



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **SG Equipment Finance Czech Republic s. r. o.**, se sídlem náměstí Junkových 2772/1, Praha 5, zastoupena Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2014, č. j. 11 Af 10/2013 - 47,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně – SG Equipment Finance Czech Republic s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2014, č. j. 11 Af 10/2013 - 47, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 5. 2014, č. j. 11 Af 10/2013 - 47, zamítl žaloby, kterými se žalobkyně SG Equipment Finance Czech Republic s. r. o. domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 18148/12-1500-106794, a č. j. 18149/12-1500-106794), jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále také „správce daně“) o námitkách ze dne 28. 2. 2012, č. j. 96688/12/004516107999, a ze dne 7. 3. 2012, č. j. 110385/12/004516107999, ve věci žádosti žalobkyně o přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), a to v souvislosti s žalobkyní stanovenou daní z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009 rozhodnutími Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 10666/11-1200-105150 a č. j. 10668/11-1200-105150 (dále jen „daň“).

Městský soud při svém rozhodování dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyly splněny zákonné podmínky vzniku práva na úrok ve smyslu ust. § 254 daňového řádu. Je tomu tak proto, že z obsahu spisového materiálu i z předložených listin jednoznačně vyplývá, že daň byla žalobkyni nejprve vyměřena konkludentně na základě jí podaných daňových přiznání. Vzhledem k tomu potom správce daně neměl důvod k tomu, aby pochyboval o správnosti podaných přiznání. Byl to naopak sám daňový subjekt (žalobkyně), kdo ve lhůtě pro podání odvolání zjistil, že jí přiznaná výše daně je nesprávně vyšší oproti dani zákonné, pokud neuplatnil veškeré výdaje. Tuto skutečnost (vlastní pochybení) proto nelze spravedlivě přičítat na vrub jednání správních orgánů, jak předpokládá daňový řád v případě přiznání úroku. Situace, kdy dojde ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání podaného daňovým subjektem, je zcela odlišná od skutkových okolností, na které dopadá ust. § 254 daňového řádu, s nimiž je spojen vznik nároku na úrok. Tak tomu je v případech, kdy byla nesprávně stanovená daň výsledkem činnosti správního orgánu (daň byla vyměřena odlišně od daně vyčíslené daňovým subjektem), a takto stanovená daň byla posléze měněna či zrušena ve prospěch daně původně přiznané. V tomto případě již existuje aktivní úkon (činnost) správce daně, který vyměří daň v odlišné výši od daně přiznané, a to na základě vlastní iniciativní činnosti - po zjištěných pochybnostech (úconech směřujících k jejich odstranění), a poté na základě vlastních skutkových zjištění a jejich právním hodnocení. Úrok, který je následně správní orgán povinen hradit, je tak nesporně výrazem jeho odpovědnosti za nesprávná skutková zjištění a jejich vadné právní hodnocení, jenž se posléze projeví v realizované platební povinnosti daňového subjektu, která byla následně zrušena či změněna ve prospěch daňového subjektu. O tento případ ale v projednávané věci nešlo.

Správce daně neměl pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů uvedených žalobkyní v jejích daňových přiznáních. Naopak bezesbytku je akceptoval. Skutečnost, že žalobkyně ve svých přiznáních neuvedla určité výdaje, které následně měly vliv na výši vyměřené a uhrazené daně žalobkyní, nevyvolaly pochybnosti správce daně o správnosti daňového přiznání, za které by byl odpovědný. Naopak, pokud by žalovaný správní orgán a posléze i správní soud akceptovaly domněnku žalobkyně, že za správnost údajů uvedených v daňovém přiznání je kdykoliv odpovědný správce daně, nedopadalo by toto pochybení na toho, kdo takový stav (vyměření daně v nesprávné výši) zapříčinil. V projednávané věci to byl evidentně daňový subjekt, neboť ve svém přiznání neuvedl - ať již vědomě či nevědomě veškeré údaje, na jejichž základě by mu mohla být konkludentně stanovena daň ve správné výši. Akceptace předestřené výkladu žalobkyně by pak nabízela zneužití tohoto institutu v neprospěch druhého účastníka (státu). Každý, kdo by podával daňové přiznání, by totiž mohl v těchto přiznáních uvést a uhradit nesprávně vyšší daň. Pokud by správce daně tuto daň akceptoval, stačilo by „dodatečně“ - v odvolání správci daně doložit a prokázat nesprávnost konkludentního vyměření daně a daňovému subjektu by tak vzniklo právo požadovat úrok za takové „uschování“ disponibilních prostředků daňových subjektů na účtu správce daně. Argumentovala-li žalobkyně paušalizací náhrady škody s přihlédnutím k zákonu č. 82/1998 Sb., třeba zdůraznit, že koncepce náhrady škody za nezákonné rozhodnutí správce daně je odlišná od právní úpravy úroku dle § 254

pokračování

daňového řádu. Je tomu tak proto, že tato náhrada škody je odvislá od zrušení pravomocného rozhodnutí o stanovení daně. Zde však poukazované „konkludentní rozhodnutí“ ani nenabylo právní moci.

Městský soud ze shora uvedených důvodů proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou výslovně opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti především vytýká městskému soudu vadné právní posouzení celé věci, neboť splnila předpoklady pro aplikaci § 254 daňového řádu. To platí zejména v případě daně stanovené za rok 2008, kdy po podání jejího odvolání správce daně sám tomuto odvolání dílem vyhověl. V případě jejího následného odvolání do tohoto rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání, se pak jednoznačně jednalo o rozhodnutí správce daně a nikoliv jen o „konkludentní rozhodnutí“. Nesprávný je i výklad městského soudu, který dovozuje, že z ust. § 254 daňového řádu přímo vyplývá požadavek aktivního jednání správce daně. Taková podmínka, jak ji vyslovil městský soud, překračuje rámec zákona (daňového řádu). Navíc pak v této souvislosti vyslovil městský soud další vadný závěr, že by se úrok měl vázat na případy, kdy nezákonnost vyměření a odvedení daně způsobí správce daně (zaviní/zapříčiní). Tento názor byl ovšem vyvrácen již dříve Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005, v němž tento soud judikoval, že termín zavinění u správce daně nelze vykládat ve formě úmyslu či nedbalosti jako v soukromém právu, ale jako pochybení, jehož výsledkem je nezákonné rozhodnutí. V tom případě postačí jen objektivní zjištění nezákonnosti rozhodnutí správce daně, neboť je to toliko správce daně, kdo odpovídá za správné stanovení daně.

Městský soud však pochybil i ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když se v napadeném rozsudku blíže nevypořádal s autoremedurním rozhodnutím správce daně ve věci daně za rok 2008. Je tomu tak proto, že při rozhodování dle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), uvedené rozhodnutí a předkládací zpráva k následnému odvolání představují jasné důkazy o aktivním jednání správce daně. V této souvislosti je tudíž mylný závěr městského soudu, že v projednávaných věcech absentovalo aktivní jednání správce daně.

Nesprávné jsou též i další úvahy městského soudu, které již vyslovil ke smyslu a účelu ust. § 254 daňového řádu. Nelze souhlasit zejména s výkladem, který přenáší odpovědnost za vyměření daně zcela na daňový subjekt. Takový výklad nebere na zřetel její povinnost, že si musí sama vyměřit svou daňovou povinnost a následně i prokázat její správnost. Městským soudem předestřený výklad je proto nevyvážený ve prospěch správce daně, neboť není spravedlivé přenášet odpovědnost za vyměření daně na daňový subjekt.

Stěžovatelka závěrem, ve shodě s městským soudem a s poukazem na závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 8 Afs

15/2013, předkládá úvahu, že na její věc dopadalo ust. § 254 daňového řádu (čl. XI kasační stížnosti). S městským soudem se však již neshoduje v tom, zda v její věci byly naplněny podmínky pro to, aby jí byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Je tomu tak proto, že je přesvědčena o splnění zákonných podmínek ust. § 254 daňového řádu. V případě daně za rok 2008 tomu tak bylo od 1. 7. 2009 a v případě daně za rok 2009 od 1. 7. 2010, a to až do dne vrácení vratitelného přeplatku. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované Odvolací finanční ředitelství se ve stanovené lhůtě k podané kasační stížnosti žalobkyně nevyjádřilo, ačkoli s ní bylo řádně obeznámeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadený rozsudek městského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že se stěžovatelka před městským soudem domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného, resp. jeho právního předchůdce - Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 18148/12-1500-106794, a č. j. 18149/12-1500-106794. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatelky a současně potvrzena rozhodnutí správce daně o jejích námitkách ze dne 28. 2. 2012 (č. j. 96688/12/004516107999) a ze dne 7. 3. 2012 (č. j. 110385/12/004516107999) proti negativním sdělením správce daně z 29. 12. 2011 a z 27. 1. 2012 (č. j. 532695/11/004516107999 a č. j. 23361/12/004516107999), o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu (to vše v souvislosti se stěžovatelce stanovenou a jí do státního rozpočtu uhrazenou daní z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009 (dále jen „daň“). Jinými slovy vyjádřeno, stěžovatelka se podanými správními žalobami u městského soudu domáhala zrušení negativních rozhodnutí, jimiž jí nebyly v konečném důsledku přiznány úroky z částek daně, které na jedné straně - ve lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků řádně přiznala a odvedla do státního rozpočtu (§ 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) a na straně druhé sama svým odvoláním a následně v daňovém řízení doloženými důkazy a tvrzeními úspěšně zpochybnila. Sama přitom požadovala, aby jí správce daně přiznal úrok podle nového ustanovení daňového řádu (§ 254) z těchto do státního rozpočtu uhrazených částek daně. Stěžovatelka zásadně dovozovala, že pokud podle svých přiznání k dani za rok 2008 a 2009 sama přiznala a odvedla do státního rozpočtu daň ve výši vyšší, než kolik - po jejím odvolání proti konkludentnímu vyměření této daně - činila pravomocně jí stanovená daň, náleží jí za to podle nového ust. § 254 daňového řádu úrok ve 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, až do dne jeho vrácení. Stěžovatelka se tedy domáhala přiznání úroku u částky 24.439.379 Kč za období od 1. 7. 2009, resp. od 1. 8. 2010 až do 13. 10. 2011 (termín vrácení přeplatku).

Mezi účastníky řízení není sporu o skutkových okolnostech průběhu a vzniku daňové povinnosti stěžovatelky za léta 2008 i 2009, tedy o tom, že stěžovatelka uhradila částky daně tak, jak je sama vypočetla ve svých přiznáních, a v termínu jejich splatnosti (§ 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), jakož i o tom, že k vrácení uhrazených částek daně stěžovatelce došlo ve lhůtách stanovených zákonem bezezbytku ke dni 13. 10. 2011.

pokračování

Podle ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňové přiznání nebo hlášení povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení

Podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Podle ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání.

Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-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.

Nejvyšší správní soud musí především zdůraznit, že se stěžovatelka domáhá aplikace právního předpisu (§ 254 odst. 1 daňového řádu), který v době úhrady jejích daňových povinností ve výši, jak je sama vypočetla, nebyl účinný.

Je tedy třeba nejprve posoudit, zda v její věci lze vůbec ust. § 254 daňového řádu aplikovat.

I když zákonodárce v otázkách z oblasti placení daní (např. zvýšení daně, penále nebo úroku z prodlení) při přijetí nové právní úpravy (daňového řádu) zakotvil pravidlo, podle kterého se v těchto konkrétních otázkách uplatní dosavadní právní předpisy (srov. § 264 odst. 12, 13 a 14 daňového řádu), v případě úroku z přeplatku tak výslovně neučinil. V oblasti nároků na úrok z přeplatků, které by ve smyslu a za účinnosti zákona o správě daní a poplatků „zavinil“ správce daně, je proto třeba v zásadě postupovat ve smyslu ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, tj. posoudit práva a povinnosti účastníků přiměřeně podle ustanovení tohoto zákona, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Správní orgány i městský soud tak opodstatněně případ stěžovatelky posuzovaly podle poukazovaného ustanovení § 254 daňového řádu.

V tomto smyslu je proto třeba v zásadě konstatovat, že pokud by stěžovatelka (o jejíž konečné výši daně bylo rozhodnuto až za účinnosti daňového řádu) splnila podmínky ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, měla by v zásadě právo na přiznání úroku podle tohoto ustanovení zákona. Na tom nic nemění ani dikce ust. § 140 odst. 4 daňového řádu, podle které platí, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat. Daňový řád od počátku své účinnosti vylučuje použití ust. § 254 odst. 1 daňového řádu na případy skutkově obdobné s případem stěžovatelky (od účinnosti daňového řádu se nelze odvolat proti konkludentně vyměřené dani - tj. ve výši jak ji daňový subjekt sám přizná). V tomto směru je tedy případ stěžovatelky relativně méně častý, ale nikoliv ojedinělý.

Stěžovatelkou předestřenému výkladu daňového řádu, že splňuje podmínky jeho ust. § 254 odst. 1, a že jí proto náleží úrok z přiznané, uhrazené a konkludentně vyměřené daně, která byla poté k jejímu vlastnímu odvolání, a za účinnosti daňového řádu snížena, nepřisvědčil jak správce daně, tak žalovaný, a ani městský soud.

Předestřenému výkladu stěžovatelky nemůže přisvědčit ani Nejvyšší správní soud.

Stěžovatelka dovozovala, že městský soud a dříve i správní orgány došly k mylnému závěru, že nesplnila podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, jak je zakotvuje ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Tento názor stěžovatelky není správný.

Ust. § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok (slovo „náleží“ nedává prostor správnímu uvážení) s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. Prvou je existence rozhodnutí o stanovení daně [např. platební výměr, rozhodnutí o odvolání], které bylo zrušeno nebo změno, či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně). Pokud by totiž tyto částky nebyly uhrazeny, nebylo by zde žádného rozumného důvodu k úhradě úroku. Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu (dále jen „úrok“) tak představuje satisfakci osobám, které byly - z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu - povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely. O tento případ, jak správně dovodil městský soud i správní orgány, v projednávané věci nejde.

Z prostého a zjednodušeného jazykového výkladu by se mohlo jevit, že ke vzniku nároku na úrok, kromě provedené úhrady, postačí jakékoliv zrušení, změněné či prohlášené za nicotné daňové rozhodnutí. Takový výklad by ale byl nejen v rozporu se samotnou dikcí tohoto ustanovení, ale i se smyslem a účelem jednotlivých ustanovení daňového řádu. Zcela nezbytnou podmínkou pro přiznání úroku je totiž i podmínka, že ona platební povinnost daňového subjektu (úhrada) byla provedena na základě tohoto rozhodnutí správce daně nebo v jeho souvislosti.

Při komplexním výkladu tohoto ustanovení zákona je dále třeba přisvědčit správci daně i odvolacímu správnímu orgánu, kteří při rozhodování o žádostech stěžovatelky na přiznání úroku, resp. při posuzování relevance námitek stěžovatelky proti rozhodnutí o

pokračování

těchto žádostech, dovodili, že ust. § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na rozhodnutí vydaná z moci úřední, která nadto nabyla právní moci. Nelze-li se totiž podle účinného daňového řádu odvolat do konkludentního vyměření daně (§ 140 odst. 4) a současně je v jiných případech vyměření daně tato daň splatná až po nabytí právní moci rozhodnutí [dodatečně stanovená daň po kontrole, částka daně převyšující daň přiznanou po vytykáacím řízení/postupu k odstranění pochybností, či daň stanovená po odvolacím řízení], jak vyplývá z ust. § 135 odst. 3, § 139 odst. 3, § 143 odst. 5 daňového řádu, nebo § 116 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 102 odst. 1 písm. d) a e) a § 139 odst. 3 daňového řádu, lze jen stěží obhájit, že tato díkce dopadá i na rozhodnutí nepravomocná. Již tato okolnost sama vylučuje, aby počínaje účinností daňového řádu bylo možno ust. § 254 odst. 1 tohoto zákona aplikovat i na nepravomocná rozhodnutí vydaná podle tohoto zákona, u nichž je splatnost částek odvislá od okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí. Tato podmínka na stěžovatelku ovšem nedopadá, neboť posuzovaná rozhodnutí dle § 46 odst. 5 i dle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla vydána před účinností daňového řádu.

Současně je třeba přisvědčit správním orgánům i městskému soudu, pokud dospěly k závěru, že v právních věcech stěžovatelky nebyla naplněna již první kumulativní podmínka ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Tedy, že by se v případě konkludentních rozhodnutí o stanovení daně stěžovatelce (za rok 2008 a 2009) i v případě následného rozhodnutí správce daně podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, o částečném vyhovění odvolání ve věci daně za rok 2008, jednalo o změnu či zrušení rozhodnutí z důvodu jejich nezákonnosti (rozporu se zákonem) nebo z důvodů nesprávného úředního postupu správce daně.

Jak zcela přiléhavě uvedl již městský soud, nebylo možno v projednávaných věcech považovat zmíněná rozhodnutí správce daně za nezákonná, ani za vydaná na základě nesprávného úředního postupu (což ani stěžovatelka netvrdila) ani na základě jiné nezákonnosti spočívající v porušení hmotného či procesního práva. Je tomu tak proto, že správce daně bez jakýchkoliv pochybností bezvýhradně akceptoval údaje o základu daně a dani stěžovatelky. Při tomto (konkludentním) stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Jak správně uvedl městský soud, správce daně v případě konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění - fikcí - přímo ze zákona. Nelze proto jakkoliv ze strany stěžovatelky dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno jakkoliv přičítat správci daně. Dovozuje-li stěžovatelka opak, postrádá její názor jakékoliv ratio.

Jde-li pak o posouzení povahy, resp. zákonnosti rozhodnutí správce daně vydaného podle ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve věci daně stěžovatelky za rok 2008, ze dne 26. 11. 2009, č. j. 365617/09/004511107999, je nutno konstatovat, že i na toto rozhodnutí správce daně nelze nahlížet jako na rozhodnutí nezákonné (vydané v rozporu se zákonem) ve smyslu ust. § 254 daňového řádu. Je tomu tak proto, že k jeho změně odvolacím správním orgánem dne 14. 9. 2011, č. j. 10666/11-1200-105150, došlo až po rozsáhlém a opakovaném doplnění skutkového stavu věci ze strany stěžovatelky před žalovaným. Jinak řečeno, rozhodnutí odvolacího správního orgánu nelze hodnotit než tak,

že skutkový stav věci tvořený v odvolacím řízení předestřenými důkazy stěžovatelky, nedával ke dni 14. 9. 2011 prostor správci daně k tomu, aby v pořadí prvního odvolání stěžovatelky vyhověl ve větším rozsahu, než jak učinil svým rozhodnutím ze dne 26. 11. 2009. Byť je správce daně jinak vždy odpovědný za provádění dokazování (je povinen dbát, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji - viz. ust. § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků), nelze v této věci odhlédnout od zvláštní povahy odvolacího řízení vůči konkludentnímu (fiktivnímu) rozhodnutí dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. od procesní pozice správce daně a odvolatele (stěžovatelky) v tomto řízení.

Odvoláním proti konkludentnímu rozhodnutí totiž není napadeno reálné rozhodnutí správce daně, které by bylo založeno na skutkovém stavu věci zjišťovaném správcem daně, ale vychází výlučně z údajů poskytnutých správcem daně stěžovatelkou v daňovém přiznání. Výsledek konkludentního vyměření tedy není odvislý od skutkových a právních úvah správce daně. Za tohoto stavu pak i stěžovatelka mohla ve svém odvolání podle ust. § 48 odst. 4 písm. d) a e) zákona o správě daní a poplatků namítat jen „jiné důvody“ osvědčující nesprávnost napadeného rozhodnutí, a na jejich podporu obligatorně uvádět důkazní prostředky. Správce daně totiž neměl ke konkludentně vyměřené dani žádné podklady vyjma podaného přiznání k dani. Z rozhodnutí odvolacího správního orgánu a jemu předcházejícího doplňování řízení nadto vyplývá, že stěžovatelka byla opakovaně vyzývána k doložení a prokázání svých tvrzení (dne 8. 4. 2010, dne 1. 9. 2010, dne 11. 10. 2010 a dne 25. 3. 2011), na což postupně reagovala jak novými důkazy, tak i navazujícími vysvětleními. Nelze proto než konstatovat, že stěžovatelkou správcem daně před jeho rozhodnutím ze dne 26. 11. 2009 předkládané důkazy a tvrzení byly zcela nedostatečné k rozhodnutí o výši daně, jak to navrhovala ve svém odvolání stěžovatelka (vyhovět odvolání v celém rozsahu). Za tohoto skutkového a právního stavu věci nelze vytýkat správcem daně, že odvolání stěžovatelky nevyhověl v plném rozsahu, a že by proto jeho rozhodnutí ze dne 26. 11. 2009 bylo nezákonné. Obstojí proto závěr městského soudu, který dovodil, že na vrub rozhodnutí žalovaného ani správce daně nelze přičítat pochybení stěžovatelky, která po podání daňového přiznání sama zjistila, že si neuplatnila veškeré možné výdaje, a že právě proto jí daň, která jí byla konkludentně stanovena, byla vyměřena v nesprávné výši.

Aby bylo vůbec možno dovozovat, že rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků naplnilo prvou podmínku dispozice ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, muselo by se jednat např. o rozhodnutí vydané po vytýkacím řízení za posuzované zdaňovací období roku 2008, kde by rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) následovalo po rozhodnutí o stanovení daně stěžovatelce jinak (nad rámec jí přiznané daně - daň vyměřená by byla vyšší než daň přiznaná). O tento případ však v projednávané věci nešlo. Je proto v souladu se zákonem názor městského soudu, že podkladová rozhodnutí v projednávané věci (rozhodnutí dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) a na něj navazující rozhodnutí dle § 49 odst. 1 téhož zákona nejsou ve smyslu ust. § 254 daňového řádu nezákonnými rozhodnutími. Nelze také dospět k závěru, který městskému soudu předestírá stěžovatelka, že podaný výklad městského soudu v napadeném rozsudku byl nevyvážený ve prospěch odvolacího správního orgánu a v neprospěch stěžovatelky.

U všech posuzovaných rozhodnutí správce daně však nebyla naplněna ani druhá podmínka nezbytná k tomu, aby správce daně mohl stěžovatelce přiznat úrok podle § 254

pokračování

odst. 1 daňového řádu. Neobstojí totiž názor, že k úhradě stěžovatelkou zaplacených částek došlo na základě těchto rozhodnutí nebo v souvislosti s nimi. Je tomu tak proto, že částky, u nichž se stěžovatelka v projednávané věci domáhala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, nebyly stěžovatelkou uhrazeny do státního rozpočtu na základě těchto rozhodnutí o stanovení daně, ale výlučně na základě zákona (srov. § 40 odst. 1 a 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), resp. v důsledku povinnosti vyplývající ze zákona, a nikoliv na základě poukazovaných rozhodnutí nebo v souvislosti s nimi. Uvedené platí, jak pro konkludentní rozhodnutí, tak i pro rozhodnutí vydané správcem daně ve věci stěžovatelce stanovení daně za rok 2008 podle ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Dospěl-li proto městský soud k závěru o zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (právního předchůdce žalovaného) ze dne 12. 12. 2012, č. j. 18148/12-1500-106794, a č. j. 18149/12-1500-106794, nelze tomuto jeho závěru ničeho vytknout. Naopak neobstojí poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, sp. zn. 7 Afs 140/2005. Je tomu tak proto, že v této věci nešlo o vyložení termínu zavinění správce daně v souvislosti s dodatečným stanovením daně jinému daňovému subjektu, ale o vyložení termínu nezákonného rozhodnutí. Nezákonným rozhodnutím je pak např. takové rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jež bylo vydáno bez zákonné opory, podle ustanovení zákona, které na něj nedopadá, či jen nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu, z něhož toto rozhodnutí vycházelo. O tyto případy ale v projednávané věci nešlo.

Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, poukazuje-li na to, že se městský soud výslovně a samostatně nezabýval otázkou, zda rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání dle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vůbec naplní dikci ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, zejména proto, že podle ní představuje „aktivní“ jednání správce daně. Městský soud se skutečně při formulaci svých závěrů (zejm. na str. 6 a 7 rozsudku) výslovně a podrobně nezabýval rozhodnutím tohoto typu. Nelze však dovozovat, že by se charakterem rozhodnutí o odvolání nezabýval vůbec, či že by při svém rozhodování zcela opomněl, že se stěžovatelka domáhala přiznání úroku i v souvislosti s tímto rozhodnutím správce daně ve věci stěžovatelce stanovené daně za rok 2008. Toto je patrné z významu podaného odůvodnění na str. 6 odst. 3 a 4 rozsudku a z předchozí konstatační části. V kontextu závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku a z obecných závěrů městského soudu nelze dovozovat, že by zjištěný nedostatek rozsudku městského soudu byl natolik intenzivní, aby měl za následek nepřezkoumatelnost tohoto rozsudku a vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušujícímu rozhodnutí, když z přezkoumávaného rozsudku je dostatečně zřejmý právní názor městského soudu, že na poukazovaná rozhodnutí (včetně rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání ve věci stěžovatelce stanovené daně za rok 2008), nelze nahlížet jako na nezákonná rozhodnutí ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, a proto, že stěžovatelka nemá nárok na úrok podle tohoto ustanovení daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozhodnutí správce daně podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, která by byla posléze k odvolání daňového subjektu změněna, zrušena nebo prohlášena nicotnými, nezakládají nárok na úrok podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Totéž pak platí i pro rozhodnutí správce daně podle ust. § 49 odst.

1 zákona o správě daní a poplatků, vydávaná a navazující bezprostředně na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní poplatků.

Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost stěžovatelky směřující proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2014, č. j. 11 Af 10/2013 - 47 (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Učinil tak postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu