

období měsíce února 2018), č. j. 3660186/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce března 2018), č. j. 3662134/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce dubna 2018), č. j. 3663709/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce května 2018), č. j. 3664308/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce června 2018), č. j. 3678338/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července 2018), č. j. 3679490/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna 2018), č. j. 3680978/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce září 2018), č. j. 3683434/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce října 2018), č. j. 3684754/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce listopadu 2018), č. j. 3694833/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce prosince 2018), č. j. 3694902/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce ledna 2019), č. j. 3695032/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce února 2019), č. j. 3695176/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce března 2019), č. j. 3695269/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce dubna 2019), č. j. 3695348/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce května 2019), č. j. 3695440/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce června 2019), č. j. 3695496/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce července 2019), č. j. 3695534/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna 2019) a č. j. 3695586/20/2100-11450-105219 (ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce září 2019; společně též jen „platební výměry z 15. 7. 2020“), platební výměry téhož správce daně ze dne 25. 2. 2020 na úrok z prodlení za jednotlivá výše uvedená zdaňovací období (dále jen „zdaňovací období I“) tak, že snížil v každém z nich jeho výši. Učinil tak proto, že při výpočtu tohoto úroku z prodlení nebyly zohledněny přeplatky evidované na osobních daňových účtech žalobkyně.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2022, č. j. 16661/22/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil platební výměry z 15. 7. 2020 za zdaňovací období březen až červen 2018 a září 2018 tak, že dále snížil částky vyměřených úroků z prodlení, neboť správce daně nesprávně zohlednil přeplatky na osobních daňových účtech žalobkyně. Platební výměry z 15. 7. 2020 za zbylá zdaňovací období potvrdil a odvolání žalobkyně proti nim zamítl.
3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
4. Žalobkyně uvádí, že v roce 2019 podala dodatečná daňová přiznání, v nichž vyloučila nároky na odpočet DPH ve vztahu k plněním přijatým od Muramax RP Holding s.r.o. (dále jen „Muramax RP“). Přistoupila k tomu na základě zjištění správce daně ve zprávách o daňové kontrole u Muramax RP za zdaňovací období říjen 2017 až duben 2018 a za zdaňovací období květen 2018 až listopad 2018, z nichž vyplývalo, že Muramax RP se účastnila poskytování pracovní síly v řetězci, který byl stížen daňovým podvodem. Správce daně na základě těchto zpráv o daňové kontrole doměřil Muramax RP daň z důvodu, že v rámci daňové kontroly neprokázala přijetí pracovní síly od svých dodavatelů, kterou měla dále poskytnout svým odběratelům, a to za existence ztráty daně v souvislosti s daňovým podvodem v nižších člancích dodavatelského řetězce. Žalobkyně se o tom dozvěděla z žádosti policejního orgánu o součinnost, kterou obdržela dne 27. 11. 2019. V ní byla informována o prověřování ve věci podezření, že Muramax RP spáchala zvláště závažný

zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku.

5. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2022 změnil platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2018, kterým byla Muramax RP vyměřena správcem daně vlastní daň, a zrušil dodatečné platební výměry, jimiž byla Muramax RP doměřena DPH za zdaňovací období od 3. 10. 2017 do 31. 10. 2017, listopad a prosinec 2017 a únor až listopad 2018. Když žalobkyně zjistila, že správce daně doměřil DPH Muramax RP nezákonně, podala v roce 2022 „reverzní“ dodatečná přiznání a související kontrolní hlášení. Správce daně žalobkyni doručil ve smyslu § 144 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dne 30. 4. 2022 dodatečné platební výměry na DPH za listopad a prosinec 2017, duben, květen, červen a srpen až prosinec 2018 a leden až říjen 2019.
6. Žalobkyně namítá, že k podání dodatečných přiznání v roce 2019 došlo z důvodu pochybení správce daně při doměření daně Muramax RP, které shledal žalovaný v rozhodnutí ze dne 17. 3. 2022. V reakci na rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala reverzní dodatečná přiznání. Z tohoto důvodu se dle názoru žalobkyně v této věci neuplatní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vyslovené v rozsudku ze dne 18. 5. 2016, č. j. 6 Afs 247/2015-33, podle nichž *pokud byla podle dodatečného daňového přiznání doměřena daň vyšší, je daňový subjekt v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti, zatímco v případě, kdy je podle dodatečného daňového přiznání daň nižší, vznikne přeplatek až jejím vyměřením, tj. v případě dodatečných daňových přiznání je třeba mít za to, že daň je vyměřena k poslednímu dni lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání*. Důvodem pro odlišné posouzení důsledků dodatečného daňového přiznání na daň nižší a na daň vyšší je, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, znevýhodnění, slevy a odpočty a vyčíslit jejich výši ve lhůtách stanovených zákonem. Pokud daňový subjekt podá daňové přiznání na částku nižší, než k jaké je ve skutečnosti povinen, je v prodlení, a proto je následně povinen zaplatit úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu, který je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů, jak vyplývá i z důvodové zprávy.
7. Žalobkyně poukazuje na to, že v tomto případě veřejným rozpočtům fakticky žádné finanční prostředky nechyběly, neboť ke zvýšení daní v roce 2019 došlo z důvodu reakce žalobkyně na nezákonně doměření daně společnosti Muramax RP a dodatečná daňová přiznání žalobkyně v roce 2022 tento stav pouze napravila v reakci na zjištění žalovaného, že doměření daní Muramax RP bylo nezákonně. Pro existenci úroku z prodlení tak chybí základní předpoklad, a totiž pochybení žalobkyně přiznat řádně svou daňovou povinnost. Namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonně, neboť potvrzuje existenci úroku z prodlení tam, kde absentuje pochybení žalobkyně přiznat řádně svou daňovou povinnost.
8. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný nezohlednil ve výpočtu úroků z prodlení přeplatek, který vznikl v důsledku částečného zrušení rozhodnutí o odvolání žalobkyně ve vztahu k DPH za zdaňovací období srpen 2012 rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2021, č. j. 43 Af 37/2018-87. Tím zanikl úrok sdělený žalobkyni platebním výměrem ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4792397/18/2111-50523-202376, neboť daň přestala být splatnou dle § 143 odst. 5 daňového řádu. K tomu poukazuje na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017-33.

9. Žalobkyně též namítá, že dnem 1. 1. 2021 žalovaný ztratil věcnou příslušnost rozhodovat o odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení vydanému podle § 252 daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. S odkazem na přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. a důvodovou zprávu argumentuje, že podané odvolání ve věci úroků z prodlení mělo být posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb., o níž měl rozhodnout finanční úřad. K tomu odkazuje také na závěry rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021-54.
10. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí.
11. K namítané absenci pochybení žalobkyně žalovaný uvádí, že argumentace průběhem či výsledkem daňového řízení u jiného daňového subjektu není na místě. V případě posuzování podmínek dle § 252 daňového řádu je třeba se zabývat pouze tím, zda je daňový subjekt v prodlení s úhradou vlastní daňové povinnosti. Skutečnosti uváděné žalobkyní (tj. že dle svého tvrzení obezřetně reagovala na výsledek daňového řízení u jiného daňového subjektu) nejsou relevantní.
12. K námitce nezohlednění přeplatku žalovaný uvádí, že v bodech 27 a 28 napadeného rozhodnutí přehledným způsobem přezkoumal osobní daňový účet žalobkyně s žalobkyní předloženou rekonstrukcí a dospěl k závěru, že prvostupňový správce daně eviduje v úročeném období ode dne 27. 1. 2018 do dne 10. 12. 2019 výši přeplatků tak, jak bylo uvedeno v rozhodnutích prvostupňového správce daně, vyjma rozhodnutí za období březen až červen 2018 a září 2018.
13. Ve vztahu k rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 43 Af 37/2018-87 žalovaný poukázal na to, že soud shledal jako částečně důvodnou pouze námitku žalobkyně týkající se penále za zdaňovací období srpen roku 2012. Žalovaný v souladu se závazným právním názorem soudu rozhodnutím ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24794/21/5300-21444-711869, změnil dodatečný platební výměr na DPH ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625702/17/2111-50522-208266, tak, že došlo k „očistění“ od předepsaného penále ve výši 274 264 Kč, a tuto částku zohlednil v napadeném rozhodnutí.
14. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou nedostatku věcné příslušnosti. Odmítá názor, že nemělo být vydáno rozhodnutí o odvolání a odvolání mělo být posouzeno jako námitka. V případě žalobkyně byl úrok sdělen platebními výměry, proti nimž bylo přípustné odvolání. Odvolací řízení bylo zahájeno podle daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, kdy řádným opravným prostředkem proti platebnímu výměru na úrok z prodlení bylo odvolání. V přípustně vedeném odvolacím řízení vydal žalovaný jako odvolací orgán rozhodnutí o odvolání. Právní úprava odvolání nebyla novelou daňového řádu dotčena, a proto nelze na posuzovaný případ použít bod 12 přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. Zachovat právo daňového subjektu na řádné vyřízení odvolání je v souladu s požadavkem legitimního očekávání a principem právní jistoty. Námitku žalobkyně považuje žalovaný za účelovou, neboť žalobkyně odmítá postup, který jí poskytuje největší možnou ochranu práv.
15. Při jednání před soudem dne 25. 11. 2022 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích.

Splnění procesních podmínek

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů

vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by musel přihlídnout bez vznesené námitky, neshledal.

První rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

17. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 25. 11. 2022, č. j. 55 Af 10/2022-63, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil žalobkyni, že v situaci, kdy se poslední známá daňová povinnost žalobkyně shodovala s daní tvrzenou v původních daňových přiznáních, veřejným rozpočtům neušly finanční prostředky a úrok z prodlení neměl být předepsán. Současně krajský soud souhlasil s žalobkyní, že se na jejím osobním daňovém účtu mělo promítnout zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018 rozsudkem č. j. 43 Af 37/2018-87, a to nejen ve vztahu k penále.
18. NSS rozsudkem ze dne 12. 7. 2024, č. j. 4 Afs 304/2022-32 (dále též „zrušující rozsudek“), zrušil uvedený rozsudek zdejšího soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vyložil, že podle § 252 odst. 1 a 2 daňového řádu není předpokladem předepsání úroku z prodlení, aby veřejným prostředkům ušly finanční prostředky, ale výlučně prodlení daňového subjektu s placením daně. K němu došlo nejméně do doby úhrady dodatečně tvrzené daně dne 10. 12. 2019. Skutečnosti, k nimž došlo po předpisu úroku z prodlení dne 25. 2. 2020, jsou z pohledu povinnosti zaplatit úrok z prodlení z doměřené daně bez právního významu. Splnění zákonných předpokladů je třeba posuzovat samostatně ve vztahu k jednotlivým dodatečným platebním výměrům. Správní orgány nepochybily, neboť správně zohlednily pouze skutečnosti, které souvisely s podáním prvního dodatečného daňového přiznání, tedy tvrzení o dani vyšší, okamžik uhrazení této vyšší daně a počátek prodlení vztáhly ke dni původní splatnosti daně (od pátého dne po původním dni splatnosti). Pokud jde o důsledky rozsudku č. j. 43 Af 37/2018-87, NSS sice v obecné rovině souhlasil, že na osobním daňovém účtu měl být po určité době uveden přeplatek daně z přidané hodnoty za srpen 2012, jeho uvedení však nemohlo ovlivnit výši úroku předepsaného napadeným rozhodnutím, neboť DPH za srpen 2012 byla opětovně pravomocně stanovena ve stejné výši a nezměnil se okamžik původní splatnosti a délka prodlení.

Další řízení před krajským soudem

19. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že daň byla na základě dodatečných daňových přiznání podaných dne 10. 12. 2019 pravomocně doměřena, což mělo za následek vznik úroku z prodlení, jehož předpis byl proveden po právu. Pozdější události tuto skutečnost nemohly ovlivnit. Tomuto názoru přisvědčil též NSS. Nadto nedošlo ke změně doměřené daně. Dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019, jimiž byla doměřena daň ve shodě s údaji tvrzenými žalobkyní v dodatečných daňových přiznáních ze dne 29. 4. 2022, byly v přezkumném řízení změněny tak, že se doměřuje daň oproti poslední známé dani v částce 0 Kč. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení žalovaný jako nedůvodná zamítl rozhodnutím ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42669/23/5300-22444-707622, které nebylo právní moci 29. 12. 2023. Tím byl navozen stav, kdy výše poslední známé daně odpovídá výši daně doměřené na základě dodatečných daňových přiznání podaných 10. 12. 2019. To vyvrací argument žalobkyně, že při zohlednění všech dílčích nalézacích řízení u předmětných daní nedošlo k žádné újmě pro státní rozpočet. Žalovaný trval na tom, že žaloba by měla být jako nedůvodná zamítnuta.

20. Při jednání soudu dne 24. 10. 2024 zástupce žalobkyně uvedl, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyčerpal všechny žalobní námítky. Upozornil, že proti rozhodnutí ve věci nařízení přezkoumání dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 5. 2022 i proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023 žalobkyně podala správní žaloby. Skutečnosti, které souvisí s přezkumem, jsou však pro rozhodnutí soudu nadbytečné. Nejde o skutečnosti, které by byl soud povinen zohlednit z moci úřední.
21. Pověřená pracovnice žalovaného se k jednání z důvodu dopravních komplikací nedostavila, žalovaný o odročení jednání nežádal.
22. Soud při jednání vzhledem ke změně senátu stručně shrnul průběh předchozího jednání a v návaznosti na bod 53 zrušujícího rozsudku k důkazu sdělil obsah rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 5. 2023, č. j. 33265/23/7100-30116-010212, a rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42669/23/5300-22444-707622.

Posouzení žaloby soudem

23. Soud úvodem připomíná, že je vázán právním názorem NSS vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Věcná příslušnost žalovaného

24. Ve vztahu k otázce věcné příslušnosti žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí soud neshledal důvod odchýlit se od závěru vysloveného v rozsudku č. j. 55 Af 10/2022-63, tedy že žalovaný zůstal i po 1. 1. 2021 věcně příslušný k rozhodnutí o podaném odvolání. Jelikož žalobkyně podala odvolání proti rozhodnutím finančního úřadu ze dne 15. 7. 2020 dne 14. 8. 2020, došlo k řádnému zahájení odvolacího řízení dle § 109 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, k jehož vedení byl v souladu s § 114 odst. 1 daňového řádu věcně příslušný žalovaný. Z přechodných ustanovení k zákonu č. 283/2020 Sb. neplyne, že by řádně zahájené řízení o odvolání mělo být ukončeno jinak než meritorním rozhodnutím o tomto opravném prostředku, respektive že by dříve podaná odvolání měla být posouzena jako námítky dle § 159 daňového řádu. Přechodná ustanovení neobsahují ani žádné pravidlo, které by přeneslo věcnou příslušnost pro dokončení řádně zahájených řízení o odvolání na jiný orgán. Bod 12 přechodných ustanovení pouze určuje, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu v předchozím znění se od nabytí účinnosti novely č. 283/2020 Sb. uplatní daňový řád v novém znění. Právní úprava odvolacího řízení podle § 109 a násl. daňového řádu, včetně věcné příslušnosti, však nebyla novelou č. 283/2020 Sb. nijak dotčena. Žalovaný v řádně zahájeném řízení o odvolání tedy mohl i po 1. 1. 2021 postupovat podle nezměněné právní úpravy obsažené v § 109 a násl. daňového řádu, včetně § 114 daňového řádu, který zakládá jeho věcnou příslušnost o řádně podaném odvolání rozhodnout. Zachování práva daňového subjektu na věcné projednání odvolání, které bylo řádně podáno, je v souladu s principem ochrany legitimního očekávání a právní jistoty daňového subjektu. To koresponduje s úmyslem zákonodárce vyjádřeným v důvodové zprávě a s přechodným ustanovením čl. II bodu 6, podle něhož se již zahájená řízení o námítce dokončí podle dosavadní právní úpravy, aby ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námítce nedošlo k omezení již vzniklých nebo legitimně předpokládaných práv účastníků řízení.
25. K tomu lze plně odkázat na závěry rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2022, č. j. 7 Afs 162/2022-29, jímž byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 6. 2022, č. j. 31 Af 31/2021-54, jehož se dovolávala žalobkyně na podporu své argumentace ohledně

nedostatku věcné příslušnosti žalovaného. V něm NSS vyložil, že *právní úprava daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, která jako opravný prostředek proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku stanovuje námitku, o níž rozhoduje sám dotčený správce daně (§ 251a odst. 4 ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu), se uplatí pouze na námitky podané od 1. 1. 2021. Odvolací finanční ředitelství je i po tomto datu věcně příslušným správcem daně pro dosud neschválená odvolací řízení ve věci úroků prodlení, která byla zahájena na základě odvolání řádně podaných před 1. 1. 2021. Rozhodnutí v takto vedených odvolacích řízeních, byť vydaná až po 31. 12. 2020, proto nelze považovat za nicotná z důvodu nedostatku věcné příslušnosti správce daně podle § 105 odst. 2 písm. a) téhož zákona. V podrobnostech soud plně odkazuje na body 17 až 31 citovaného rozsudku. Lze dodat, že ačkoli se NSS ve zrušujícím rozsudku k otázce věcné příslušnosti výslovně nevyjádřil, je patrné, že o věcné příslušnosti žalovaného neměl pochybnosti, neboť nedostatek věcné příslušnosti by byl závažnou vadou, k níž by musel přihlídnout dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.*

26. I při opakovaném projednání věci proto soud shledal nedůvodnou námitku, že odvolání žalobkyně mělo být posouzeno jako námitka ve smyslu § 159 daňového řádu, k jejímuž vyřízení nebyl žalovaný věcně příslušný.

Vznik a výše úroku z prodlení

27. Dále se soud zabýval námitkou žalobkyně, že veřejným rozpočtům nechyběly žádné finanční prostředky, neboť dodatečná daňová přiznání na vyšší daň byla reakcí na nezákonné doměření daně společnosti Muramax RP a následná dodatečná daňová přiznání tento stav napravila, a absentovalo zde pochybení přiznat řádně daňovou povinnost.
28. Jelikož byl tento žalobní bod vypořádán již ve zrušujícím rozsudku NSS, jehož závěry je zdejší soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), soud shrnuje podstatné skutečnosti a závěry kasačního soudu a v podrobnostech odkazuje na odstavce 26 až 40 odůvodnění zrušujícího rozsudku.
29. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, *zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani. Podle odst. 2 věty první téhož ustanovení, daňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla pravomocně stanovena v nesprávné výši.*
30. Podle § 144 odst. 2 daňového řádu, *za den doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, a bylo-li dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.*
31. Podle § 252 odst. 1 daňového řádu (v relevantním znění, shodně i dále), *daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.*
32. Podle § 252 odst. 2 daňového řádu, *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*

33. Žalobkyně dne 10. 12. 2019 podala dodatečná daňová přiznání na daň z přidané hodnoty vyšší oproti původním daňovým tvrzením a tuto vyšší daň uhradila. Správce daně dne 12. 2. 2020 doměřil daň z přidané hodnoty v této tvrzené vyšší výši. Dne 25. 2. 2020 vydal platební výměry na úroky z prodlení za zdaňovací období I, které změnil správce daně rozhodnutím ze dne 15. 7. 2020 (snížil výši úroku z prodlení). Následně o dalším snížení úroku z prodlení rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Žalobkyně podala dne 29. 4. 2022 další dodatečná daňová přiznání na daň z přidané hodnoty mj. za zdaňovací období listopad a prosinec 2017, duben 2018 až červen 2018 a srpen 2018 až září 2019 (dále jen „zdaňovací období II“), v nichž tvrdila daň z přidané hodnoty nižší oproti daňovým přiznáním ze dne 10. 12. 2019, a to ve shodné výši daně jako v původních daňových přiznáních za tato zdaňovací období. Správce daně daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II doměřil v původní tvrzené (nižší) výši platebními výměry ze dne 18. 5. 2022.
34. Jak vysvětlil NSS, z § 252 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že zákonným předpokladem pro předepsání úroku z prodlení je výlučně to, zda je daňový subjekt v prodlení s placením splatné daně. Tak tomu v nynějším případě bylo nejméně do doby úhrady dodatečně tvrzené daně dne 10. 12. 2019. Předpokladem předepsání úroku z prodlení není, aby veřejným prostředkům ušly finanční prostředky. Veškeré skutečnosti, k nimž došlo po předpisu úroku z prodlení dne 25. 2. 2020, včetně následného podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, jejíž výše se shodovala s původní tvrzenou daní, jsou z pohledu vzniku povinnosti zaplatit úrok z prodlení z doměřené daně na základě platebních výměrů ze dne 12. 2. 2020 bez právního významu.
35. Posuzování zákonných předpokladů pro předpis úroku je nutné provést samostatně k jednotlivým platebním výměrům. Správce daně může vydat platební výměr na úrok z prodlení a vymáhat jej, když je pravomocně rozhodnuto o nedoplatku na dani. K tomu v nyní posuzovaném případě došlo okamžikem právní moci dodatečných platebních výměrů ze dne 12. 2. 2020. Tím byla postavena najisto nejen otázka existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty, ale i splatnost této daně a doba prodlení s jejím placením. Správce daně tudíž nepochybil, pokud dne 25. 2. 2020 předepsal úroky z prodlení z doměřené daně za zdaňovací období I (které byly sníženy s ohledem na přeplatky na osobních daňových účtech žalobkyně). Postupu a závěrům správních orgánů tudíž není co vytknout.
36. Okolnosti, které souvisely s následně podanými dodatečnými daňovými tvrzeními ze dne 29. 4. 2022 na daň nižší a vydanými platebními výměry ze dne 18. 5. 2022, nemohly mít vliv na vznik úroku z prodlení, který souvisel s dodatečnými daňovými tvrzeními ze dne 10. 12. 2019 a podle nich vydanými dodatečnými platebními výměry na daň vyšší ze dne 12. 2. 2020. Předpis úroku z prodlení je zákonným důsledkem toho, že žalobkyně podala, nehledě na to, z jakých důvodů či pohnutek, dne 10. 12. 2019 daňová přiznání na daň vyšší, a v rozsahu doměrku tudíž byla po jistou dobu v prodlení s jejím placením. Úrok z prodlení vzniká při splnění výše citovaných podmínek přímo ze zákona a správce daně nemá při jeho předepsání žádnou diskreci a nemůže zohlednit žádné další, zákonem nepředpokládané skutečnosti. V souladu s § 259b daňového řádu může na žádost daňového subjektu úrok z prodlení prominout, v tomto případě se však o otázku prominutí úroku nejedná. Žalovaný tedy nepochybil, neboť při předpisu úroku z prodlení správně zohlednil pouze skutečnosti, které souvisely s prvními dodatečnými daňovými přiznáními z roku 2019, tedy tvrzení o dani vyšší a okamžik uhrazení této vyšší daně a počátek prodlení vztáhl ke dni původní splatnosti daně (konkrétně od pátého dne po původním dni splatnosti).

37. Soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žalobní bod, v němž žalobkyně argumentovala, že veřejným rozpočtům nechyběly žádné finanční prostředky a chybělo zde její pochybení priznat řádně svou daň, není důvodný.
38. Také námitku, že žalovaný při výpočtu úroků z prodlení nezohlednil přeplatek, který vznikl v důsledku zrušení rozhodnutí o odvolání žalobkyně ve vztahu k DPH za zdaňovací období srpen 2012 rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 1. 2021, shledal NSS ve zrušujícím rozsudku nedůvodnou. K tomu zdejší soud odkazuje na odůvodnění v odst. 41 až 51 zrušujícího rozsudku.
39. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2018 zamítl odvolání žalobkyně mimo jiné proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 4. 5. 2017, č. j. 2625702/17/2111-50522-208266, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 371 320 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 274 264 Kč. Následně, po právní moci rozhodnutí ze dne 27. 8. 2018, správce daně platebním výměrem ze dne 22. 11. 2018, č. j. 4792397/18/2111-50523-202376, předepsal žalobkyni úrok z prodlení za zdaňovací období srpen 2012. Zdejší soud rozsudkem ze dne 22. 1. 2021, který nabyl právní moci dne 11. 2. 2021, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018 v části týkající se daně z přidané hodnoty za srpen 2012 a penále a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s ohledem na nesprávné posouzení námitek žalobkyně týkajících se penále. Žalovaný o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za srpen 2012 opětovně rozhodl dne 1. 7. 2021 tak, že daň z přidané hodnoty za srpen 2012 doměřil v totožné výši, ale povinnost platit penále již nestanovil.
40. Správce daně vydal platební výměr na úrok z prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty za srpen 2012 dne 22. 11. 2018, v době, kdy byly všechny předpoklady pro předpis uvedeného úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu splněny. Platební výměr na daň za srpen 2012 byl v právní moci a doměřená daň byla splatná ve smyslu § 143 odst. 5 daňového řádu (v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru). Na povinnost platit úroky z prodlení za srpen 2012 nemělo následné zrušení rozhodnutí ze dne 27. 8. 2018 vliv. Daň z přidané hodnoty za srpen 2012 byla poté, co žalovaný žalobkyni oznámil rozhodnutí ze dne 1. 7. 2021, opět pravomocně stanovena, přičemž na její výši ani původní splatnosti (z pohledu § 252 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014) se ničeho nezměnilo, stejně jako na tom, že žalobkyně byla v prodlení s jejím placením v nezměněném rozsahu. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 1. 2021 způsobil pouze to, že žalobkyni začala ve vztahu k doměrku na dani za srpen 2012 běžet nová náhradní lhůta splatnosti, která je však z hlediska rozhodnutí o úroku z prodlení bez významu s ohledem na to, že žalobkyně daň již zaplatila (v podstatě předčasně) a tuto platbu ponechala na svém osobním daňovém účtu. Obecně lze žalobkyni přisvědčit, že po dobu od právní moci rozsudku ze dne 22. 1. 2021 do doby právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021 měl být na jejím osobním daňovém účtu uveden přeplatek daně z přidané hodnoty za srpen 2012. Jeho uvedení na přechodnou dobu na osobním daňovém účtu však nemohlo nikterak ovlivnit výši úroku z prodlení předepsaného napadeným rozhodnutím. V době jeho vydání by již na osobním daňovém účtu nemohl být uveden, neboť daň z přidané hodnoty za srpen 2012 byla předtím opětovně pravomocně stanovena ve stejné výši a nezměnil se ani okamžik původní splatnosti této daně a délka prodlení, od nichž se úrok z prodlení v souladu s § 252 daňového řádu odvíjí. Na skutečnostech rozhodných pro předepsání úroku z prodlení za zdaňovací období srpen 2012, které byly splněny již předtím, než došlo ke zrušení dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 rozsudkem ze dne

22. 1. 2021, se tedy nic nezměnilo. Opětovné předeepsání úroku z prodlení za srpen 2012 by bylo pouhou formalitou bez praktického významu ve vztahu k platebním povinnostem žalobkyně. To, že daň z přidané hodnoty za srpen 2012 nebyla po určitou dobu stanovena pravomocně, neovlivnilo ani výši daně ani její splatnost, ani délku prodlení s jejím placením. Uvedená skutečnost tak nemohla mít vliv na okolnosti týkající se přezkumu úroku z prodlení za zdaňovací období, jichž se týkalo napadené rozhodnutí.

41. Soud v návaznosti na bod 53 zrušujícího rozsudku dodává, že s ohledem na shora uvedený právní názor není pro posouzení věci významný výsledek přezkumného řízení, které bylo nařízeno po vydání napadeného rozhodnutí u dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 5. 2022 za zdaňovací období listopad a prosinec 2017, duben až červen 2018, srpen až prosinec 2018 a leden až duben 2019 (viz rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 5. 2023, č. j. 33265/23/7100-30116-010212), v němž byly změněny dodatečné platební výměry za výše uvedená zdaňovací období z důvodu, že nárok na odpočet daně z plnění od Muramax RP byl uplatněn v rozporu s § 73 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42669/23/5300-22444-707622). Jsou-li totiž veškeré skutečnosti, k nimž došlo po předpisu úroku z prodlení dne 25. 2. 2020, včetně následného podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, z pohledu vzniku povinnosti zaplatit úrok z prodlení z doměřené daně na základě platebních výměrů ze dne 12. 2. 2020, bez právního významu, nemůže být pro posouzení věci relevantní ani následná změna dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 5. 2022 vydaných na základě dodatečných daňových přiznání žalobkyně ze dne 29. 4. 2022.
42. Soud současně ani v kontextu výsledků přezkumných řízení nezjistil žádnou vadu napadeného rozhodnutí, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. K otázce prekluze práva stanovit daň soud poznamenává, že vyšší daň, od níž se odvíjel úrok z prodlení, jehož se týká nyní posuzovaný případ, byla doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 2. 2020 ve lhůtě pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Nadto jde o otázku, kterou se není možné v řízení ve věci úroku z prodlení zabývat, pokud pravomocný platební výměr na daň, od níž se úrok z prodlení odvíjí, nebyl napaden žalobou ve správním soudnictví (viz rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46). Platební výměry, jimiž byla žalobkyně vyrozuměna o předpisu úroku z prodlení, i navazující rozhodnutí o jejich změně a napadené rozhodnutí, byly vydány a oznámeny žalobkyni ve lhůtě pro placení daně (§ 160 daňového řádu). Soud připomíná, že úrok z prodlení vzniká přímo na základě zákona a sleduje osud daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu), která byla pravomocně stanovena ve lhůtě pro stanovení daně. Povinnost hradit úrok z prodlení není založena platebním výměrem dle § 252 odst. 6 daňového řádu, který ani nemusí být nutně vydán, ale přímo zákonem. Úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také splatný. Platebním výměrem je daňovému subjektu pouze sdělena aktuální výše úroku z prodlení, která existuje *ex lege* k určitému datu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 26/2014-67, a rozsudky NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-56, či ze dne 30. 6. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77). Daňový subjekt lze tedy vyrozumět o předpisu úroku z prodlení dle § 252 odst. 6 daňového řádu kdykoli v průběhu lhůty pro placení daně, po kterou trvá povinnost žalobkyně uhradit úroky z prodlení, které vznikají ze zákona. Jak vyložil NSS ve zrušujícím rozsudku, dodatečné platební výměry z roku 2022 nejsou pro nyní posuzovanou věc podstatné. Pouze na okraj tak lze poznamenat, že z výsledků přezkumného řízení neplyne, že by ve vztahu k některému ze zdaňovacích období, jichž se týkalo, došlo v okamžiku vydání dodatečných platebních výměrů dne 18. 5. 2022 na daň nižší k uplynutí

lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Z důvodu prekluze zastavil správce daně doměřovací řízení zahájené na základě dodatečných daňových příznání ze dne 29. 4. 2022 za zdaňovací období leden až březen a červenec 2018. Lze usuzovat, že tuto skutečnost, která vyplývala z obsahu spisu, nepovažoval ani NSS za významnou ve vztahu k předpisu úroku z prodlení, jenž se vztahoval k dani doměřené dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 2. 2020, neboť k daňové prekluzi soudy přihlíží z úřední povinnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

Závěr a náklady řízení

43. Soud tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
44. Soud vycházel z obsahu daňového spisu, včetně dodatečných daňových příznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty ze dne 29. 4. 2022, dodatečných platebních výměrů vyhotovených dne 18. 5. 2022 a rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24794/21/5300-21444-711869, a z rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 16. 5. 2023, č. j. 33265/23/7100-30116-010212, a rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2023, č. j. 42669/23/5300-22444-707622, jejichž obsah byl konstatován při jednáních soudu. Důkaz listinami, které se týkaly daňové povinnosti Muramax RP, soud neprováděl, neboť skutečnosti, které jimi měly být prokázány, nebyly mezi stranami sporné a nejsou s ohledem na výše uvedený právní názor soudu v dané věci rozhodné.
45. O náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost dále nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Citované ustanovení je Ústavním soudem

vykládáno tak, že *opakovanou kasační stížnost není možno podat pouze z těchž důvodů, které byly již předmětem přezkumu kasačního soudu na podkladě kasační stížnosti předchozí, či důvodů, které nebyly uplatněny v předchozí stížnosti, ačkoli je bylo možno uplatnit, jde-li o situaci, kdy předchozí i následnou kasační stížnost podává týž stěžovatel. (...) Byla-li určitá právní otázka Nejvyšším správním soudem plně ve věci vyřešena k předchozí kasační stížnosti někoho jiného, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přípustně namítat jen to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [viz náleží Ústavního soudu z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19, body 20 až 24].*

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. října 2024

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu