



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Josefa Straky a Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **RICHARD STAR s.r.o**
sídlem Ruská 487/28, 353 01 Mariánské Lázně
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00 Praha 13

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, 140 21 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 8. 9. 2021, č. j. 3909789/21/2102-51523-209397,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci se soud zabývá otázkou vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. úroku z nesprávně stanovené daně. Současně soud musí vzhledem k závaznému právnímu názoru vyslovenému Nejvyšším správním soudem (dále jen

„NSS“) korigovat svůj předchozí závěr ohledně existence podmínek pro vznik úroku.

Dosavadní průběh řízení před správcem daně

2. Dne 27. 2. 2017 žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za prosinec 2014. Téhož dne žalobkyně uhradila tvrzenou DPH na výstupu ve výši 75 373 Kč.
3. Žalovaný následně vůči žalobkyni zahájil postup k odstranění pochybností, na jehož základě žalobkyni doměřil daň ve výši ve výši 58 274 Kč (odpovídající rozdílu mezi doměřenou a dodatečně tvrzenou daní) a penále ve výši 11 654 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017, č. j. 4883234/17/2102-52521-209395; *účastníky chybně datován k 4. 12. 2017 – pozn. soudu*). Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, kterému žalovaný v rámci autoremedury vyhověl a stanovil daň dle dodatečného daňového přiznání žalobkyně, tedy ve výši 75 373 Kč (rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018, č. j. 590920/18/2102-52521-209395). Rozhodnutí o odvolání bylo nejprve zasláno pouze žalobkyni, nikoliv jejímu zástupci. Uvedené pochybení žalovaný napravil až dne 16. 11. 2020, kdy bylo rozhodnutí o odvolání doručeno do datové schránky žalobkynina zástupce.
4. Dne 16. 1. 2018 žalobkyně uhradila částku ve výši 58 274 Kč, kterou žalovaný použil dne 26. 10. 2020 na nedoplatek DPH za září 2020.
5. V podání ze dne 16. 11. 2020 (označeném jako *odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 2. 3. 2018, č. j. 590920/18/2102-52521-209395*) žalobkyně namítala, že rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 bylo řádně doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (dále jen „daňový řád“). Podle žalobkyně by tak mělo být rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 zrušeno a odvolací řízení zastaveno. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2021, č. j. 253983/21/2102-52521-209395, řízení o tomto podání zastavil s odůvodněním, že se jedná o zjevně právně nepřipustné podání. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2021 následně žalobkyně podala odvolání, kterému žalovaný v rámci autoremedury vyhověl a rozhodnutí o zastavení řízení zrušil (rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1689144/21/2102-52521-209395). Žalovaný současně shledal, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a z tohoto důvodu v rámci autoremedury zrušil (podle § 111 odst. 6 daňového řádu) své rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 a dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 a dané odvolací řízení zastavil (rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395). Konečně žalovaný rozhodl o zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání k DPH za prosinec 2014 (rozhodnutí ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1697500/20/2102-52521-209395).
6. Žalobkyně poté žalovaného požádala o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu za období do 31. 12. 2020, resp. úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. za období od 1. 1. 2021 do dne vrácení vzniklého přeplatku.
7. Žádosti žalovaný nevyhověl s odůvodněním, že žalobkyni nárok na úrok nevznikl, a proto nebyl na její daňový účet předepsán a vyplacen (vyrozumění ze dne

29. 6. 2021, č. j. 3559240/21/2102-52521-209395). Podle žalovaného uhradila žalobkyně veškeré platby dobrovolně, nikoliv na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně. Nenastala tak situace, kdy by zaviněným jednáním správce daně (žalovaného) vznikl přeplatek, na základě kterého by vznikl úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, resp. § 253a daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb.
8. Proti vyrozumění ze dne 29. 6. 2021 uplatnila žalobkyně námitku, ve které uznala, že jí úrok nenáleží ve vztahu k částce 58 274 Kč, kterou zaplatila předčasně na základě nepravomocného dodatečného platebního výměru ze dne 1. 12. 2017. Podle žalobkyně jí však měl být přiznán úrok ve vztahu k částce 75 373 Kč, jejíž splatnost byla stanovena dle § 141 odst. 1 daňového řádu. Na podporu své argumentace žalobkyně odkázala na *Metodický pokyn k postupu správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně* vydaný Generálním finančním ředitelstvím dne 1. 2. 2019 č. j. 21823/18/7700-10126-050167 (dále jen „metodický pokyn GFŘ“).
9. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) námitku žalobkyně zamítl. Zdůraznil, že v daném případě nelze aplikovat závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 (*chybně citovaného pod sp. zn. I. ÚS 3244/99 – pozn. soudu*) ani následnou judikaturu NSS, která se týkala uplynutí lhůty pro stanovení daně v důsledku liknavosti správce daně. Dále uvedl, že tvrzenou daň ve výši 75 373 Kč žalobkyně uhradila dobrovolně již po podání dodatečného daňového přiznání. Tato částka, která byla evidována jako přeplatek, byla dne 26. 7. 2021 zčásti použita na úhradu DPH za červen 2021. Žalovaný připomněl že rozhodnutí o stanovení daně, jímž byla žalobkyni doměřena daň v jí tvrzené výši, bylo zrušeno z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Jelikož předmětem daňového řízení v daném případě nebyl nárok daňového subjektu (např. nadměrný odpočet, daňové tvrzení na nižší daň atd.), nebylo třeba daň žádným způsobem stanovovat a došlo k tzv. konkludentnímu vyměření daně. Za situace, kdy ve lhůtě pro stanovení daně nebylo vydáno pravomocné rozhodnutí o stanovení daně, se tak podle žalovaného v souladu s příkladem č. 5 v čl. VII metodického pokynu GFŘ aplikoval běžný režim § 154 a § 155 daňového řádu, takže ve prospěch žalobkyně úrok podle § 254 daňového řádu nevznikl.

Dosavadní průběh soudního řízení

10. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
11. Podstatou žaloby byl nesouhlas žalobkyně se závěrem žalovaného, že jí nevznikl úrok podle § 254 daňového řádu. Dle jejího názoru byly splněny všechny tři zákonné podmínky pro vznik tohoto úroku, neboť (i) dodatečný platební výměr ze dne 1. 12. 2017 byl zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1694785/21/2102-52521-209395, a to (ii) z důvodu nesprávného úředního postupu žalovaného, který vlastní vinou zmeškal lhůtu pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, přičemž (iii) právě v souvislosti se zrušeným dodatečným platebním výměrem byla uhrazena částka ve výši 75 373 Kč.
12. Žalovaný se žalobou nesouhlasil. Předně zdůraznil, že postup správce daně, který po zrušení dodatečného platebního výměru z důvodu prekluze lhůty pro stanovení daně vycházel z posledního daňového tvrzení daňového subjektu (tzv. konkludentní

vyměření), byl aprobován např. rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, č. j. 43 Af 32/2019-46. Dále připomněl, že žalobkyně uhradila částku ve výši 75 373 Kč na základě jí podaného dodatečného daňového přiznání, tedy nikoliv v souvislosti s následně zrušeným rozhodnutím o stanovení daně. Měl tedy za to, že podmínky pro vznik úroku ve smyslu § 254 daňového řádu nebyly splněny.

13. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 22. 12. 2022, č. j. 51 Af 27/2021-28 (dále jen „první rozsudek“), žalobu zamítl. Vyšel z úvahy, že podle přechodného ustanovení čl. II bodu 11. zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“) novelizujícího daňový řád se do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona uplatní dosavadní úrok, poté se již uplatní úrok z nesprávně stanovené daně. Současně však shledal, že počátek vzniku tohoto druhu úroku je nedále spojen s náhradním dnem splatnosti daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu. Dospěl též k závěru, že je splněna první podmínka pro vznik úroku podle § 254 daňového řádu (zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti). Za splněnou však neshledal podmínku druhou (splatnost daně, resp. její úhrada po splatnosti), neboť shledal, že zrušené rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 nikdy nenabylo právní moci, tudíž se stanovená daň nikdy nestala splatnou, a to bez ohledu na předběžnou vykonatelnost zmiňovaného rozhodnutí. Dovodil tedy, že náhradní lhůta splatnosti podle § 143 odst. 5 daňového řádu počíná plynout až ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Jelikož žalobkyně daň uhradila před datem její náhradní splatnosti, nevznikl jí úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně.
14. První rozsudek na základě kasační stížnosti žalobkyně zrušil NSS rozsudkem ze dne 13. 6. 2024, č. j. 9 Afs 39/2023-19 (dále jen „zrušující rozsudek NSS“). NSS jednak dovodil, že soud v prvním rozsudku nesprávně aplikoval § 143 odst. 5 daňového řádu, který na projednávanou věc vůbec nedopadá, jelikož doměřená daň v důsledku rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 nebyla vyšší než daň dodatečně tvrzená žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání, ale byla stejná. NSS rovněž nesouhlasil se závěry prvního rozsudku, že v důsledku nenabytí právní moci rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 nikdy nenastal okamžik, od něhož by se mohl odvíjet běh náhradní lhůty splatnosti podle § 143 odst. 5 daňového řádu. Zmiňované ustanovení se jednak v projednávané věci neuplatní a navíc rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 nabylo právní moci okamžikem jeho doručení zástupci žalobkyně, a to bez ohledu na prekluzi. NSS naopak přisvědčil žalobkyni, že jí tvrzená daň, kterou uhradila na základě vlastního dodatečného daňového přiznání, byla skutečně splatná podle § 141 daňového řádu, tedy ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a na něj navazujícího rozhodnutí o odvolání. Tato skutečnost ovšem ještě neznamená, že žalobkyni náleží úrok podle § 254 daňového řádu. Dle NSS je proto úlohou zdejšího soudu, aby v dalším řízení znovu přezkoumal, zda žalobkyni svědčí nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 30. 12. 2020 a úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021, jestliže daň uhradila sama na základě dodatečného daňového přiznání a daň nesprávně stanovená dodatečným platebním výměrem ve spojení s rozhodnutím o odvolání ze dne 2. 3. 2018 se neodchylovala od žalobkynina daňového tvrzení.

Další průběh soudního řízení

15. Po vrácení věci zrušujícím rozsudkem NSS nařídil soud ústní jednání.
16. Zástupce žalobkyně při jednání analyzoval zrušující rozsudek NSS, podrobněji se zaměřil na část zmiňující se o dobrovolnosti úhrady. I když daňové přiznání bylo dobrovolné, tak samotná platba daně byla povinná, a to ze zákona, jak plyne z § 141 odst. 1 daňového řádu. Vzniká-li spolu se splatností zákonná povinnost platit, pak právě ke dni této splatnosti také vzniká úrok. Daňové přiznání je třeba chápat jako návrh daňového subjektu na to, jak má stát rozhodnout o dani, a pokud stát nerozhodne, pak daňové přiznání nemá žádné účinky. Úrok tedy vzniknout měl, a to jak podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, tak i podle úpravy účinné po 1. 1. 2021.
17. Žalovaný zdůraznil především smysl zkoumaného úroku, který má kompenzační funkci za to, když daňový subjekt uhradí nějakou částku v důsledku chybného postupu správce daně. K tomu ale v tomto případě nedošlo, žalobkyně sama uhradila dodatečně tvrzenou daň v jí tvrzené výši, tedy proto, že tak stanoví zákon. Mezi následným chybným postupem žalovaného při doměření daně a úhradou dodatečně tvrzené daně neexistuje žádná příčinná souvislost. Úrok zde proto nevznikl.

III. Posouzení věci soudem

18. Podle závazného právního názoru zrušujícího rozsudku NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) je zdejší soud povinen znovu přezkoumat, zda žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z uhrazené částky ve výši 75 373 Kč ve smyslu § 254 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, resp. úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 odst. 1 písm. a) téhož zákona s účinností po 1. 1. 2021. Tuto otázku
19. Pokud jde o úpravu úroku podle § 254 daňového řádu, odkazuje soud účastníky v podrobnostech na body 12–17 prvního rozsudku a body 16–21 zrušujícího rozsudku NSS, kde je tato úprava zevrubně rozebírána. Nyní v rámci nového projednání věci stačí pouze připomenout, že smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně (do 31. 12. 2020), resp. úroku z nesprávně stanovené daně (od 1. 1. 2021) je poskytnout satisfakci daňovým subjektům, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí či z titulu nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak hradit nemusely.
20. Jinak řečeno: Aby bylo možno uvažovat o daném typu úroku, musí existovat rozhodnutí (či jiný úkon) orgánu finanční správy, které bylo následně prohlášeno za nezákonné, ale v mezidobí na jeho základě daňový subjekt uhradil určitou daň, v důsledku čehož nemohl po určitou dobu disponovat určitou finanční částkou. Kompenzací za tuto nemožnost dispozice je právě zmiňovaný úrok. Musí zde tedy existovat příčinná souvislost mezi nezákonným aktem daňové správy a nemožností disponovat uhrazenou finanční částkou, neboť jedině v takové situaci plní úrok svou kompenzační funkci.
21. V nyní posuzované věci nastala daňová prekluze, v jejímž důsledku došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, a to jak odvolacího rozhodnutí ze dne 2. 3. 2018, tak i dodatečného platebního výměru ze dne 1. 12. 2017 (srov. bod 3 výše) pro jejich nezákonnost. Na první pohled zde tedy figuruje rozhodnutí o stanovení daně, u něhož došlo k vyslovení nezákonnosti. Jak ovšem bylo uvedeno výše, ke vzniku úroku nestačí jen samotná nezákonnost rozhodnutí správce daně, ale zároveň je

zapotřebí, aby toto rozhodnutí bylo současně titulem, na jehož základě došlo k faktickému uhrazení daně, neboť jen v takové situaci je dána kauzalita mezi pochybením správce daně a pozbytím dispozice s určitou finanční částkou, k jejíž kompenzaci slouží úrok.

22. Právě kauzalita mezi jednáním na straně žalovaného a úhradou daně na straně žalované zde ovšem schází.
23. Žalobkyně se totiž sama rozhodla (k tomu viz bod 27 zrušujícího rozsudku NSS) dne 27. 2. 2017 podat dodatečné daňové přiznání. A ve stejný den i jí tvrzenou výši daně uhradila, aniž by jí k tomu zavazovalo jakékoli rozhodnutí daňových orgánů. Částku 75 373 Kč tedy neuhradila na základě rozhodnutí nebo jiného postupu orgánu daňové správy, ale toliko na základě obecné zákonné povinnosti v rámci splatnosti dle § 141 daňového řádu.
24. Naopak v okamžiku úhrady (27. 2. 2017) ještě neexistovalo žádné rozhodnutí ani jiný úkon orgánů daňové správy, který by žalobkyni ukládal povinnost uhradit daň v konkrétní výši. Proto přistoupila-li žalobkyně k úhradě částky 75 373 Kč, stalo se tak pouze v důsledku jejího vlastního rozhodnutí splnit obecnou zákonnou povinnost tím, že sama podá dodatečné daňové přiznání a tvrzenou daň (dodatečně) uhradí namísto podstoupení rizika daňové kontroly spojené s doměřením daně z moci úřední. Právě v tomto smyslu je třeba chápat *dobrovolnost* úhrady, jak se k ní vyjádřil NSS v bodu 27 zrušujícího rozsudku.
25. Na dobrovolnou povahu provedené úhrady nemá vliv ani to, že žalovaný následně zahájil postup, který vyústil k vydání rozhodnutí o doměření daně, tj. platebního výměru dne 1. 12. 2017 a na něj navazujícího rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2018 (obou posléze zrušených z důvodu prekluze). Žalobkyně totiž provedla úhradu částky ještě před vydáním zmiňovaných rozhodnutí o doměření daně. Ani jedno z nich tudíž nebylo příčinou úhrady, kterou se žalobkyně rozhodla provést na základě vlastní úvahy (viz opět bod 27 zrušujícího rozsudku NSS) z důvodu obecné zákonné povinnosti.
26. Z uvedeného tedy vyplývá, že nemožnost disponovat s uhrazenou částkou 75 373 Kč byla důsledkem jednání žalobkyně, a nikoliv důsledkem jednání žalovaného. Na tom nic nemění ani skutečnost, že daň, kterou žalobkyně tvrdila ve svém dodatečném daňovém přiznání, se nakonec shodovala s tou, která jí byla později pravomocně vyměřena odvolacím rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 3. 2018 (byť nezákonného v důsledku doručení po prekluzi). Stále platí, že žalobkyně tuto daň uhradila bez ohledu na existenci či právní moc zmiňovaného rozhodnutí, neboť k úhradě přistoupila na základě vlastní úvahy současně s podáním dodatečného daňového přiznání, které časově předchází okamžiku doměření daně rozhodnutím žalovaného.
27. Soud tedy uzavírá, že zde nenalézá příčinnou souvislost mezi úhradou daně ve výši 75 373 Kč a mezi vydanými rozhodnutími o doměření daně, která byla později zrušena pro nezákonnost. Nemožnost disponovat částkou ve výši 75 373 Kč tak nebyla důsledkem nezákonných rozhodnutí či jiných úkonů žalovaného. Nejednalo se proto o úhradu daně na základě později zrušeného nezákonného rozhodnutí, nýbrž na základě zákona a ve lhůtě splatnosti stanovené zákonem (§ 141 daňového řádu). V takovém případě nejsou splněny podmínky pro vznik úroku (lhostejno zda

podle úpravy před nebo po 1. 1. 2021) coby kompenzace za nemožnost disponovat s určitou finanční částkou právě v důsledku rozhodnutí orgánu daňové správy, popř. jeho nesprávného úředního postupu.

IV. Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na výše uvedené soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
29. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle procesního úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, do níž spadá i obhajoba svých rozhodnutí v řízení před soudem (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

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 9. ledna 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu

