



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Šuránka a soudců Karla Ulíka a Miroslava Makajeva ve věci

žalobce: **D. G.**
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Šimkům
sídlem Šítkova 233/1, 110 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 4. 1. 2024, č. j. 5082248/23/2124-52522-201071,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud v tomto rozsudku řeší, zda žalobci náleží úroky z vratitelného přeplatku a nesprávně stanovené daně. Domáhá se jich, neboť mu žalovaný nepravomocně stanovil daň dodatečnými platebními výměry, které ale byly v odvolacím řízení zrušeny. Soud dospívá k závěru, že za této situace žalovaný nebyl povinen přeplatek vrátit z moci úřední a že jej vrátil ve lhůtě po podání žádosti. Nárok na úrok z vratitelného přeplatku proto nevznikl. Soud rovněž potvrzuje, že žalobci nenáleží úrok z nesprávně stanovené daně, pokud ani nenastal náhradní den její splatnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

Průběh daňového řízení

2. Žalovaný doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále „daň“) v celkové výši 843 379 Kč a penále ve výši 168 673 Kč 11 dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 11. 2022 za zdaňovací období únor až prosinec 2017 (dále „dodatečné platební výměry“).
3. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal.
4. Dne 31. 1. 2023 žalobce požádal o posečkání daně a povolení úhrady daně na splátky. Tuto žádost žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 3. 2023. V odůvodnění mj. uvedl, že podle § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2023 (dále „daňový řád“) je doměřená daň splatná v náhradní lhůtě, a to do 15 dnů ode dne právní moci dodatečných platebních výměrů. Jelikož se ale proti nim žalobce odvolal, dosud nenabýly právní moci. Žalovaný proto nemůže přistoupit k vymáhání doměřené daně a penále. Žalobci však nic nebrání, aby dobrovolně hradil jím navržené částky dle splátkového kalendáře na účet žalovaného.
5. Následně v období od 16. 3. 2023 do 11. 8. 2023 žalobce poukázal na účet žalovaného celkem 80 000 Kč.
6. Odvolací finanční ředitelství (dále „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 25. 8. 2023 dodatečné platební výměry zrušilo a zastavilo jak odvolací řízení, tak samotné doměřovací řízení (dále „zrušovací rozhodnutí“). OFŘ zjistilo, že žalovaný vydal dodatečné platební výměry až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Zrušovací rozhodnutí nabylo právní moci dne 30. 8. 2023.
7. Dne 7. 9. 2023 žalobce prostřednictvím svého zástupce požádal o vrácení přeplatku, který zaplatil na dodatečné platební výměry, a současně i o vyplacení úroků podle § 253a a § 254 daňového řádu. K podání nepřipojil plnou moc pro svého zástupce (*shodného jako v řízení před soudem – pozn. soudu*).
8. Výzvou ze dne 27. 9. 2023 doručenou dne 3. 10. 2023 žalovaný vyzval zástupce žalobce, aby odstranil vady podání spočívající v tom, že podání není učiněno oprávněnou osobou. Žalovaný totiž neměl k dispozici plnou moc pro zastupování žalobce v této věci.
9. Žalobce, aniž by byl zastoupen, dne 3. 10. 2023 opětovně podal shodnou žádost jako dne 7. 9. 2023.
10. Žalobce rovněž podal stížnost proti postupu žalovaného, v níž brojil proti jeho liknavému přístupu při vyřizování žádosti ze dne 7. 9. 2023 a dále proti výzvě k odstranění vad podání ze dne 27. 9. 2023. O výsledku šetření této stížnosti žalovaný informoval žalobce vyrozuměním ze dne 8. 11. 2023, v němž žalobci sdělil, že dosud předložené plné moci se týkaly jen vedené daňové kontroly, doručení dodatečných platebních výměrů a řízení o posečkání daně, tedy nikoli žádosti o vrácení přeplatku. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by měl v této věci povinnost vrátit přeplatek z úřední povinnosti.
11. Sdělením ze dne 6. 10. 2023 žalovaný sdělil žalobci, že mu úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 daňového řádu nenáleží, protože v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů nenastal náhradní den splatnosti daně. Žalovaný dále uvedl, že žalobce nemá nárok ani na úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu, neboť částku 80 000 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

mu žalovaný vrátil dne 6. 10. 2023, tj. ve 30denní lhůtě ode dne obdržení žádosti ze dne 7. 9. 2023.

12. Proti tomuto sdělení podal žalobce námitku. Nesouhlasil s tím, že by mu úroky nenáležely. Předně poukázal na to, že mu žalovaný neoprávněně zadržoval přeplatek. K jeho vrácení měl přistoupit sám, nikoli až na základě žádosti. K zaplacení 80 000 Kč žalobce uvedl, že je žalovaný neměl evidovat jako dobrovolné úhrady. Šlo o platby účelové, kterými žalobce plnil daňovou povinnost z titulu dodatečných platebních výměrů. Navíc jimi předcházet tomu, aby přirůstaly úroky z prodlení. Žalovaný proto s platbami nemohl nakládat libovolně, ale měl je evidovat k zaplacení dodatečných platebních výměrů. V takovém případě ale měl žalovaný zaplacenou částku vrátit ihned po jejich zrušení. Pokud v důsledku plateb nevznikaly úroky z prodlení, musí být v případě jejich vrácení přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce dále argumentoval, že odvolání nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek. Jeho vyloučení tak způsobuje vykonatelnost rozhodnutí bez ohledu na to, zda bylo podáno odvolání. Podání odvolání tak nemělo vliv na povinnost žalobce daň zaplatit.

Napadené rozhodnutí

13. V záhlaví označeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“) žalovaný námitku zamítl.
14. Konstatoval, že vratitelný přeplatek vrací podle § 155b odst. 4 daňového řádu z úřední povinnosti tehdy, pokud byla daň pravomocně stanovena a uhrazena. V tomto případě ale žalobce hradil platby před náhradní splatností daně, k čemuž nebyl povinen. Přeplatek tak vznikl v důsledku dobrovolné úhrady nepravomocně stanovené daně. V takovém případě lze přeplatek vrátit až na základě žádosti v zákonné 30denní lhůtě, jak i žalovaný učinil. Nepříznivý zdravotní stav žalobce není v takové situaci relevantní, neboť žalovaný postupoval v souladu s právem. Žalovaný rovněž nepochybil při výzvě k odstranění vad podání. V podrobnostech odkázal na vyrozumění ze dne 8. 11. 2023. Vzhledem k uvedenému nebyly splněny podmínky ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a odst. 1 daňového řádu.
15. Dále v odůvodnění uvedl, že žalobcovy platby evidoval po celou dobu na osobním daňovém účtu daně jako přeplatek, neboť daň nebyla pravomocně stanovena. Žalovaný tudíž nemohl daň ani vymáhat. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu přitom platí, že z úhrady provedené před náhradní splatností úrok nevzniká. Podpůrně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále „NSS“) ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, jehož závěry týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou přenositelné i na úrok z nesprávně stanovené daně.

Žaloba

16. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že mu žalovaný nevrátil přeplatek včas a že mu nepřiznal úroky podle § 253a a § 254 daňového řádu.
17. Předně zdůrazňuje, že mu žalovaný nedůvodně zadržoval finanční prostředky. Po vydání zrušovacího rozhodnutí žalobce legitimně očekával, že mu přeplatek žalovaný okamžitě vrátí. Proto 7. 9. 2023 podal žádost, v níž žalovaného upozornil na prodlení s jeho vrácením. Žalovaný ale vydal nesmyslnou výzvu k prokázání zastoupení, čímž výplatu přeplatku dále Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

oddaloval. Žalovaný tedy nekonal a přeplatek řádně nevrátil. Navíc z řízení o posečkání daně věděl, že žalobcova finanční, osobní a zdravotní situace je špatná a že je pro něj vrácení přeplatku zásadní. Přesto přeplatek vrátil až 6. 10. 2023.

18. Žalobce dále argumentuje tím, že mu vznikl nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť zaplatil určitou částku na základě následně zrušených dodatečných platebních výměrů. Jelikož žalovaný disponoval po určitou dobu s penězi žalobce neoprávněně, měl by za to zaplatit úroky. Dodatečné platební výměry nadto byly *de facto* nicotné, protože je žalovaný neměl nikdy vydat z důvodu prekluze práva doměřit daň. Tudíž pouze v důsledku nezákonného postupu žalovaného byl žalobce donucen zaplatit část daně.
19. Žalobce rovněž namítá, že odvolání nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek. Proto byly dodatečné platební výměry vykonatelné. Výklad žalovaného jde proti smyslu tohoto ustanovení. Žalobce postupoval v souladu s poučením, kterého se mu od žalovaného dostalo, a doměřenou daň a penále zaplatil, protože tím hradil svou (tehdy) splatnou povinnost, na kterou podané odvolání nemělo žádný vliv. Pokud by žalobce daň nezaplatil, musel by v případě neúspěchu odvolání platit vyšší úroky z prodlení. Výklad žalovaného je jednostranný a nespravedlivý. Navíc ztěžuje přístup k opravným prostředkům. Na úrok z prodlení placený daňovým subjektem je třeba nahlížet jako na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobci by měla náležet ekonomická náhrada za to, že nemohl disponovat se svými penězi.

Vyjádření žalovaného

20. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Setrvává na nosných důvodech napadeného rozhodnutí, v němž se se všemi námitkami vypořádal. K dílčím žalobním tvrzením uvádí, že stížnost na postup žalovaného, která se týkala výzvy k odstranění vad podání žádosti o vrácení přeplatku, nebyla důvodná. V podrobnostech žalovaný odkazuje na vyrozumění ze dne 8. 11. 2023. Má-li žalobce za to, že dodatečné platební výměry byly nicotné, mohl se dovolávat prohlášení jejich nicotnosti u OFŘ. To ale k takovému závěru v odvolacím řízení nedospělo. Závěrem žalovaný připomíná, že vyloučení odkladného účinku nezpůsobuje vykonatelnost dodatečných platebních výměrů. Splatnost daně nenastala. Žalovaný v tomto směru žalobce ani nepoučil. Žalobce byl v dodatečných platebních výměrech poučen pouze o absenci odkladného účinku. K mylnému závěru o vykonatelnosti dospěl sám.

Replika žalobce

21. V replice žalobce zdůrazňuje, že OFŘ zrušilo dodatečné platební výměry jako nezákonné, žalovaný obstruoval vrácení finančních prostředků a žalobci nevyplatil úrok. Žalovaný tak činil i přes vědomí závažných zdravotních problémů žalobce a jeho péče o manželku s ještě závažnějšími zdravotními komplikacemi. Pokud je kdokoli v prodlení s vrácením peněz, má za to nést odpovědnost a jako sankci uhradit úrok. Není možné, aby měl úřad z vlastního nezákonného a obstrukčního jednání prospěch.

Posouzení žaloby soudem

22. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a obsahuje všechny formální náležitosti. 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.).

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

23. O žalobě soud rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci s tímto postupem souhlasili. Soud ve věci neprováděl ani dokazování, protože si vystačil s obsahem správního spisu (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

Vrácení přeplatku a úrok z vratitelného přeplatku

24. Soud se v první řadě zabýval tím, zda žalovaného tížila povinnost vrátit žalobci přeplatek z moci úřední. Tato okolnost, resp. lhůta, ve které tak žalovaný měl případně učinit, je totiž rozhodná pro určení, zda žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu.
25. Soud vyšel z následující právní úpravy:
26. Podle § 149 odst. 1 daňového řádu správce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.
27. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
28. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. u jiného správce daně, u něhož je evidován nedoplatek). Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.
29. Podle § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o vrácení vratitelného přeplatku.
30. Podle § 155b odst. 1 daňového řádu správce daně vrátí vratitelný přeplatek na žádost daňového subjektu do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku.
31. Podle § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně nevyhoví, vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.
32. Daňový řád dále vymezuje v § 155b v odstavcích 3 až 5 situace, ve kterých je správce daně povinen vrátit vratitelný přeplatek daňovému subjektu, aniž by daňový subjekt musel podávat žádost o vrácení takového přeplatku. Nadto je správce daně povinen tak učinit ve speciálně k tomu určené lhůtě.
33. Podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu, vznikne-li v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu.

34. Podle § 253a odst. 1 daňového řádu je základem pro výpočet úroku z vratitelného přeplatku vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.
35. Podle § 253a odst. 2 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku vzniká ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.
36. Soud předesílá, že na debetní straně osobního daňového účtu jsou evidovány primárně předpisy daní (viz § 150 odst. 1 daňového řádu). Debetní strana osobního daňového účtu tedy představuje stranu „má dáti“ vyjadřující výši splatných daňových pohledávek, tj. nikoli pouze latentních daňových povinností. Vzhledem k tomu, že ke vzniku daňové povinnosti může dojít už v momentě, kdy zatím nelze přesně určit její výši, resp. výši daně, kterou bude nutno uhradit, nelze takovouto daňovou povinnost (daň) dosud předepsat na debetní straně osobního daňového účtu. Tam se zaznamenává až „kompletní“ daňová povinnost, tj. daňová povinnost, která je určitá z hlediska výše a času a která je autoritativně uznána (stanovena) správcem daně. Časový okamžik předpisu daňové pohledávky (dluhu) do evidence daní nastává ke dni splatnosti daně (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X, komentář k § 149).
37. V projednávané věci žalovaný doměřil daň žalobci z moci úřední dodatečnými platebními výměry. V takovém případě podle § 143 odst. 5 daňového řádu platí, že je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední. Penále, které se z této daně vypočte, je pak podle § 251 odst. 3 daňového řádu splatné nejdříve ke stejnému dni jako stanovená daň. Splatnost doměřené daně a penále tak nastává až v návaznosti na právní moc dodatečného platebního výměru. V právní moci je rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat (viz § 103 odst. 1 daňového řádu).
38. V té souvislosti je tak třeba zdůraznit, že daň lze podle § 149 odst. 1 daňového řádu evidovat v evidenci daní až od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně. Stěžejním vodítkem pro tento závěr jsou § 154 a § 155 daňového řádu, které upravují vznik přeplatku a nakládání s ním. Ustanovení § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu za přeplatek výslovně považuje i úhradu dosud nepravomocně stanovené daně. Z toho plyne, že této úhradě logicky nemůže odpovídat předpis nepravomocně stanovené daně na debetní straně osobního daňového účtu, neboť přeplatek je v § 154 daňového řádu definován jako úhrn plateb a vratek převyšující úhrn předpisů a odpisů (viz rozsudek NSS ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS).
39. Tyto závěry jsou přitom stěžejní pro posouzení žalobcova případu. Ze správního spisu vyplývá, že žalobci nebyla daň stanovena pravomocně. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal a OFŘ je následně zrušilo. S ohledem na to se soud ztotožňuje s žalovaným, že náhradní lhůta splatnosti doměřené daně ani nezačala běžet. Žalovaný proto nemohl doměřenou daň evidovat na osobním daňovém účtu žalobce. Přeplatek vzniklý v důsledku úhrady nesplacené daně se tak v daňové evidenci „nesetkal“ s daňovou povinností, kterou by žalovaný musel reflektovat způsobem předpokládaným § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu. Proto mu ani nevznikla povinnost vrátit žalobci přeplatek z moci úřední

(shodně viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 5. 2024, č. j. 15 Af 10/2023-30, odst. 28).

40. Jinými slovy, přeplatek nevznikl až v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů OFŘ, ale již samotnými úhradami ze strany žalobce na dosud nesplatnou daň. Jelikož ale dodatečné platební výměry nikdy nenabýly právní moci, žalobce nebyl povinen tyto platby hradit. V takovém případě ale nebyl splněn základní předpoklad pro povinnost žalovaného vrátit přeplatek z moci úřední. Ustanovení § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu přímo vyžaduje, aby vratitelný přeplatek vznikl *v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu*. Jak ale soud vysvětlil, tak tomu v souzené věci nebylo.
41. Žalovaný proto nepochybil, pokud žalobci přeplatek ve výši 80 000 Kč vrátil až na základě žádosti ze dne 7. 9. 2023. Rovněž není sporu o tom, že tak učinil ve lhůtě 30 dní podle § 155b odst. 1 daňového řádu, neboť přeplatek vrátil žalobci konkrétně dne 6. 10. 2023. Nebyl-li žalovaný s vrácením přeplatku v prodlení, žalobci nevznikl žádný úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a odst. 2 daňového řádu.
42. Pro úplnost soud doplňuje, že žalobcovy výtky stran výzvy k doložení průkazu zastoupení při podání žádosti o vrácení přeplatku nejsou relevantní. I kdyby totiž žalovaný postupoval nesprávně, přeplatek vrátil v zákonné lhůtě běžící od podání žádosti ze dne 7. 9. 2023. Žalobce proto nebyl postupem žalovaného jakkoli krácen na právech. Nadto soud s žalobcem nesouhlasí, že by se jednalo o „nesmyslnou“ výzvu. Žalovaný již ve vyrozumění ze dne 8. 11. 2023 srozumitelně vysvětlil, že žádná z plných mocí, které evidoval, se nevztahovala na podání žádosti o vrácení přeplatku. Bylo proto třeba, aby ji zástupce, podával-li žádost jménem žalobce, k podání připojil. Žalobce proti odůvodnění žalovaného ve vyrozumění ze dne 8. 11. 2023 nijak konkrétně nebrojí, a proto se ani soud nemůže k jeho argumentům blíže vyjádřit. Postačí tedy na závěry žalovaného odkázat.
43. Ze shodných důvodů nemůže vést k jinému závěru též argumentace ohledně špatné osobní, zdravotní a finanční situace žalobce. Daňový řád pro takovou situaci nepředpokládá odlišný postup (např. kratší lhůtu pro vrácení přeplatku). Žalobce navíc na tyto okolnosti v žádosti ze dne 7. 9. 2023 žalovaného neupozornil. Žalovaný těžko mohl předvídat, zda a případně jak se žalobcova situace změnila od podání žádosti o posečkání daně a povolení úhrady daně na splátky z konce ledna 2023.
44. Soud shrnuje, že námitky ohledně opožděného vrácení přeplatku a vzniku úroku z vratitelného přeplatku neshledal důvodnými.

Vznik úroku z nesprávně stanovené daně

45. Žalobce se dále domáhal vyplacení úroku z nesprávně stanovené daně.
46. Podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední.
47. Podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. D. A.

48. Z posledně citovaného ustanovení je zřejmé, že pro vznik úroku z nesprávně stanovené daně je rozhodující, kdy nastal náhradní den splatnosti daně. Výše ale již soud vysvětlil, že v této věci doměřená daň nebyla splatná, protože dodatečné platební výměry nenabývaly právní moci (srov. odst. 37 a 39). Úrok z nesprávně stanovené daně proto nemohl vzniknout, pokud OFŘ k odvolání žalobce dodatečné platební výměry zrušilo. Náhradní lhůta splatnosti z logiky věci tudíž ani nemohla začít běžet, neboť k pravomocnému doměření daně vůbec nedošlo.
49. K námitce, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, soud podotýká, že žalovaný poučil žalobce v dodatečných platebních výměrech o tom, že doměřená daň je ve smyslu § 143 odst. 5 daňového řádu splatná ve lhůtě 15 dnů ode *dne nabytí právní moci* dodatečného platebního výměru a že obdobně platí i pro penále, které je podle § 251 odst. 3 daňového řádu splatné nejdříve ke stejnému dni jako stanovená daň. Shodného poučení se žalobci dostalo i v rozhodnutí ze dne 9. 3. 2023, kterým žalovaný zamítl žádost o posečkání daně a povolení úhrady daně na splátky.
50. Váže-li zákon počátek běhu lhůty splatnosti až na okamžik, kdy platební výměr nabude právní moci, je nerozhodné, že odvolání nemá odkladný účinek. Jeho vyloučení nemá vliv na náhradní splatnost daně. Žalobce se proto nemusel obávat vymáhání daně žalovaným. Žalobce se proto mylí, pokud se domnívá, že byl povinen daň uhradit bez ohledu na podané odvolání. Soud se naopak shoduje s žalovaným, že částečná úhrada daně byla ze strany žalobce dobrovolná.
51. Tyto závěry potvrzuje ustálená judikatura NSS. Ten již ke vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně (který od 1. 1. 2021 nahradil právě úrok z nesprávně stanovené daně, přičemž na platnosti následujících východisek se ale nic nezměnilo) uvedl, že „*je třeba splnění dvou podmínek, tj. 1) dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a 2) již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti.*“ Pokud tedy nenastala splatnost daně, pak nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nemohl vzniknout (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, odst. 7–8; shodně rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS.).
52. Tento právní názor NSS ve své následné rozhodovací praxi setrvale opakuje. Trvá na tom, že pokud daňový subjekt plní na základě platebního výměru, proti němuž ovšem podal odvolání, pak mu „*nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které případně v období mezi vydáním platebního výměru a rozhodnutím o odvolání uhradil*“ (rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25, odst. 19; shodně rozsudky NSS ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-40, odst. 24; ze dne 26. 7. 2023, č. j. 1 Afs 163/2022-46, odst. 18–19 ; ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2022-40, odst. 14).
53. Z výše uvedeného plyne, že žalobce nebyl povinen na základě nepravomocných dodatečných platebních výměrů daň platit. Pokud tak přesto učinil, šlo o jeho dobrovolné rozhodnutí. Tato skutečnost ale nezakládá nárok na úrok z nesprávně stanovené daně. V tomto kontextu je nerozhodné, z jakého důvodu OFŘ dodatečné platební výměry zrušilo. Byť lze ve stručnosti poznamenat, že se tak nestalo z důvodu nicotnosti, nýbrž nezákonnosti, neboť je žalovaný vydal po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

54. K opačnému závěru nelze dospět ani na základě argumentu, že částečnými úhradami žalobce předcházet přirůstání úroků z prodlení, které by musel platit v případě neúspěchu odvolání. Tuto úvahu odmítl NSS např. v rozsudku ze dne 24. 7. 2025, č. j. 4 Afs 50/2025-30, odst. 41: „*Nic na tom nemůže změnit ani skutečnost, že stěžovatel takto postupoval, aby minimalizoval potenciální finanční újmu, která mu mohla doměřením úroků z prodlení vzniknout. Stěžovatel tímto svým jednáním pouze hypoteticky předvídal situaci zakládající mu povinnost k úhradě úroku z prodlení. V takovém případě ale musel současně počítat s tím, že pokud bude vyhověno jím podanému oprávněnému prostředku, budou tyto dobrovolně hrazené finanční prostředky po určitou dobu v držení správce daně, a eventuálně tak vlivem inflace ztratí na hodnotě.*“
55. NSS se již zabýval také srovnáním právní úpravy úroku dle § 254 daňového řádu s úrokem z prodlení hrazeným daňovým subjektem dle § 252 daňového řádu. Předně poukázal na to, že „*dřívější úhrada daně, byť by se ukázala jako nesprávně stanovená (vyměřená či doměřená), nezpůsobuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (srov. Kaniová. L. Komentář k § 254. In. ASPI).*“ Pro účely § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba pracovat s náhradní splatností daně právě proto, že „*úrok je peněžitou sankcí za nezákonné rozhodnutí či nesprávný úřední postup vedoucí ke stanovení daně v nesprávné výši (viz díkce, na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím).* Proto je logické, že splatnost daně je třeba v takovém případě odvíjet od náhradních lhůt stanovených rozhodnutími správce daně.“ Naopak „*úrok z prodlení je sankčním mechanismem stíhajícím daňový subjekt, pokud neuhradí splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Zároveň plní i motivační funkci, neboť vede daňový subjekt k dodatečnému splnění jeho daňové povinnosti. (...) Je pravdou, že pro účely výkladu ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu platí ustálený výklad, že náhradní lhůta splatnosti nemá vliv na běh úroku z prodlení, který se počítá od lhůty původní splatnosti. Je tomu ale tak proto, že jde o motivaci daňového subjektu k tvrzení a zaplacení daně, a to cestou ‚opožděného‘ daňového přiznání. Jakkoliv v tomto ohledu lze stěžovateli přisvědčit, že v případě neuhrazení daně v termínu původní splatnosti čelí riziku předepsání úroku z prodlení, nemění to nic na tom, že pro účely ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba vycházet z jiného pojetí splatnosti daně“ (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2023, č. j. 5 Afs 363/2020-48, odst. 73–76).*
56. Úrok z prodlení placený daňovým subjektem a úrok z nesprávně stanovené daně tedy nelze bez dalšího srovnávat. Jedná se o odlišné instituty, které slouží k jinému účelu a chrání odlišný právní zájem. Smyslem úroku z prodlení je motivace daňového subjektu k tomu, aby řádně vypočetl a tvrdil svou daňovou povinnost a tuto včas zaplatil; úrok z nesprávně stanovené daně naopak fakticky představuje ze zákona vznikající paušální náhradu škody potenciálně způsobené nezákonným rozhodnutím (postupem) správce daně (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2025, č. j. 31 Af 21/2024-30, odst. 19).
57. Soud tudíž nesouhlasí s žalobcem ani v tom, že by měl ztížený přístup k oprávněným prostředkům. Úrok z prodlení plní vedle sankční i motivační funkci a v případě nedůvodnosti odvolání by proto daňový subjekt měl daň po splatnosti co nejdříve zaplatit. Jestliže by ale bylo odvolání vyhověno, jak tomu bylo v případě žalobce, daňový subjekt nebude tížit povinnost úroky platit. Rozhodl-li se žalobce dobrovolně předcházet potenciální finanční újmě v podobě úroků z prodlení, musel tak pro případ svého úspěchu v odvolacím řízení slovy NSS počítat s tím, že budou tyto dobrovolně hrazené finanční prostředky po určitou dobu v držení správce daně, a eventuálně tak vlivem inflace ztratí na hodnotě.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

58. Jelikož soud neshledal žádnou z námitek důvodnou a současně nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, žalobu pro její nedůvodnost zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
59. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl 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 rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 6. listopadu 2025

Mgr. Ing. Petr Šuránek v. r.
předseda senátu