



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Ostrava, Poděbradova 1243/7, proti žalovanému **Celnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Ostrava, nám. Sv. Čecha 8, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2016, č. j. 22 A 90/2015 – 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.**

Odůvodnění:

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále „krajský soud“) se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal soudní ochrany před nečinností žalovaného, kterou spatřoval v tom, že mu žalovaný nepřipsal na osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Stěžovatel namítal, že po něm byla neoprávněně vymožena daň na základě dodatečných platebních příkazů vydaných Celním úřadem Frýdek-Místek.

Krajský soud vycházel ze zjištění, že žalobci byla dodatečně vyměřena podle pomůcek spotřební daň z lihu za zdaňovací období měsíců červen, srpen a září 2011, a to rozhodnutími žalovaného ze dne 9. 8. 2012, č. j. 10132/2012-046100-024, ze dne 27. 8. 2012, č. j. 10920/2012-046100-024 a ze dne 9. 8. 2012, č. j. 10133/2012-046100-024. Rozhodnutí žalovaného byla potvrzena v odvolacím řízení rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 31. 12. 2012, č. j. 4824-2/2012-140100-21, č. j. 53/13-2/2012-140100-21 a č. j. 4709-

2/2012-140100-21. Označená rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava byla zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31, který nabytl právní moci dne 9. 12. 2014. Současně byla věc vrácena Generálnímu ředitelství cel k dalšímu řízení.

Krajský soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2016, č. j. 22 A 90/2015 - 43 (dále „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Nejprve konstatoval, že žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu se lze domáhat subjektivního nároku na vydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. Nelze se jí však domáhat uložení povinnosti žalovanému vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně jednak z toho důvodu, že podání žalobce bylo pouhým podnětem (nebylo tedy zahájeno žádné řízení o vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně) a také proto, že podle § 254 daňového řádu lze vydat pouze „*pozitivní*“ rozhodnutí o přiznání úroku. K uvedenému krajský soud zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Afs 33/2003 - 80, který dospěl k závěru, že v řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu není soud oprávněn zavázat správní orgán k vydání rozhodnutí o určitém obsahu, tj. určit, jak konkrétně má být správní orgán činný. Krajský soud na základě uvedeného dovodil, že není možné zavázat žalovaného k povinnosti vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně vyvolaného změnou rozhodnutí, provedenou odvolacím orgánem. Proto krajský soud žalobu stěžovatele vyhodnotil podle jejího obsahu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Zásah žalovaného, proti němuž se stěžovatel domáhal soudní ochrany, měl spočívat dle žalobního tvrzení v tom, že žalovaný nerozhodl o nároku žalobce na připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.

Krajský soud dále konstatoval, že podle § 254 odst. 1 daňového řádu je výchozí zákonnou podmínkou pro vznik nároku daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodů nezákonnosti nebo z důvodů nesprávného úředního postupu správce daně. Tato podmínka však nebyla podle názoru krajského soudu splněna zrušením rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 31. 12. 2012 č. j. 4824-2/2012-140100-21, č. j. 53/13-2/2012-140100-21 a č. j. 4709-2/2012-140100-21 rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 11. 2014 č. j. 22 Af 8/2013 - 31. Tato rozhodnutí nebyla rozhodnutími o stanovení daně, neboť takovým rozhodnutím je rozhodnutí správce daně I. stupně. Rozhodnutí zrušená citovaným rozsudkem krajského soudu byla rozhodnutími druhostupňovými, tedy rozhodnutími o opravném prostředku, která nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31 krajský soud zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, avšak rozhodnutí správce daně I. stupně zůstala nadále v platnosti, toliko dočasně pozbyla právní moci.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů podřaditelných pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Je toho názoru, že zákon nevyžaduje zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně, neboť podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží úrok i v případě nesprávného úředního postupu správce daně. Přitom podle názoru stěžovatele byl rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31 vyhodnocen také postup správce daně jako nesprávný. Stěžovatel citoval z blíže neoznačeného komentáře k § 254 odst. 1 daňového řádu, že „*sankční úrok správce daně bude aktuální zejména v případech, kdy soud zruší rozhodnutí*

odvolacího orgánu a ten následně vydá rozhodnutí o odvolání.“ Nesprávnost postupu správce daně spatřuje stěžovatel též v tom, že v důsledku citovaného rozsudku krajského soudu nenastal okamžik, kdy měl mít správce daně v držení finanční prostředky stěžovatele, a to až do doby následného rozhodnutí správce daně; rozhodnutí správce daně I. stupně bylo podle stěžovatele do té doby nevykonatelné. Neuplatnil-li stěžovatel námitky proti stavu svého daňového účtu vůči správci daně, nemá to pro věc význam, neboť správce daně je povinen řídit se zněním § 254 daňového řádu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podpořil správnost postupu správce daně analýzou jeho kroků v průběhu řízení. Dále uvedl, že jelikož nedošlo k revizi rozhodnutí o stanovení daně, nelze aplikovat na posuzovanou věc ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Na podporu tohoto tvrzení odkázal žalovaný na důvodovou zprávu k předmětnému ustanovení daňového řádu. Závěrem pak navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnost. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustný důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody.

Kasační stížnost není důvodná.

Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu výslovně stanoví, že *„[d]ojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.“*

Z uvedeného jasně vyplývá, že podmínkou pro vznik nároku daňového subjektu na úrok z prodlení je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, pokud k němu došlo pro nezákonnost nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Tento výklad potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 – 70. Ke shodnému závěru vede i znění důvodové zprávy k § 254 daňového řádu (dostupná na www.psp.cz), jež doslovně říká, že *„[o]dst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním).“*

Zároveň je třeba zdůraznit, že za *rozhodnutí o stanovení daně* je třeba skutečně považovat rozhodnutí správce daně I. stupně, neboť tímto rozhodnutím je daňovému subjektu stanovena daň. V posuzované věci byla rozsudkem krajského soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31, zrušena pouze rozhodnutí o odvolání. Obdobnou situací, kdy daňový subjekt požadoval úrok z neoprávněného jednání správce daně v případě, kdy byla soudem zrušena toliko rozhodnutí o odvolání a nikoliv rozhodnutí správce daně I. stupně, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70. V tomto rozsudku dospěl k závěru, že z principu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008 - 128) vyplývá, že pokud ke zrušení rozhodnutí správce daně I. stupně nedošlo ani ze strany správního soudu, ani ze strany odvolacího orgánu, je třeba toto rozhodnutí považovat za správné a zákonné. Jako takové pak zjevně nemůže zakládat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nemá důvod se od tohoto závěru vlastní judikatury odchýlit.

Jen pro úplnost lze dodat, že proti shora zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70, byla podána ústavní stížnost, která byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 30. 8. 2016, sp. zn. IV. ÚS 3483/15.

Z výše uvedené argumentace vyplývá, že v nyní posuzované věci nebyla splněna podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nedošlo ke zrušení rozhodnutí správce daně. Za této situace nemohl vzniknout stěžovateli nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Argumentaci stěžovatele, který dovozuje, že nárok na tento úrok vzniká daňovému subjektu i pouze na základě nesprávného postupu správce daně, nelze akceptovat. Uvedená podmínka totiž nezakládá posuzovaný nárok sama o sobě, nýbrž právě kumulativně s další podmínkou, kterou je zrušení, změna či prohlášení za nicotné rozhodnutí správce daně I. stupně. Tím zákon pouze zužuje vznik nároku na úrok na případy, kdy zrušení, změna nebo nicotnost rozhodnutí je způsobena pochybením správce daně. Nesměruje však k založení nároku na úrok v případě, kdy ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí správce daně nedošlo a daňový subjekt namítá toliko nesprávný úřední postup správce daně, jak argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti. Proto v nyní posuzované kasační stížnosti nemají význam tvrzení o nesprávném postupu správce daně vůči stěžovateli a zdejší soud se jimi tedy blíže neměl důvod zabývat.

Lze uzavřít, že kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl v posuzované věci dán, neboť krajský soud posoudil otázku vzniku nároku stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání správce daně správně. Nejvyšší správní soud tedy posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému; protože však žalovaný náhradu nákladů nežádal, a případné vzniklé náklady ani jinak ze spisu nevyplývají, Nejvyšší správní soud mu náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 21. prosince 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu