ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **COME vending s.r.o.**
sídlem Masarykova třída 342/39, 746 01 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Zdeňkem Kramperou
sídlem Kořenského 1107/15, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**
sídlem Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2024 č. j. 1613672/24/3216-50521-806256, č. j. 1613658/24/3216-50521-806256 a č. j. 1613600/24/3216-50521-806256, ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně

takto:

I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 25. 4. 2024 č. j. 1613672/24/3216-50521-806256, č. j. 1613658/24/3216-50521-806256 a č. j. 1613600/24/3216-50521-806256 **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 228 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Zdeňka Krampery, sídlem Kořenského 1107/15, 105 00 Praha 5.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2024 č. j. 1613672/24/3216-50521-806256, č. j. 1613658/24/3216-50521-806256 a č. j. 1613600/24/3216-50521-806256, jimiž byly zamítnuty námitky proti vyrozuměním o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku z nesprávně stanovené daně (dále jen „úrok“) za zdaňovací období březen-červen 2012, únor 2012 a leden 2012, jež byla žalovaným vydána dne 29. 2. 2024.

2. V podané žalobě žalobce uvedl:

3. Napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť žalovaný nemůže po žalobci vymáhat úrok, jenž jako příslušenství daně sleduje osud daně, přičemž podle ust. § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) došlo k prekluzi daně, tedy i příslušenství samotného. Žalobce poukázal na ust. § 2 odst. 3 a odst. 5 daňového řádu. Dále žalobce citoval ust. § 3, § 124a, § 135 odst. 1 a 2, § 136 odst. 1 a § 148 daňového řádu.

4. V další části žaloby poukázal žalobce na judikaturu, kterou považuje za přiléhavou pro posuzovanou věc, a to rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023 č. j. 29 Af 83/2021-40, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 2. 5. 2022 č. j. 52 Af 21/2021-167, rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) sp. zn. 10 Afs 174/2021, sp. zn. 10 Afs 397/2020, sp. zn. 9 Afs 81/2020 a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 1. 11. 2023 č. j. 9 Afs 95/2021-64, včetně jejich citací.

5. Dále žalobce sdělil, že v průběhu r. 2012 a ledna 2013 podal řádná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období leden-červenec 2012 a říjen-prosinec 2012 a daň za tato zdaňovací období řádně uhradil. V souvislosti s proběhnuvší daňovou kontrolou vydal žalovaný v r. 2014 dodatečné platební výměry. Dodatečný platební výměr za zdaňovací období červenec 2012 byl zrušen rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) a řízení bylo zastaveno. Dodatečné platební výměry z r. 2014 byly rozhodnutím OFŘ z r. 2019 změněny, ale ani toto rozhodnutí OFŘ nenabylo právní moci. Následně byly dodatečné platební výměry z r. 2014 zrušeny rozhodnutími OFŘ z r. 2022 a řízení byla zastavena. Dodatečné platební výměry z r. 2014 tedy nikdy nenabyly právní moci.

6. Zákonem stanovená 10letá prekluzivní lhůta k případnému doměření daňové povinnosti počala v souladu s ust. § 148 odst. 5 daňového řádu běžet u jednotlivých zdaňovací období vždy od 26. dne příslušného měsíce (viz § 99 odst. 1 a § 101 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění-dále jen „ZDPH“). V období od února 2022 do ledna 2023 tedy došlo u jednotlivých zdaňovacích období roku 2012 k postupnému uběhnutí prekluzivních lhůt k případnému doměření daňové povinnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje

7. Pokud uběhla zákonem stanovená nepřekročitelná prekluzivní lhůta, je v rozporu se zákonem, aby žalovaný evidoval za žalobcem nedoplatek na dani. Ke dni uběhnutí prekluzivní lhůty u jednotlivých zdaňovacích období žádné rozhodnutí žalovaného či OFŘ, na základě kterého by byla žalobci doměřena daňová povinnost, nenabylo právní moci, a proto se žalovaný vůči žalobci v rámci těchto zdaňovacích období nemůže ničeho domáhat. Žalovaný je povinen vycházet z řádných daňových tvrzení učiněných žalobcem v průběhu r. 2012 a ledna 2013.

8. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného v napadených rozhodnutích, který mj. uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně či nově z nesprávně stanovené daně sleduje osud daně
po hmotněprávní linii, tzn., že jeho vznik, změna či zánik jsou vždy odvislé od existence daně pravomocně stanovené v souladu s § 148 daňového řádu, který z podstaty věci nelze na režim úroků vůbec aplikovat. Dále žalovaný odkázal na ust. § 124a daňového řádu, z něhož usuzuje, že rozhodnutí OFŘ z r. 2019 nabylo právní moci.

9. Žalobce s odkazem na již výše uvedenou právní úpravu má za to, že prekluzivní 10letá lhůta (§ 148 odst. 5 daňového řádu) je nepřekročitelná. Jestliže nelze po překročení této lhůty daňovému subjektu daň stanovit či doměřit, nelze mu ani určit příslušenství z této daně. Ust. § 148 odst. 5 daňového řádu se podle žalobce na příslušenství daně vztahuje. Z citovaných zákonných ustanovení i z judikatury je zřejmé, že řízení před správními soudy tuto 10letou nepřekročitelnou prekluzivní lhůtu nestaví, nepřerušuje, prakticky nijak její běh nenarušuje. Optikou žalovaného by aplikace ust. § 124a daňového řádu znamenala, že rozhodnutí OFŘ z r. 2019 by nabyla právní moci po 22. 11. 2023, kdy vydal krajský soud rozsudek o zamítnutí žaloby, takže by nabyla právní moci poté, co již uběhla 10letá nepřekročitelná prekluzivní lhůta nejzazšího zdaňovacího období, tj. prosince 2012. Takový postup je podle žalobce v rozporu se zákonem. Rozhodnutí o kasační stížnosti bylo NSS vydáno v době, kdy již 10letá prekluzivní lhůta uplynula, neboť bylo vydáno dne 5. 5. 2023.

10. Žalobce si je vědom judikatury NSS ve vztahu k ust. § 124a daňového řádu, např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 275/2002 či sp. zn. 4 Afs 193/2021, nicméně v nich učiněné závěry nepovažuje za aplikovatelné na tento případ. Pokud by byly závěry NSS v této judikatuře správné, tak by tím docházelo k prolomení nepřekročitelné 10leté lhůty a daňový subjekt by se ocitl v právní nejistotě, která může trvat i více než 10 let, zda bude či nebude muset daň doplatit. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce, že postupem dle ust. § 124a daňového řádu může dojít k překročení 10leté prekluzivní lhůty, pak by tuto výjimku v ust. § 148 daňového řádu upravil obdobně jako odstavce 6 a 7 tohoto zákonného ustanovení. Jediným případem, kdy může dojít k překročení 10leté prekluzivní lhůty, je spáchání daňového trestného činu.

11. Pro případ, že by 10letá prekluzivní lhůta pro doměření daně byla prolomena ustanovením § 124a daňového řádu, má žalobce za to, že je žalovaný povinen postupovat v souladu se základními zásadami upravenými v § 5-9 daňového řádu. Žalovaný je povinen daňové předpisy vykládat v souladu se základními zásadami, na nichž daňové právo stojí, a současně se uplatní i zásady upravené v ust. § 2-8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění (viz rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2010 č. j. 1 As 69/2010-62). Žalovaný je při interpretaci ust. § 124a a § 148 odst. 5 daňového řádu povinen z těchto zásad vycházet. Pokud

se ohledně vztahu mezi ust. § 124a a § 148 odst. 5 daňového řádu jedná o legislativní chybu, nelze tuto klást k tíži žalobce a správce daně je povinen dodržet zásadu „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“.

12. Na základě výše uvedeného má žalobce postup žalovaného za protiústavní.

13. Žalovaný ve vyjádření označil za jádro sporu otázku, zda je uplynutí objektivní 10leté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu relevantní pro vznik, resp. změnu výše úroku dle ust. § 254 daňového řádu ve znění účinném před 1. 1. 2021, resp. úroku z nesprávně stanovené daně dle ust. § 254 daňového řádu ve znění účinném po novelizaci k 1. 1. 2021 a dále otázku možnosti správce daně vyrozumět o tomto úroku žalobce, když v důsledku změny stanovené daně vlivem „obživnutí“ rozhodnutí ve smyslu ust. § 124a daňového řádu vydal žalovaný vyrozumění o úrocích, které byly takto sníženy, resp. vynulovány,
v důsledku čehož žalobci vznikl nedoplatek, a proti kterým žalobce podal námitky, jež žalovaný zamítl.

14. Z ust. § 2 odst. 5 věty druhé daňového řádu vyplývá akcesorická povaha takto definovaného příslušenství, tj., že jeho existence je závislá na existenci daně, jejímž příslušenstvím jsou. Toto ustanovení nevypovídá ničeho o období, za které takto definované příslušenství vzniká, ani kdy lze daňový subjekt o takto vzniklém příslušenství vyrozumět.

15. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu definuje objektivní limit, kdy nejpozději musí rozhodnutí o stanovení daně nabýt právní moci, má-li být zákonné. Úroky dle § 254 daňového řádu ve znění před novelizací vznikají ze zákona a vyrozumění správce daně o jejich výši mají deklaratorní povahu, na rozdíl od stanovení daně, které má povahu konstitutivní.

16. Žalovaný v napadených rozhodnutích o námitkách význam ust. § 2 odst. 5 pro úroky dle § 254 vyložil a nemá důvod na tom ničeho měnit ani pro řízení o žalobě proti těmto rozhodnutím.

17. Akceptace žalobcovy argumentace, pokud jde o význam lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, by znamenala, že nastalo-li by splnění podmínek pro vznik úroku dle § 254 daňového řádu zároveň s koncem této lhůty, správce daně by již neměl možnost daňový subjekt o takto vzniklém úroku vyrozumět. Takový závěr považuje žalovaný za absurdní a rozporný se smyslem a účelem ust. § 2 odst. 5 daňového řádu. Ve svém důsledku by to zpochybnilo právo daňového subjektu na kompenzaci újmy vzniklé nesprávným stanovením daně, kterou musel platit. Není přitom důvod, aby existoval právní režim odlišný, má-li úrok dle § 254 daňového řádu vzniknout a má-li se snížit, resp. zaniknout, jak je tomu v nyní rozhodovaném případě.

18. Vyrozuměním o výši úroku správce daně toliko informuje daňový subjekt o tom, že skutečnost relevantní pro jeho existenci, která nastala (pro kterou je lhůta dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu) má za následek úrok v určité výši, přičemž není směrodatné, zda jde o skutečnost prvotní nebo skutečnost ovlivňující dříve vzniklý úrok (jako je tomu v případě

obživnutí rozhodnutí dle § 124a daňového řádu), která tento úrok mění, resp. eliminuje (což jde v nyní rozhodovaném případě v neprospěch žalobce).

19. Žádný z judikaturních závěrů prezentovaných v žalobě se netýká otázky vyrozumění o úrocích v režimu ust. § 254 daňového řádu v návaznosti na objektivní lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu a řešení námitky vznesené proti takovému vyrozumění. Aby bylo možno analogicky aplikovat žalobcem prezentované judikaturní závěry na jeho případ, musela by být právní úprava vymezená zákonem kusá, což znamená, že by absentovala úprava výslovná, ale rovněž možnost dovodit postup pro určitou procesní situaci výkladovými metodami práva, ať již základními či doplňkovými. Teologickým výkladem lze ovšem dovodit závěr popsaný výše, přičemž není rozhodné, že v případě žalobce jde v jeho neprospěch, protože analogii ve veřejném právu lze uplatnit za předpokladu kumulativního splnění nemožnosti vyřešit určitou procesní situaci v důsledku kusosti právní úpravy a absenci zhoršení právní pozice účastníka řízení, zatímco v případě žalobce lze uvažovat pouze o splnění podmínky druhé.

20. Obdobně nedopadá na případ žalobce pravidlo „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“, protože podmínkou jeho aplikace je existence dvou právně rovnocenných variant výkladu určitého právního předpisu při nemožnosti dobrat se výkladovými metodami práva priority žádného z nich. V případě žalobce o existenci takových dvou variant nelze uvažovat, když smysl ust. § 2 odst. 5 daňového řádu i ust. § 148 odst. 5 daňového řádu je jednoznačný.

21. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).

23. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce podal v průběhu r. 2012 řádná a také dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, únor, březen, duben, květen, červen, červenec 2012 a dále říjen, listopad a prosinec 2012. Správce daně dne 10. 9. 2013 zahájil u žalobce daňovou kontrolu, v jejímž důsledku vydal ve dnech 27. 6., 30. 6. a 1. 7. 2014 dodatečné platební výměry na DPH za uvedená zdaňovací období. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která byla zamítnuta rozhodnutím OFŘ ze dne 20. 6. 2016 č. j. 27815/16/5300-22441-711458. Proti tomuto rozhodnutí OFŘ podal žalobce správní žalobu, na jejímž základě bylo rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2018 č. j. 22 Af 71/2016-36 rozhodnutí OFŘ zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. OFŘ v dalším řízení vydalo dne 14. 2. 2019 rozhodnutí č. j. 5781/19/5300-22441-705341, jímž dodatečné platební výměry vydané v r. 2014 s výjimkou dodatečného platebního výměru za zdaňovací období červenec 2012 změnilo. Současně rozhodnutím č. j. 5754/19/5300-22441-705341 zrušilo dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červenec 2012 a řízení v této věci zastavilo.

Shodu s prvopisem potvrzuje

24. Žalobce proti rozhodnutí OFŘ vydanému v dalším řízení, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání, podal opět správní žalobu, o které rozhodl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 11. 2020 č.j. 22 Af 18/2019-43, jímž bylo rozhodnutí OFŘ zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. OFŘ podalo dne 15. 1. 2021proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

25. OFŘ poté v r. 2022 vydalo tři rozhodnutí, jimiž postupně zrušilo dodatečné platební výměry a řízení zastavilo. Jedná se o rozhodnutí ze dne 27. 1. 2022, jímž byl zrušen dodatečný platební výměr za zdaňovací období leden 2012 a řízení bylo zastaveno, dále rozhodnutí ze dne 3. 3. 2022, jímž byl zrušen dodatečný platební výměr za zdaňovací období únor 2012 a řízení bylo zastaveno a dále rozhodnutí ze dne 7. 4. 2022, jímž byly zrušeny dodatečné platební výměry za zdaňovací období březen, duben, květen, červen, říjen, listopad a prosinec 2012 a všechna tato řízení byla zastavena.

26. Následně žalovaný vyrozuměl žalobce o předepsání úroku podle § 254 daňového řádu v návaznosti na výše uvedená rozhodnutí o zrušení dodatečných platebních výměrů a předepsané částky byly poukázány na bankovní účet žalobce.

27. NSS rozsudkem ze dne 5. 5. 2023 č. j. 5 Afs 5/2021-29 rozhodl o kasační stížnosti žalovaného tak, že rozsudek krajského soudu ze dne 5. 11. 2020 č. j. 22 Af 18/2019-43 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „kasační rozsudek“). Krajský soud v Ostravě poté vydal dne 22. 11. 2023 pod č. j. 22 Af 18/2019-81 rozsudek, kterým žalobu proti rozhodnutí OFŘ ze dne 14. 2. 2019 zamítl.

28. Následně žalovaný zaslal žalobci vyrozumění ze dne 29. 2. 2024 o úroku dle § 254 daňového řádu (jednalo se o tři vyrozumění ve vztahu ke zdaňovací období únor 2012, leden 2012 a březen-červen 2012 a říjen-prosinec 2012) s tím, že žalobci byl do evidence daní na osobní daňový účet předepsán úrok podle § 254 daňového řádu ve výši 0, takže správce daně eviduje nedoplatek na výše uvedeném úroku ve výši dříve předepsaného, sděleného a vyplaceného úroku, čímž žalobci vznikl nedoplatek na výše uvedeném úroku a vznikla mu tak povinnost tento nedoplatek uhradit. V odůvodnění správce daně uvedl, že ke změně výše úroku došlo ve vazbě na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 11. 2023 č. j. 22 Af 18/2019-81, kterým byla zamítnuta žaloba žalobce, když původní výše úroku byla správcem daně předepsána na osobní daňový účet žalobce, žalobce byl o této skutečnosti uvědoměn a správce daně úrok poukázal na účet žalobce dne 11. 4. 2022.

29. Proti těmto vyrozuměním podal žalobce námitky, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

30. Krajský soud shledal prioritním zabývat se otázkou výkladu ust. § 124a daňového řádu. K výkladu tohoto ustanovení, resp. k následkům „obživnutí“ zrušeného rozhodnutí správního orgánu se obsáhle vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 11. 10. 2023 č. j. 1 Afs 275/2022-43 tak, že řešil otázku, ke kterému okamžiku je stanovena daň při „obživnutí“ rozhodnutí o stanovení daně. NSS poukázal na to, že rozhodnutí správce daně vyvolávalo účinky až do jeho zrušení v souladu se zásadou presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy

Shodu s prvopisem potvrzuje

příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej. Po celou dobu své existence až do svého eventuálního zrušení vyvolává správní akt právní následky, zakládá práva a povinnosti. Případné zrušení individuálního správního aktu soudem má účinky toliko *ex nunc*, které působí výlučně do budoucna (soudní řád správní neobsahuje obdobné ustanovení jako je § 99 správního řádu, umožňující určit, ke kterému okamžiku nastávají účinky spojené se zrušením rozhodnutí). Jedinou výjimku představuje skupina nicotných aktů, u nichž se má za to, že nebyly nikdy vydány, a tudíž nemohly působit následky ani v minulosti (viz odst. 37 odkazovaného rozsudku NSS).

31. NSS dále v rozsudku č. j. 1 Afs 275/2022-43 zdůraznil, že účinky rozhodnutí byly v důsledku rozsudku kasačního soudu pouze „obnoveny“, avšak nedošlo tím k opětovnému stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu. Stanovit daň může jedině správce daně postupem uvedeným v § 147 daňového řádu, a nikoliv soud ve správním soudnictví, který pouze přezkoumává zákonnost správního rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci po zamítnutí odvolání žalovaným, je proto nadále účinné k tomuto dni, a tímto dnem také došlo k pravomocnému stanovení daně. Tím byla lhůta podle § 148 daňového řádu zachována. Následné soudní řízení, ve kterém dojde k opakovanému zrušení a poté k „obživnutí“ rozhodnutí žalovaného, na tomto závěru nemůže nic změnit (srov. přiměřeně odst. 40 odkazovaného rozsudku NSS).

32. V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 275/2022-43 dospěl NSS k závěru, že ust. § 148 odst. 1 ve spojení s odst. 5 daňového řádu zavazuje toliko správce daně, ale nikoliv správní soudy při přezkumu správních rozhodnutí.

33. Na tyto judikaturní závěry navázal NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2025 č. j. 9 Afs 42/2025-32, v němž dovodil, že pro posouzení aplikace § 124a daňového řádu nemůže být relevantní to, že žalovaný v rámci nového stádia téhož daňového řízení, vyvolaného na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu, z důvodu prekluze zrušil rozhodnutí správce daně I. stupně a řízení zastavil. Ust. § 124a daňového řádu je třeba aplikovat i na tyto situace, tedy nové rozhodnutí se stává neúčinným. K neúčinnosti nového rozhodnutí vydaného správcem daně dochází ze zákona pouze tehdy, kdy krajský soud vázán právním názorem NSS v novém rozsudku žalobu zamítne, popř. rozsudkem zrušujícím správní rozhodnutí zaváže správce daně právním názorem odchylným od svého předchozího právního názoru.

34. Taková situace nastala také v nyní projednávané věci, kdy krajský soud, vázán právním názorem NSS vysloveným v kasačním rozsudku, žalobu týkající se dodatečných platebních výměrů za výše vymezená zdaňovací období r. 2012 zamítl. Dodatečné platební výměry za uvedená období ve znění změnového rozhodnutí OFŘ z r. 2019 proto zůstaly v právní moci a jimi doměřená DPH, modifikovaná změnovým rozhodnutím OFŘ z r. 2019 („obživlé“ rozhodnutí) se stala splatnou.

35. V nyní souzené věci však žalobce DPH uhradil již dříve, ve stanovené lhůtě splatnosti, resp. náhradní lhůtě splatnosti.

36. Výše odkazovaná judikatura NSS ve svém souhrnu vyvrací názor žalobce, že pro posouzení věci je rozhodná skutečnost, že kasační rozsudek NSS, jakož i následně vydaný rozsudek krajského soudu ze dne 22. 11. 2024, jímž byla žaloba proti rozhodnutí OFŘ ze dne 14. 2. 2019 zamítnuta, byly vydány po uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 5 daňového řádu.

37. Pro úplnost krajský soud doplňuje, že z žádného rozsudku uvedeného žalobcem v rámci judikatury, o niž opíral svou právní konstrukci, nevyplývá přiléhavost pro řešení otázek, které jsou předmětem posuzovaného sporu. Posuzovaná právní úprava nedává prostor pro uplatnění zásady „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“, neboť žádné pochybnosti z ní nevyvstávají.

38. Dále se krajský soud dále věnoval otázce, zda žalovanému poté, co došlo k obživnutí rozhodnutí o stanovení daně podle ust. § 124a daňového řádu, svědčilo právo vydat žalobci vyrozumění o úroku ve výši 0, který ve svém důsledku znamenal, že správce daně eviduje u žalobce nedoplatek ve výši dříve předepsaných, sdělených a vyplacených úroků za předmětná zdaňovací období.

39. Žalobce i v tomto případě argumentuje nepřekročitelnou prekluzivní lhůtou dle ust. § 148 odst. 5 daňového řádu.

40. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ke shodné námitce žalobce uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z nesprávně stanovené daně ve smyslu § 254 daňového řádu správce daně na rozdíl od daně nevyměřuje, nedoměřuje, nevydává rozhodnutí o stanovení daně. Úrok vzniká, mění se jeho výše, případně zaniká ze zákona a správce daně jeho výši pouze předepisuje do evidence daní a daňový subjekt o tom pouze vyrozumí. Vznik, změna i případný zánik úroku jsou vždy odvislé od existence daně pravomocně stanovené v souladu s § 148 daňového řádu, který z podstaty věci nelze na režim úroků vůbec aplikovat.

41. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný zdůraznil, že v případě akceptace výkladu ust. § 148 odst. 5 daňového řádu na souzenou věc, jak je prezentován žalobcem, by znamenalo, že byly-li by podmínky pro vznik úroku dle § 254 daňového řádu splněny zároveň s koncem lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu, správce daně by již neměl možnost daňový subjekt o takto vzniklém úroku vyrozumět. Tento závěr je rozporný se smyslem a účelem ust. § 2 odst. 5 daňového řádu a ve svém důsledku by zpochybnil právo daňového subjektu na kompenzaci újmy vzniklé nesprávným stanovením daně, kterou musel zaplatit. Podle žalovaného není dán důvod, aby existoval právní režim odlišný, má-li úrok dle § 254 daňového řádu vzniknout nebo má-li se snížit, resp. zaniknout, jak je tomu v nyní rozhodovaném případě.
42. Krajský soud se s těmito závěry žalovaného plně ztotožňuje.

43. Žalovaný vydal výše specifikovaná vyrozumění o předepsání úroku ve výši 0 v důsledku „obživnutí“ správního rozhodnutí a současně žalobci sdělil, že eviduje nedoplatek ve výši původně (ve smyslu § 254 daňového řádu) předepsaného a vyplaceného úroku. Nutno zdůraznit, že „obživnutím“ správního rozhodnutí zanikl právní titul pro předepsání a vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu, jenž byl žalobci předepsán a vyplacen správcem daně v r. 2022 a žalobce v důsledku „obživnutí“ správního rozhodnutí na tento vyplacený úrok ztratil nárok.

44. K tomu je třeba zdůraznit, že úrok dle ust. § 254 daňového řádu má charakter reparace daňového subjektu za nezákonné nebo nesprávné jednání správce daně. Dle komentářové literatury *(Rozehnal Tomáš: Daňový řád. Praktický komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2019* - dále jen „komentářová literatura“) úrok dle § 254 daňového řádu je příslušenstvím daně, které sleduje osud daně (§ 2 odst. 5 daňového řádu) a lze jej požadovat v rámci lhůty pro placení daně dle § 160 daňového řádu.

45. Dle krajského soudu má-li daňový subjekt (v pozici oprávněného) právo požadovat úrok dle § 254 daňového řádu v rámci lhůty pro placení daní, pak správce daně je oprávněn ve stejné lhůtě vydat vyrozumění o novém předepsaném úroku v důsledku „obživlého“ správního rozhodnutí ve smyslu § 124a daňového řádu a současně daňovému subjektu sdělit, že u něj v důsledku toho eviduje nedoplatek dle § 143 odst. 3 daňového řádu. Nedoplatek přitom také zaniká až po marném uplynutí lhůty pro placení daně (§ 153 odst. 4 daňového řádu).

46. Při vyrozumění o předepsaném úroku se postupuje analogicky podle ust. § 251a odst. 3 daňového řádu.

47. Vyrozumění o úroku dle § 251a odst. 3 daňového řádu není rozhodnutím správního orgánu ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. a) s. ř. s. Vyrozumění o předpisu úroku lze přezkoumat na základě žaloby proti rozhodnutí
o námitkách podle § 159 daňového řádu podaných proti tomuto vyrozumění (viz usnesení Krajského soudu Ústní nad Labem ze dne 3. 8. 2022 č. j. 141 Af 14/2022-14, publikované ve Sb. NSS pod č. 4400/2022).

48. Podle ust. § 160 odst. 1 daňového řádu lhůta pro placení daně činí 6 let a začne běžet dnem splatnosti daně. Kromě této subjektivní lhůty pro placení daně upravuje § 160 odst. 5 daňového řádu také objektivní lhůtu pro placení daně, která končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku dle odst. 1, s výjimkou daně zajištěné podle odst. 6. Stejná lhůta jako pro daň platí pro její příslušenství (viz. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 12/2012).

49. Lhůta pro placení daně má charakter prekluzivní hmotněprávní lhůty a správce daně k uplynutí lhůty musí přihlížet z úřední povinnosti. Po marném uplynutí lhůty pro placení daně nedoplatek zaniká (§ 153 odst. 4 daňového řádu), řízení se zastaví dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu a nedoplatek se vymaže z evidence daní (viz. komentářová literatura k § 160a daňového řádu).

50. V posuzované věci splatnost doměřené daně nastala právní mocí dodatečných platebních výměrů za předmětná zdaňovací období r. 2012 vydaných správcem daně v r. 2014 a dále právní mocí nyní „obživlého“ rozhodnutí OFŘ ze dne 14. 2. 2019, kterým byly dodatečné platební výměry na daně za předmětná zdaňovací období z r. 2014 změněny tak, že daně byly znovu doměřeny.

51. Do konce r. 2020 byla účinná právní úprava, která stanovila dvojí počátek běhu lhůty. V první řadě byl počátek běhu lhůty určen dnem splatnosti daně (obecně § 135 daňového řádu). V případě, že mohla být daň uhrazena ve lhůtě náhradní, počala lhůta běžet posledním dnem náhradní splatnosti daně, a to ve vztahu k nedoplatku, kterého se náhradní splatnost týkala. Prakticky tak mohla mít jedna daň za jedno zdaňovací období stanoveno více lhůt pro placení daně. To je právě případ žalobce, neboť k prvnímu doměření DPH za předmětná zdaňovací období r. 2012 došlo dodatečnými platebními výměry z r. 2014 a k druhému doměření došlo změnou těchto dodatečných platebních výměrů, která nastala rozhodnutím OFŘ ze dne 14. 2. 2019 („obživlé“ správní rozhodnutí). V rámci novely daňového řádu č. 283/2020 Sb. došlo od 1. 1. 2021 k jednotnému určení počátku běhu lhůty, a to dnem splatnosti daně. Problematika případné náhradní splatnosti daně je pak řešena novelizovaným odst. 3 písm. a) ust. § 160 daňového řádu. Toto pravidlo se dle přechodných ustanovení uplatní až ve vztahu ke lhůtám, jejichž původní (tj. ne náhradní) den splatnosti nastal od 1. 1. 2021 (viz komentářová literatura k § 160a daňového řádu), což není případ žalobce.

52. Na základě výše uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný byl sice oprávněn k vydání vyrozumění o úroku dle § 254 daňového řádu ve výši 0 a o existenci nedoplatku žalobce v evidenci správce daně v návaznosti na „obživlé“ správní rozhodnutí dle § 124a daňového řádu, avšak současně bylo jeho povinností zabývat se otázkou prekluze práva pro placení daně. Žalobce v řízení prekluzi namítal, sice nesprávně argumentoval lhůtou o stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu, ale nutno připomenout, že žalovaný je ze zákona povinen k prekluzi práva dle § 160 daňového řádu přihlížet z moci úřední (viz komentářová literatura, odst. 49 tohoto rozsudku).

53. Z výše uvedených důvodů shledal krajský soud napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. V dalším řízení bude povinností žalovaného zabývat se *ex offo* během lhůt pro placení daní ve vztahu ke dvěma výše specifikovaným doměřením daní za zdaňovací období r. 2012 žalobci a ověřit, zda byly úroky dle § 254 daňového řádu ve výši 0 dle vyrozumění o úrocích ze dne 29. 2. 2024 žalobci předepsány v rámci lhůty pro placení daní dle § 160 daňového řádu.

54. Krajský soud zrušil napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Současně soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje

55. O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady sestávající ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za každé z přezkoumávaných rozhodnutí, tj. 9 000 Kč, a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to z dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) a paušální náhradu hotových výdajů za každý tento úkon ve výši 300 Kč. Soud při rozhodování o nákladech řízení vycházel z ust. § 7 odst. 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Náhrada právního zastoupení tak činí 6 800 Kč. Tato částka byla v souladu s ust. § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšena o částku odpovídající DPH, kterou je zástupce žalobce povinen odvést podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 8 228 Kč. Celkové náklady žalobce jsou vyčísleny částkou 17 228 Kč.

56. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“) týkající se právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159 a § 168 o. s. ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o. s. ř. za použití § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 29. ledna 2026

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje