



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **GTL, spol. s r.o.**
sídlem Řecká 1107, 250 81 Nehvizdy
zastoupena advokátem JUDr. Mariánem Kováčikem
sídlem Lessnerova 263/15, 109 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2023, č. j. 3959477/23/2101-50521-202825,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. V této věci soud řeší spor o výši částky sestávající z nezákonně doměřené daně z přidané hodnoty (dále „DPH“ či „daň“) a penále, která má podléhat úroku podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně setrvale uvádí, že jí žalovaný dosud zákonným způsobem nevrátil část nezákonně doměřené DPH a penále za zdaňovací období listopad

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

a prosinec 2010 v celkové výši 228 000 Kč. Žalovaný trvá na tom, že tuto částku v minulosti žalobkyni již vyplatil (byť v důsledku vlastního pochybení), a proto po dni jejího vyplacení žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu v tomto rozsahu nenáleží.

Průběh daňového řízení

2. Finanční úřad pro Prahu 1 vydal dne 13. 6. 2012 dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010. Souhrnně Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni doměřil DPH ve výši 658 000 Kč spolu s penále v částce 131 600 Kč, tedy celkem 789 600 Kč (společně dále „dodatečné platební výměry“). Z hlediska posouzení nynější věci je relevantní, že za listopad 2010 činila doměřená DPH 70 000 Kč a penále 14 000 Kč a za prosinec 2010 doměřená DPH dosahovala výše 120 000 Kč a penále 24 000 Kč, tj. dohromady 228 000 Kč.
3. Po delším procesním vývoji Odvolací finanční ředitelství (dále „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 13. 9. 2019, jež nabylo právní moci dne 16. 9. 2019, k odvolání žalobkyně dodatečné platební výměry potvrdilo co do částek doměřené daně a uloženého penále a změnilo je v části týkající se bankovního spojení. Náhradní splatnost doměřené daně a penále tak nastala dne 1. 10. 2019.
4. Dne 26. 9. 2019 žalobkyně požádala žalovaného o vrácení přeplatku na DPH a na dani z příjmů právnických osob sníženého o zálohy na dani z příjmů právnických osob 3 x 79 600 Kč.
5. Žalovaný vydal rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, č. j. 5107318/19/2101-50522-208994 (dále „rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019“), kterým žalobkyni v plné výši přeplatek na DPH vykázaný ke dni 28. 11. 2019 vrátil, a to ve výši 330 725,67 Kč.
6. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 3. 2022, č. j. 8 Af 43/2019-55, rozhodnutí OFŘ ze dne 13. 9. 2019 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobkyně proto dne 8. 6. 2022 požádala o vrácení vratitelného přeplatku na dani (DPH) a o přiznání a vyplacení úroku podle
§ 254 daňového řádu s odkazem na to, že dne 2. 5. 2022 se zrušující rozsudek stal pravomocným. Tím mělo žalobkyni vzniknout právo na vrácení zaplacené daně v celkové výši 789 600 Kč (tj. doměřená daň 658 000 Kč a penále 131 600 Kč) a dále úroku 16,00 % p. a. za období od 2. 10. 2019 do 7. 6. 2022 v celkové výši 338 857 Kč.
7. Žalovaný vyrozuměl žalobkyni dne 22. 6. 2022 o tom, že se přeplatek stal vratitelným jen z části (dále „vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022“). Ke dni 22. 6. 2022 vyčíslil přeplatek na DPH na 589 556 Kč, z něhož se podle § 155 odst. 2 a 6 daňového řádu a podle § 155b odst. 1 a 2 daňového řádu žalobkyni vrací částka 561 600 Kč (fakticky ji žalobkyni vrátil dne 23. 6. 2022). Ke zbývajícím částce 228 000 Kč žalovaný uvedl, že ji žalobkyni vrátil na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019.
8. Dne 11. 7. 2022 žalobkyně podala proti tomuto vyrozumění námitku, o níž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 12. 10. 2022, č. j. 4446738/22/2101-50521-209735 (dále „rozhodnutí o námitce ze dne 12. 10. 2022“). V něm konstatoval, že dne 2. 10. 2019 žalobkyně na osobní daňový účet uhradila na DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2010 daň ve výši 658 000 Kč a penále ve výši 131 600 Kč. Dne 1. 10. 2019 žalovaný na tomto osobním daňovém účtu zúčtoval doměřenou daň a penále za období únor až říjen 2010, ale

administrativním pochybením nezaúčtoval částky za listopad a prosinec v celkové výši 228 000 Kč. O tuto částku se zvýšil vratitelný přeplatek, takže dne 4. 12. 2019 žalovaný vrátil žalobkyni přeplatek ve výši 330 725,67 Kč. Nedošlo proto k poškození žalobkyně, ale naopak k jejímu zvýhodnění. Vracena byla celková výše 789 600 Kč, tj. doměřená daň 658 000 Kč a doměřené penále 131 600 Kč.

9. Žalobu proti rozhodnutí o námitce ze dne 12. 10. 2022 zamítl Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 11. 8. 2023, č. j. 54 Af 17/2022-84 (dále „rozsudek č. j. 54 Af 17/2022-84“). Kasační stížností proti němu žalobkyně nebrojila.
10. OFŘ rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023, č. j. 11525/23/5300-22443-702189 („rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 3. 2023“) zrušilo dodatečné platební výměry a daňové řízení zastavilo.
11. Posléze žalobkyně dne 17. 4. 2023 požádala o vrácení vratitelného přeplatku na dani ve výši 228 000 Kč. Této žádosti žalovaný vyrozuměním ze dne 22. 6. 2023 nevyhověl, neboť požadovanou částku žalobkyni vrátil rozhodnutím o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Na tomto závěru setrval i v následném rozhodnutí o námitce ze dne 6. 10. 2023.
12. Žalovaný dne 28. 4. 2023 vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně za zdaňovací období únor až prosinec 2010 v celkové výši 191 579 Kč (dále „vyrozumění o předpisu úroku ze dne 28. 4. 2023“). Počátek úročení nesprávně stanovené daně žalovaný stanovil na den 2. 10. 2019 a do dne 4. 12. 2019 úročil celou částku nesprávně stanovené daně ve výši 658 000 Kč. Od 5. 12. 2019 do 23. 6. 2022 počítal úroky již jen z částky 468 000 Kč, protože předchozího dne měl 190 000 Kč žalobkyni vrátit. Obdobně žalovaný postupoval i při vyčíslení úroku z nesprávně stanoveného penále, tedy od 5. 12. 2019 dle žalovaného vznikaly úroky z penále jen z částky 93 600 Kč, nikoli z celkové částky 131 600 Kč (penále ve výši 38 000 Kč měl žalovaný rovněž žalobkyni vrátit dne 4. 12. 2019).
13. Následně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) zamítl žalobkyninu námitku proti vyrozumění o předpisu úroku ze dne 28. 4. 2023. V ní žalobkyně především sporovala, že by jí žalovaný částku ve výši 228 000 Kč (190 000 Kč na doměřené dani a 38 000 Kč na penále) již vrátil, proto nesouhlasila s úročením ode dne 5. 12. 2019 z nižších částek. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí trval na tom, že z důvodu administrativního pochybení tuto částku žalobkyni vrátil dne 4. 12. 2019 na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Proto žalobkyni od tohoto dne úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 228 000 Kč dle žalovaného nenáleží.

Obsah podání účastníků

14. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Tvrdí, že pokud bylo daňové řízení zastaveno až rozhodnutím OFŘ ze dne 30. 3. 2023, vznikl jí tímto dnem nárok na vrácení přeplatku na dani za zdaňovací období listopad a prosinec 2010. Daňový subjekt má právo na vrácení přeplatku na dani až poté, kdy OFŘ vyměřenou daň sníží nebo platební výměry zruší a řízení zastaví. Proto žalobkyni nemohl být přeplatek ve výši 228 000 Kč vrácen již 4. 12. 2019, jak uvádí žalovaný. Pokud by to byla pravda, měl žalovaný vydat opravné rozhodnutí, kterým by své administrativní pochybení v rozhodnutí o přeplatku ze dne

29. 11. 2019 napravit. Ve vyzrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022 pak měl rozhodnout o celé částce, tj. o přeplatku za zdaňovací období únor až prosinec 2010. Částku 228 000 Kč žalobkyni vyplacenou v roce 2019 je třeba pokládat za bezdůvodné obohacení na straně žalobkyně a na ni samu lze hledět jako na poctivého příjemce podle § 3000 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Žalovaný nemohl věc vyřešit v rámci odůvodnění jiného rozhodnutí, aniž by vydal samostatné opravné rozhodnutí, a částku „započíst“ o 3 roky později. V důsledku toho žalobkyni náleží úrok podle § 254 daňového řádu u doměřené daně (658 000 Kč) a penále (131 600 Kč) v plné výši za celé období, tj. do dne uhrazení celé částky.

15. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Především odkazuje na rozsudek č. j. 54 Af 17/2022-84, který řešil týž přeplatek. V něm soud již vyslovil závěr, že spornou částku v důsledku administrativního pochybení žalovaný již žalobkyni vrátil dne 4. 12. 2019. Přesto žalobkyně opětovně vrácení částky ve výši 228 000 Kč zpochybňuje. Žalovaný má ale tuto otázku za vyřešenou. Z toho důvodu není opodstatněný požadavek na zaplacení úroku podle § 254 daňového řádu z doměřené daně a penále v celkové výši. Jeho smyslem je daňovému subjektu kompenzovat to, že nemohl po určitou dobu s penězi disponovat v důsledku nezákonného rozhodnutí správce daně. Pokud byla část uhrazené doměřené daně žalobkyni již dříve vrácena (byť v daný okamžik nesprávně), měla tyto finanční prostředky k dispozici a úrok z částky 228 000 Kč jí náleží jen do 4. 12. 2019.
16. V replice žalobkyně argumentuje, že rozsudek č. j. 54 Af 17/2022-84 se vzhledem k pravidlu v § 75 odst. 1 s. ř. s. nemohl týkat průběhu daňového řízení po 12. 10. 2022. Nyní podaná žaloba směřuje proti pozdějšímu rozhodnutí žalovaného. Dále žalobkyně odkazuje na bod 53 zmíněného rozsudku.

Posouzení žaloby

17. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
18. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení ústního jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl, neboť všechny okolnosti rozhodné pro posouzení věci vyplývají ze správního spisu, jehož součástí byly i žalobkyní navržené důkazy [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS].
19. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Vyšel přitom z následující právní úpravy:
20. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 „[d]ojde-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 uhrazena 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. Daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020 tedy v § 254 odst. 1 stanovoval dvě podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, které musely být splněny kumulativně. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53).
22. Zákon č. 283/2020 Sb. novelizoval s účinností od 1. 1. 2021 znění § 254 daňového řádu tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nahradil úrokem z nesprávně stanovené daně. Základem pro výpočet tohoto úroku je mimo jiné část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední [§ 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Podstata úroku podle § 254 daňového řádu tedy zůstala stejná.
23. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 „úrok z nesprávně stanovené daně vzniká ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.“
24. Podle čl. II bodu 11 zákona č. 283/2020 Sb. se u úroků, u nichž ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jejich vznik, postupuje ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona podle nové právní úpravy. Za období do 31. 12. 2020 se tedy uplatní úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, za období od 1. 1. 2021 dále se uplatní úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19).
25. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyni vzniklo právo na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně po 1. 1. 2021, neboť OFŘ rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023 pravomocně zrušilo dodatečné platební výměry a řízení zastavilo. Na základě dodatečných platebních výměrů ve spojení s předcházejícím rozhodnutím OFŘ ze dne 13. 9. 2019 (později zrušeným Městským soudem v Praze) přitom žalobkyně nad rámec svého daňového tvrzení dne 2. 10. 2019 zaplatila DPH ve výši 658 000 Kč spolu s penále v částce 131 600 Kč, tedy celkem 789 600 Kč.
26. Mezi účastníky však panuje spor o tom, zda žalovaný nepochybil, pokud od 5. 12. 2019 vyčíslil úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu z nižšího základu. Jak totiž plyne z vyrozumění o předpisu úroku ze dne 28. 4. 2023, od 5. 12. 2019 úrok z nesprávně doměřené daně počítal jen z částky 468 000 Kč a úrok z nesprávně stanoveného penále pouze z částky 93 600 Kč. Žalovaný vycházel z toho, že dne 4. 12. 2019 na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 žalobkyni poukázal částku 190 000 Kč původně zaplacenou na dani a částku 38 000 Kč dříve hrazenou na penále. Zbylou část daňové povinnosti žalovaný žalobkyni vrátil dne 23. 6. 2022. Podstatné je to proto, že podle právní úpravy v daňovém řádu ve znění před i po 1. 1. 2021 úrok podle jeho § 254 náležel do dne vrácení nezákonně stanovené daně

(srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb. NSS, bod 13).

27. Pro posouzení věci je tak rozhodující, zdali žalovaný skutečně souhrnnou částku ve výši 228 000 Kč žalobkyni dne 4. 12. 2019 vrátil (tato částka odpovídá doměřené daňové povinnosti včetně penále za zdaňovací období listopad a prosinec 2010). Tímto směrem se ubírá i podstata žalobní argumentace. Soud však musí ve shodě s žalovaným konstatovat, že tuto otázku pravomocně posoudil již v rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84.
28. Ve věci sp. zn. 54 Af 17/2022 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného o námitce ze dne 12. 10. 2022, kterým žalovaný zamítl námitku proti vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022. Jádrem tehdejší žaloby byl nesouhlas žalobkyně s tím, že jí byla požadovaná částka v rozsahu 228 000 Kč vrácena již na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Soud nicméně žalobkyni nepřisvědčil.
29. Soud v tamní věci zjistil, že žalovaný dne 1. 10. 2019 na osobním daňovém účtu žalobkyně postupně zaúčtoval doměřenou DPH na základě dodatečných platebních výměrů, avšak pouze za období únor až říjen 2010, tj. celkovou částku 468 000 Kč. Při porovnání s dodatečnými platebními výměry zde zjevně chyběla částka 70 000 Kč za listopad 2010 a částka 120 000 Kč za prosinec 2010, tj. celkem 190 000 Kč. Následně dne 16. 10. 2019 žalovaný na osobním daňovém účtu zaúčtoval penále za dodatečně doměřenou DPH opět pouze za období únor až říjen 2010, tj. celkovou částku 93 600 Kč. Chybělo tak zúčtovat penále v částce 14 000 Kč za listopad 2010 a v částce 24 000 Kč za prosinec 2010, tj. celkem 38 000 Kč (body 38 a 39 rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84).
30. Žalobkyně na základě dodatečných platebních výměrů uhradila částku 789 600 Kč, nicméně žalovaný ji na osobním daňovém účtu započtl vůči částce nižší o 228 000 Kč, tj. 561 600 Kč. Skutečně tedy došlo k administrativnímu pochybení, jak tvrdí žalovaný i v tomto řízení, jelikož zcela opomenul dodatečné platební výměry za listopad a prosinec 2010.
31. Zdejší soud uzavřel, že „[s]porná částka 228 000 Kč coby doměřená DPH a uložené penále za zdaňovací období listopad a prosinec 2019 proto byla žalobkyni dle výpisu vrácena dne 4. 12. 2019, a to právě z důvodu administrativní chyby, k níž se žalovaný doznal v napadeném rozhodnutí. Administrativní pochybení žalovaného při vedení osobního daňového účtu žalobkyně pro DPH tak žalobkyni zvýhodnilo a částka 228 000 Kč jí byla skutečně vrácena zhruba o 3,5 roku dříve, nežli povinnost k její úhradě (dodatečné platební výměry) zrušilo OFŘ rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023, č. j. 11525/23/5300-22443-702189.“ (bod 42 rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84).
32. Soud v tomto řízení již nemá důvod, aby závěry vyslovené v rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84 přehodnocoval. Pokud se s nimi žalobkyně neztotožnila, byla oprávněna proti němu podat kasační stížnost, což ale neučinila. Soud proto i v tomto soudním řízení vychází z toho, že žalobkyni byla částka 228 000 Kč vrácena již 4. 12. 2019, byť se tak stalo v důsledku vadného postupu žalovaného.
33. Žalobkyně v nynější věci dodává, že žalovaný měl svou chybu napravit vydáním opravného rozhodnutí ve vztahu k rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, na základě čehož by vznikl přeplatek, resp. bezdůvodné obohacení, který by mohl v rámci svého rozhodování

započítat proti jiné pohledávce žalobkyně. Podle žalobkyně jí vzniklo právo na vrácení přeplatku až po pravomocném zrušení dodatečných platebních výměrů rozhodnutím OFŘ ze dne 30. 3. 2023. Proto jí přeplatek nemohl být vrácen již 4. 12. 2019.

34. Soud v první řadě uvádí, že pochybení žalovaného spočívalo v tom, že nepředepsal (tehdy) řádně doměřené daňové povinnosti na osobní daňový účet žalobkyně, tedy pochybil v rovině evidenční a platební. Tuto situaci lze připodobnit tomu, jakoby žalovaný doměřenou daňovou povinností po žalobkyni opomněl vymáhat. Žalovaný si toto pochybení zpětně uvedomil a v evidenci na osobním daňovém účtu chybu napravil v okamžiku vydání vyrozumění o přeplatku ze dne 22. 6. 2022. Jak ale soud konstatoval již v bodě 45 rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84, tím žalovaný nezapočetl k tíži žalobkyně větší daňovou povinnost, než jaká jí byla doměřena, ale jen odstranil předešlé pochybení, jehož se v její prospěch dopustil v platební rovině.
35. Je pravdou, že žalovaný se měl takové chyby předně vyvarovat, a pokud už k ní došlo, bylo namístě, aby ji odhalil a napravil dříve než přibližně za tři roky. Nicméně jeho následným postupem nebyla žalobkyně krácena na svých právech. Pro jeho pochybení totiž žalobkyně získala zpět do své dispozice na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 částku ve výši 228 000 Kč zhruba o 3,5 roku dříve, nežli povinnost k její úhradě (dodatečné platební výměry) zrušilo OFŘ rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023.
36. Soud v obecné rovině souhlasí s žalobkyní, že přeplatek vzniká až po pravomocném zrušení dodatečných platebních výměrů, na základě nichž byla doměřená daň uhrazena. Nelze nicméně pomíjet další okolnosti projednávaného případu.
37. Pojem přeplatek definuje § 154 odst. 1 daňového řádu jako částku, „o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“ Jedná se tedy o částku převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu.
38. Je-li důvodem vzniku přeplatku pozdější snížení stanovené daně, a to na základě doměření nižší daně, rozhodnutím o opravném či dozorčím prostředku nebo na základě rozhodnutí soudu, pak přeplatek vzniká v okamžiku změny daňové povinnosti, tj. právní mocí rozhodnutí, kterým je daň změněna či zrušena (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65, bod 35).
39. Vznik přeplatku ale sám o sobě nepředznamenává nárok daňového subjektu, aby mu byl přeplatek vyplacen. Správce daně totiž musí nejprve ověřit, že se jedná o tzv. vratitelný přeplatek ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Až v případě splnění tam jmenovaných podmínek vzniká daňovému subjektu nárok, tj. právo na vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) dané částky, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření zákon sankcionuje. NSS v posledně odkazovaném rozhodnutí dovodil, „že přeplatek se nestává vratitelným na základě rozhodnutí správce daně, ale přímo ze zákona okamžikem svého vzniku, v případě že nedošlo k jeho konzumaci jednotlivými nedoplatky, tedy v případě, kdy i po započtení všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně, příp. i u správce daně, který požádá o použití přeplatku na jím evidované nedoplatky, nadále existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu.“ (rozsudek č. j. 1 Afs 235/2014-65, bod 37).
40. Z toho vyplývá, že rozhodnutí, kterým správce daně vyhověl žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku, nezakládá daňovému subjektu nové právo. Rozhodnutí o vrácení

přeplatku pouze deklaruje právo daňového subjektu vzniklé již ze zákona a zároveň povinnost správce daně, rovněž vzniklou ze zákona, vratitelný přeplatek daňovému subjektu vrátit. Rozhodnutí o vrácení přeplatku nemá konstitutivní povahu na rozdíl např. od platebního výměru na doměření daně (viz rozsudek č. j. 1 Afs 235/2014-65, bod 42).

41. Vztáhne-li soud tyto obecné závěry na projednávanou věc, musí konstatovat, že rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 je stiženo vadou, neboť přeplatek na dani a penále v souhrnné výši 228 000 Kč v době jeho vydání ještě neexistoval, tudíž rozhodnutí nemohlo deklarovat jeho existenci. Dodatečné platební výměry definitivně zrušilo OFŘ až rozhodnutím ze dne 30. 3. 2023. Na druhou stranu i nezákonná rozhodnutí (vadné správní akty) jsou autoritativními projevy vůle subjektů veřejné správy. Pro správní akty proto platí presumpce správnosti, která znamená, že na správní akt se hledí jako na bezvadný, pokud není úředně shledán opak. Má-li dojít k nápravě, je nezbytné vyvolat úřední postup, jehož výsledkem je změna či zrušení takového vadného aktu (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2004, č. j. 5 Afs 25/2003-57, č. 351/2004 Sb. NSS).
42. Ze správního spisu neplyne a ani to účastníci řízení netvrdí, že by rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 bylo zrušeno či změněno. Z toho důvodu je na něj třeba v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů hledět jako na bezvadné, a tedy i vycházet z toho, že žalobkyni tehdy svědčilo právo na vyplacení částky 228 000 Kč jako přeplatku, byť tomu tak ve skutečnosti nebylo. Vyplatil-li současně žalovaný na podkladě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 tuto částku dne 4. 12. 2019, mohla s ní na základě tohoto právního titulu žalobkyně disponovat. Žalobkyně neuvádí, že by tyto obdržené peněžní prostředky žalovanému vrátila či že by je po ní žalovaný jakkoliv vymáhal. Hledí-li se na rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 jako na zákonné a správné, představovalo toto rozhodnutí právní důvod k jejich výplatě žalobkyni. Soud se proto neztotožňuje s žalobkyní, že by tato částka představovala bezdůvodné obohacení, jehož by byla žalobkyně poctivým příjemcem.
43. Z těchto závěrů tudíž vyplývá, že žalobkyně nebyla nezákonným postupem žalovaného, který jí vyplatil část vratitelného přeplatku dříve, než tak měl učinit, jakkoliv zkrácena na svých právech. Částku ve výši 228 000 Kč měla fakticky ve své dispozici, byť z právního hlediska žalovaný nepostupoval správně. V důsledku následného zrušení dodatečných platebních výměrů po zásahu Městského soudu v Praze se však postup žalovaného dodatečně zhojil, neboť zanikla povinnost, na základě které měla žalobkyně dodatečně doměřenou daň a penále za zdaňovací období únor až prosinec 2010 zaplatit. Není tak pravdou, že by vyrozuměním o přeplatku ze dne 22. 6. 2022 žalovaný opravoval vadu rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Toto rozhodnutí nebylo úřední činností žalovaného dotčeno. Jestliže by žalovaný přeci jen vydal opravné rozhodnutí k rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 a následně provedl žalobkyní požadované započtení, z faktického hlediska by se pro žalobkyni nic nezměnilo, protože částku ve výši 228 000 Kč již měla ve své dispozici. Nebyla tak poškozena tím, že by ji žalovaný znemožnil s touto částkou nakládat.
44. Výše uvedené má stěžejní význam pro posouzení předmětu sporu mezi účastníky, tj. zdali žalovaný úročil nesprávně stanovenou daň a penále v rozsahu částky 228 000 Kč jen do 4. 12. 2019 v souladu se zákonem. Jelikož soud vyslovil, že částka ve výši 228 000 Kč byla

žalobkyni dne 4. 12. 2019 skutečně vrácena, nelze žalovanému v tomto ohledu již ničeho vytknout.

45. O správnosti tohoto závěru svědčí i smysl a účel právní úpravy.
46. Úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně je zvláštním následkem porušení povinností při správě daní, konkrétně nezákonného stanovení daně (případně nesprávného úředního postupu takovému stanovení předcházejícího) nebo nezákonného vymáhání daně. Účelem tohoto úroku je kompenzovat adresátu nezákonného rozhodnutí *újmu v podobě nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky* (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 Afs 244/2022-29, č. 4540/2024 Sb. NSS, bod 26, a dále srov. rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, č. 3485/2016 Sb. NSS, a ze dne ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS). Současně smysl úroku z neoprávněného jednání správce daně, respektive úpravy v § 254 daňového řádu, spočívá též v předcházení komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, č. 4202/2021 Sb., ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017-51, a ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36).
47. Měla-li žalobkyně částku ve výši 228 000 Kč od 4. 12. 2019 ve své dispozici, nebylo co jí po tomto datu kompenzovat. V rozsahu částky 228 000 Kč již žalovaný nepůsobil žalobkyni újmu v podobě nemožnosti s peněžními prostředky disponovat. Jak soud rozvedl, žalobkyni k těmto prostředkům svědčilo rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019, které nebylo žádným způsobem revidováno. Žalobkyně se žalobou zjevně snaží dosáhnout vyšší kompenzace, než jí vzhledem ke způsobené újmě nezákonnými dodatečnými platebními výměry náleží. Soud se musel pozastavit nad tím, proč žalobkyně na zjevnou chybu žalovaného neupozornila již při výplatě částky ve výši 228 000 Kč v prosinci roku 2019. Těžko uvěřit, že by žalobkyně nevěděla, že jí přeplatek ve výši přesahující dvě stě tisíc korun v tu chvíli nenáleží. Zřejmě se rozhodla si tuto částku na základě rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 ponechat. V takovém případě už ale není důvod pro to, aby tato částka byla dále úročena podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a žalobkyni tak kompenzována (dále netrvající) újma.
48. Dovolává-li se žalobkyně toho, že každá povinnost či právo daňového subjektu musí být uloženy formou písemného rozhodnutí správce daně, aby je bylo možné přezkoumat, je tímto rozhodnutím ve vztahu k přeplatku ve výši 228 000 Kč rozhodnutí o přeplatku ze dne 29. 11. 2019. Žalobkyně mohla například podat podnět k přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 4 daňového řádu, na základě kterého by se žalovaný pravděpodobně dozvěděl, že při evidenci na osobním daňovém účtu žalobkyně pochybil. Žalobkyně se ale s rozhodnutím o přeplatku ze dne 29. 11. 2019 v době jeho vydání patrně spokojila.
49. Odkazuje-li žalobkyně v replice na bod 53 rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84, není soudem zřejmé, co přesně z této pasáže žalobkyně dovozuje. Soud zde konkrétně vyslovil: „*Závěrem soud považuje za nutné nad rámec žalobních bodů poznamenat, že zamítnutí žaloby ještě neznamená, že by snad žalobkyně nenávratně přišla o možnost připsání úroků z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Ze žalovaným doplněného spisového materiálu se podává, že*

žalobkyně o přiznání úroků z nesprávně stanovené daně požádala znovu v návaznosti na rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 3. 2023 a proti tamnímu postupu žalovaného již dne 15. 5. 2023 podala námitky, ve kterých nesouhlasí s výší úroků z nesprávného stanovení daně a znovu požaduje vrácení údajně nevráceného vratitelného přeplatku ve výši 228 000 Kč (srov. první žalobní bod). Jakmile o těchto námitkách žalovaný rozhodne, bude moci žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podat žalobu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. a v ní se případně znovu domáhat soudního přezkumu výše úroků z nesprávně stanovené daně.“

50. Soud v rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84 vycházel vzhledem k pravidlu v § 75 odst. 1 s. ř. s. a datu vydání tam přezkoumávaného rozhodnutí o námitce ze dne 12. 10. 2022 z právního a skutkového stavu, za kterého ještě nebyly pravomocně zrušeny dodatečné platební výměry rozhodnutím OFŘ ze dne 30. 3. 2023. V té době proto ještě platila presumpce jejich správnosti a žalovaný nemohl žalobkyni přiznat úrok z nesprávně stanovené daně. Soud proto v bodě 53 rozsudku č. j. 54 Af 17/2022-84 předeslal, že žalobkyně se bude moci domáhat úroku ve smyslu § 254 daňového řádu v následném řízení, jak také učinila. Soud se však nevyjadřoval k tomu, zda žalobkyni náleží úrok i z údajně nevráceného vratitelného přeplatku ve výši 228 000 Kč. Žalobkyni se rozsouzení této otázky dostalo v nynějším rozsudku. Z jiného důvodu výši přiznaného úroku podle § 254 daňového řádu v soudním řízení nesporevala, a proto s k jiným okolnostem nemůže vyjadřovat ani soud.
51. Toliko nad rámec soud podotýká, že žalovaný si byl při vydávání napadeného rozhodnutí vědom, že vyrozumění o předpisu úroku ze dne 28. 4. 2023 chybně stanovil počátek úročení ve vztahu k penále až od 17. 10. 2019 (viz str. 6 napadeného rozhodnutí). Tuto vadu však napravil ve vyrozumění ze dne 11. 8. 2023, č. j. 3966156/23/2101-50521-202825, jímž žalobkyni

dodatečně vyrozuměl o předpisu úroku z nesprávně stanovené daně (penále) ve výši 866 Kč za období od 2. 10. 2019 do 16. 10. 2019. Proti tomu žalobkyně v žalobě nic nenamítá.

Závěr a náklady řízení

52. Jelikož soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, nenalezl důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Na základě toho soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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.

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 30. ledna 2025

Lenka Bursíková v. r.
předsedkyně senátu