpadkovou situaci. Nejvyšší správní soud nyní neshledal důvod se od závěrů v právě citovaném rozsudku odchýlit. Tyto byly potvrzeny i v dalších rozhodnutích (rozsudek ze dne 8. 12. 2023, č. j. 8 Afs 188/2022-41, bod 18) a obstály i v přezkumu Ústavním soudem. Ten usnesením sp. zn. IV. ÚS 2925/23 ze dne 28. 11. 2023 odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti rozsudku č. j. 9 Afs 122/2023-24.

[10] Důvodem odlišného posouzení není argument stěžovatelky, že v tomto řízení nepřipadalo v úvahu situaci řešit tím, že by podala žádost o prominutí úroků z prodlení podle § 259b daňového řádu. Ani v citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 122/2023-24 se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou, zda daňový subjekt skutečně mohl takovou žádost úspěšně podat. Pouze obecně konstatoval, že k posouzení takových okolností jako je příčina platební neschopnosti daňového subjektu, zákonodárce zvolil zcela jiné řízení, a to řízení o prominutí úroku z prodlení ve smyslu § 259b daňového řádu. Navíc v citovaném rozsudku nebyl odkaz na toto řízení stěžejním argumentem, bez kterého by závěry neobstály. Stěžejní i v tomto rozsudku byly výše uvedené principy, že úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona a nelze při jeho předpisu zohlednit důvody pro neuhrazení daně.

[11] Krajský soud tak správně uvedl, že argumentace stěžovatelky ohledně nezákonného doměření DPH nemůže mít vliv na její povinnost uhradit daň z příjmů, respektive úrok z prodlení. Jde o dvě nesouvisející otázky, mezi kterými není přímá spojitost. Skutečnost, že v paralelně vedeném řízení o doměření DPH byla stěžovatelka úspěšná, se projevilo ve zrušení dodatečných platebních výměrů a navrácení doměřené DPH stěžovatelce včetně úroků z neoprávněného jednání správce daně. Úroky byla paušálně nahrazena i újma stěžovatelky, že s finančními prostředky z doměřené DPH nemohla po nějakou dobu disponovat. Další dopady zrušení platebních výměrů do jiných řízení však zákon nepředpokládá.

[12] V tomto případě nastalou situaci nelze vnímat tak, že by žalovaný držel v relevantní době doměřenou DPH bez právního důvodu. Tím právním důvodem byly řádně vydané dodatečné platební výměry. Ty byly zrušeny až později v roce 2020 po úspěšné žalobě stěžovatelky. Až v tento moment právní důvod odpadl. Proto také byly prostředky stěžovatelce vráceny včetně úroků. Před zrušením dodatečných platebních výměrů však právně neexistoval přeplatek stěžovatelky na dani, který by správce daně mohl použít na úhradu daně jiné.

[13] Nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatelky ohledně kauce distributora pohonných hmot. Poté, co stěžovatelka ukončila činnost distributora pohonných hmot v roce 2015, ji vznikl nárok na vrácení složené kauce ve výši 20 mil. Kč jako přeplatku podle § 6j zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách). Stěžovatelka po správci daně požadovala, aby tento přeplatek použil na úhradu daně z příjmů. Správce daně však

tento přeplatek použil na úhradu dlužné DPH, respektive zajišťovacích příkazů na DPH. Pokud s tímto postupem stěžovatelka nesouhlasila, tedy například pokud se domnívala, že správce daně v rozporu s § 154 odst. 3 daňového řádu přeplatek použil na jiný osobní daňový účet, než měl, měla se bránit v roce 2015 námitkou dle § 159 daňového řádu. Tuto okolnost nelze zohlednit při výpočtu úroků z prodlení s úhradou daně z příjmů v roce 2021. Faktem totiž zůstává, že daň z příjmů v době její splatnosti stěžovatelka žádným způsobem neuhradila.

[14] Nejvyšší správní soud vnímá argumentaci stěžovatelky, že mezi nezákonným doměřením DPH a neuhrazení daní z příjmů stěžovatelkou existovala ekonomická souvislost. Soud uznává, že mohla skutečně nastat situace, že z důvodu úhrady dodatečně doměřené DPH neměla stěžovatelka finanční prostředky na úhradu daní z příjmů. Jde však o souvislost v peněžních tocích stěžovatelky jako podnikatelky, ale nikoliv souvislost právní. Tuto provázanost tak nelze řešit v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud již ve výše citovaném rozsudku zdůraznil, že otázka odpovědnosti za platební neschopnost stěžovatelky není z hlediska vzniku úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu relevantní, protože zákonodárce takové okolnosti při úpravě úroku z prodlení nezohlednil (rozsudek ze dne 31. 8. 2023, č. j. 9 Afs 122/2023-24, bod 19).

[15] Nejvyšší správní soud ani neshledal, že by rozsudkem krajského soudu, respektive rozhodnutím žalovaného došlo k porušení základních práv stěžovatelky. Újma z nezákonně vydaných dodatečných platební výměrů na DPH jí byla kompenzována vyplacením úroků z neoprávněného jednání správce daně.

[16] Lze poznamenat, že výše úroků z prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, který musela uhradit stěžovatelka a úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byla shodná. Výše úroků odpovídala ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení, který žalovaný stěžovatelce předepsal v tomto řízení, jí tedy měl být kompenzován úrokem z neoprávněného jednání správce daně, který obdržela. Smysl obou těchto ustanovení je totiž stejný. Jde o paušální náhradu za to, že subjekty nemohly po nějaký čas v rozporu se zákonem disponovat s peněžními prostředky. Jedná se o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou.

[17] Je pravdou, že úrok z neoprávněného jednání správce daně by stěžovatelka obdržela bez ohledu na předepsání úroků z prodlení na daních z příjmů. Smyslem úroků je nahradit stěžovatelce újmu za to, že s nezákonně doměřenou částkou nemohla disponovat. Pokud však stěžovatelka tvrdí, že by tyto prostředky použila na úhradu daní z příjmů, tak by jimi stejně nedisponovala. Není tedy nespravedlivé, že úroky z neoprávněného jednání správce daně „použije“ na úhradu úroku z prodlení s placením daně z příjmů. V takové situaci totiž neexistuje ekonomický důvod stěžovatelce hradit cenu v čase finančních prostředků, se kterými stěžovatelka, dle svých tvrzení, neměla disponovat.

[18] Pokud stěžovatelka spatřuje v daném jednání správce daně nějakou další újmu, jako například odlišnou délku doby pro výpočet úroků z těchto dvou jednání, tak tu nelze zohlednit při předepsání úroků z prodlení. Jak uvedl již krajský soud, v úvahu přichází řízení o náhradě škody vůči státu podle zákona č. 82/1998 Sb., ve kterém by stěžovatelka musela prokázat vznik škody a příčinou souvislost mezi touto škodu a nezákonným doměřením

pokračování

DPH. Nezákonným rozhodnutím je zde doměření DPH. V něm stěžovatelka spatřuje příčinu neuhrazení daně z příjmů, a tedy předepsání úroků z prodlení.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly; proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 22. listopadu 2024

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu