



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **JASA trans s.r.o.**, se sídlem Křižíkova 2081, Benešov, zastoupena JUDr. Martinem Vychopeněm, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 225, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 22865/21/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021 - 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2022, č. j. 43 Af 27/2021 - 28, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 5. 9. 2018, č. j. 4202569/18/2103-50522-209414 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí I“) a č. j. 4203561/18/2103-50522-209414 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí II“), přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku vzniklého z odpočtu daně za období březen 2012 a únor 2013 podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Jednalo se o úroky z nadměrného odpočtu DPH, který stěžovatelka vykazala za uvedená zdaňovací období. Správce daně na základě postupů k odstranění pochybností vydal platební výměry a stanovil vlastní daňovou povinnost. Rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům bylo zrušeno soudem a žalovaný následně platební výměry zrušil a řízení zastavil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žádné další platební výměry správní orgány nevydaly.

[2] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí I ve výroku tak, že částku úroku ve výši 759 215 Kč nahradil částkou 760 333 Kč a vložil výpočet úroku z daňového odpočtu za období březen 2012 v podobě tabulky. Dále na straně 2 vypustil text s částkou úroku a jejím výpočtem. Odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí II žalovaný zamítl a rozhodnutí potvrdil. Podle žalovaného náleží žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku za zdaňovací období březen 2012 ode dne 26. 5. 2012 a v případě zdaňovacího období únor 2013 ode dne 25. 4. 2013. Konec doby úročení připadl na 14. 4. 2016. Vykázané nadměrné odpočty byly použity na úhradu doměřené daně včetně stanoveného penále za zdaňovací období únor a březen 2010. Rozsudkem Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) ze dne 9. 11. 2020, č. j. 45 Af 16/2016 - 393, byla zrušena pouze rozhodnutí žalovaného o odvolání, nikoliv dodatečné platební výměry za únor a březen 2010. Daň za zdaňovací období březen 2012 a únor 2013 byla stanovena konkludentně v tvrzené výši a ke dni 14. 4. 2016 převedl správce daně nadměrné odpočty na nedoplatek evidovaný u žalobkyně na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u krajského soudu, který je v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle krajského soudu není správný závěr správních orgánů ohledně konce doby úročení. Poukázal za rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2022, č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, podle kterého daň podle daňového řádu je třeba vždy vyměřit vydáním platebního výměru, a to i konkludentně. Závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, lze na řízení podle daňového řádu aplikovat do té míry, že „*pokud vyměřovací řízení skončilo po provedeném postupu k odstranění pochybností z důvodu prekluze práva stanovit daň, aniž by bylo vydáno rozhodnutí o stanovení daně, je nutno na provedený postup k odstranění pochybností nahlížet jako by neexistoval a daň je nutno stanovit konkludentně shodně s původně tvrzenou daní. Konkludentní vyměření však nelze ztotožňovat s fikcí vyměření ve smyslu § 46 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků*“.

[4] V dané věci tak měl správce daně poté, co bylo vyměřovací řízení zastaveno, vydat platební výměry na daň z přidané hodnoty za daná zdaňovací období, v nichž měl daň stanovit ve výši tvrzené žalobkyní v daňových přiznáních, a to k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání. Od tohoto okamžiku by se pak odvíjela třicetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Podle § 101 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu dochází k vydání takového rozhodnutí okamžikem podpisu úřední osobou. Tímto okamžikem by platební výměry nabyly také právní moci a došlo by k řádnému vyměření daně. Tím by také mohlo dojít k předpisu do evidence daní. Teprve tímto okamžikem by správce daně mohl se stanovenou daní (nadměrným odpočtem) nakládat – tedy buď jej poukázat žalobkyni, či jej převést na nedoplatky na jejím osobním daňovém účtu.

[5] Podle krajského soudu se v dané situaci nemůže uplatnit § 140 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se za den doručení platebního výměru podle § 140 odst. 1 daňového řádu (tedy platebního výměru na daň vyměřenou v souladu s daňovým tvrzením) považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování. Uplatněním tohoto pravidla by totiž došlo k absurdní situaci, kdy by platební výměr byl formálně doručen o několik let dříve, než byl reálně vydán. Toto ustanovení se tudíž neaplikuje a uplatní se obecné pravidlo v § 101 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se platební výměr bude považovat za vydaný okamžikem podpisu úřední osobou. Správce daně však tímto

pokračování

způsobem ve vztahu k prekludovaným zdaňovacím obdobím nepostupoval, daň tedy dosud nebyla vyměřena, a nedošlo tak k ukončení doby, po kterou byl vratitelný přeplatek neoprávněně zadržován, a v tom důsledku správce daně nesprávně stanovil dobu úročení. S ohledem na to považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se otázkou, zda ke dni 14. 4. 2016 byly na daňovém účtu žalobkyně řádně evidovány daňové nedoplatky, na jejichž úhradu mohly být nadměrné odpočty použity. Další námitky žalobkyně shledal krajský soud nedůvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Upozorňuje, že po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně není správce daně oprávněn stanovit daň platebním výměrem, jak plyne z § 148 odst. 1 daňového řádu. Uplyne-li prekluzivní lhůta před pravomocným stanovením daně, je třeba rozhodnutí o stanovení daně zrušit a řízení zastavit. V takovém případě nelze vydat platební výměry. Adekvátní řešení představuje podle stěžovatele užití závěrů vyslovených v nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Ústavní soud v něm své závěry vztahuje i k úpravě obsažené v daňovém řádu (bod 26 citovaného nálezů). Podklad pro fikci vyměření daně představuje v daném případě stěžovatelovo rozhodnutí o zrušení platebních výměrů. Od data této fikce se pak odvíjí vznik vratitelného přeplatku a běh lhůty pro jeho vyplacení. Rozsudek kasačního soudu č. j. 5 Afs 57/2021 - 31, na který odkazuje krajský soud, není v posuzovaném případě příslušný.

[7] Názor soudu, podle kterého může přeplatek vzniknout pouze na základě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, nemá oporu v zákoně. Záznamy na osobních daňových účtech daňového subjektu provádí správce daně na základě dokladů ve smyslu § 149 odst. 4 daňového řádu. Ačkoliv podle § 139 odst. 2 daňového řádu správce daně předepisuje do evidence daní daň vyměřenou podle výsledků vyměřovacího řízení a rozhodnutí o vyměření daně lze považovat za předpisný doklad ve smyslu § 149 odst. 4 písm. a) daňového řádu, nijak z toho neplyne, že by se jednalo o jediný možný doklad o stanovení daně a vzniku odpovídajícího přeplatku. Doklad, na jehož základě byla provedena změna v evidenci daní účastníka řízení, tedy zaznamenáno „vyměření“ nadměrných odpočtů a vznik odpovídajících přeplatků, představovalo v daném případě rozhodnutí stěžovatele ze dne 20. 6. 2018, kterým byly zrušeny platební výměry. Stanovení daně v nalézacím řízení má pouze deklaratorní povahu – stvrzuje práva a povinnosti vzniklé ze zákona.

[8] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost, neboť předpokládá existenci přeplatku jen pro účely jeho úročení, avšak pro účely jeho možného použití na úhradu jiného nedoplatku naopak jeho existenci zpochybňuje. To je však vzájemně neslučitelné. Přeplatek k určitému datu buď existoval, nebo neexistoval.

[9] Z § 154 odst. 5 daňového řádu plyne, že pokud přeplatek vznikne dříve než nedoplatek (což bylo dle stěžovatele splněno v tomto případě), pak bylo za den převodu přeplatku na úhradu nedoplatku třeba považovat den vzniku nedoplatku. Jestliže měla žalobkyně na svém osobním daňovém účtu nedoplatky na DPH, přirůstaly k nim postupně úroky z prodlení dle § 252 daňového řádu. Dle § 152 odst. 1 daňového řádu se však úhrada daně na osobním daňovém účtu, použitím přeplatku na úhradu nedoplatku z toho nevyjímaje, použije nejprve na nedoplatky na dani a splatnou daň, tedy na úhradu jistin. Znemožněním úhrady nedoplatku převodem přeplatku však dochází k tomu, že vedle sebe narůstá dvojí příslušenství, tedy úrok z vratitelného přeplatku na straně správce daně a úrok z prodlení na straně žalobkyně.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze konstatovala, že s napadeným rozsudkem souhlasí a považuje jej za správný. Opakovat žalobní argumenty považuje za nadbytečné.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] První senát při posuzování kasační stížnosti zjistil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existují názorové rozpory týkající se konkludentního vyměření daně podle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu. Proto věc postoupil k rozhodnutí rozšířenému senátu (usnesením ze dne 25. 1. 2024, č. j. 1 Afs 231/2022 - 31). Ten následně rozhodl usnesením ze dne 5. 2. 2025, č. j. 1 Afs 231/2022 - 44. Dospěl mimo jiné k tomuto závěru: *„Jestliže postup k odstranění pochybností (daňová kontrola) nevede ke svému cíli ve lhůtě pro stanovení daně, a neskončí proto zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy pravomocným stanovením daně, nelze po uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň v rámci daňového řízení stanovit.“* Jinými slovy pokud *„nevyvolá postup k odstranění pochybností žádné účinky a již uplynula lhůta pro stanovení daně dle § 148 d. ř., k vyměření daně vůbec nedochází. Daňový řád neumožňuje vyměření daně automaticky, konkludentně či fikcí“*.

[14] Rozšířený senát se rovněž vyjádřil k aplikovatelnosti nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 v podmínkách daňového řádu a vyslovil, že závěry tohoto nálezu nelze následovat, neboť daňový řád nezná fikci vyměření daně tak, jak byla konstruovaná v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V této souvislosti pak shledal, že *„pokud bude daňovému subjektu v důsledku neukončených kontrolních postupů zastaveno vyměřovací či doměřovací řízení a způsobena újma, spočívající v nevyměření tvrze daně (zpravidla nadměrného odpočtu na DPH či nižší daně než poslední známá daň), nemá již v oblasti daňového práva prostředky nápravy“*. Náhrady této újmy se *„proto může domáhat dle zákona č. 82/1998 Sb.,*

pokračování

o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (zákon č. 82/1998 Sb.)“.

[15] Nejvyšší správní soud odkazuje v podrobnostech na rozhodnutí rozšířeného senátu, které podrobně odpovídá na argumentaci obsaženou v kasační stížnosti a z něhož na podkladě nyní posuzovaného případu dovodil následující.

[16] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že závěry krajského soudu jsou rozporné, pokud podle něj nedošlo v daném případě ke stanovení daně, ale zároveň měl žalobkyni vzniknout nárok na úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Vznik úroku totiž předpokládá existenci přeplatku na dani, tedy vyměření (stanovení) daně.

[17] Nicméně nelze se ztotožnit ani se všemi argumenty obsaženými v kasační stížnosti. Jestliže správní orgány před uplynutím prekluzivní lhůty daň nestanovily, a neexistoval tedy žádný přeplatek na dani, nemohlo dojít ani k užití „přeplatku“ na úhradu vzniklého nedoplatku žalobkyně z titulu jiné daňové povinnosti. S ohledem na závěry rozšířeného senátu neobstojí názor stěžovatele, podle kterého došlo k „vyměření“ nadměrných odpočtů na základě rozhodnutí ze dne 20. 6. 2018, které mělo být podkladem pro záznam přeplatku na dani do evidence daní ve smyslu § 149 odst. 4 daňového řádu. Předpokladem pro vyměření daně a její záznam do evidence daní je reálné vydání příslušného platebního výměru, aniž by uplynula zákonná prekluzivní lhůta. Není přitom sporu, že správní orgány včas platební výměr nevydaly. Neexistovalo proto žádné rozhodnutí o stanovení daně, které by mohlo být podkladem pro záznam do evidence daní. Na tom nic nemění to, že rozhodnutí o stanovení daně mělo mít v tomto případě deklaratorní povahu.

[18] Je však třeba připomenout, že podstatou sporu bylo v daném případě určení doby, za kterou žalobkyni měly náležet úroky z vratitelného přeplatku podle daňového řádu. Ze závěrů rozšířeného senátu však vyplývá, že žalobkyni žádné úroky nenáleží, neboť daň již nebylo možné stanovit, a proto neexistoval ani vratitelný přeplatek z odpočtu daně, na základě kterého by mohla úroky požadovat. Žalobkyně by proto měla uplatňovat své nároky podle zákona č. 82/1998 Sb. jako odpovědnost státu za škodu, která ji v důsledku nevyměření daně a zadržování finančních prostředků vznikla (viz body 48 až 50 usnesení rozšířeného senátu v této věci).

[19] Jinými slovy, žalobkyně se domáhala přiznání vyšší částky z titulu vzniku úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ale z tohoto titulu jí žádné nároky nevznikly. To však na druhou stranu nemůže vést v řízení o její žalobě ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť by tím soud vybočil z dispoziční zásady, na které je správní soudnictví založeno (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pokud tedy žalobkyně v žalobě tvrdila, že jí náleží úroky za delší období, než jí správní orgány přiznaly, nelze napadené rozhodnutí zrušit s tím, že jí úroky vůbec nenáleží. Krajský soud by tím překročil rámec přezkumu vymezený žalobou, resp. ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. Obdobně Nejvyšší správní soud ve věcech invalidních důchodů již vyslovil, že není možné žalobou napadené rozhodnutí zrušit proto, že podle správního soudu měl být žalobci přiznán invalidní důchod v nižším stupni, či dokonce vůbec (srov. rozsudky ze dne 2. 9. 2004, č. j. 3 Ads 60/2003 - 44, č. 884/2006 Sb. NSS, a na něj navazující ze dne 2. 2. 2016, č. j. 8 Ads 146/2015 - 36, a ze dne 20. 11. 2020, č. j. 6 Ads 256/2020 - 17).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.); v něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku kasačního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Pokud žalobce neučiní v dalším řízení procesní úkon, jímž by disponoval řízením (například vzal žalobu podle § 37 odst. 4 s. ř. s. v celém rozsahu zpět), pak krajský soud s ohledem na shora uvedené závěry žalobu zamítne.

[21] Krajský soud posléze v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu