



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **ASTON – služby v ekologii, s.r.o.**, se sídlem Novomlýnská 1373/5, Praha 1, zastoupené Mgr. Michalem Šimkům, advokátem se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2020, č. j. 16369/20/5100-41456-711929, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2022, č. j. 14 Af 26/2020 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 14. 11. 2019, č. j. 7917614/19/2001-52525-107795, žalobkyni nepřiznal požadovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně se domáhala přiznání úroku z částky, kterou správci daně uhradila na základě dodatečných platebních výměřů, jež následně žalovaný zrušil z důvodu prekluze práva doměřit daň. Odvolání proti rozhodnutí správce daně o nepřiznání úroku žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 29. 4. 2020, č. j. 16369/20/5100-41456-711929.

[2] V lednu 2016 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 až červenec 2015, na jejímž základě správce daně vydal dodatečné platební výměry. Těmi doměřil žalobkyni za uvedené zdaňovací období daň z přidané hodnoty v celkové výši 23 524 667 Kč a penále 4 704 933 Kč. Žalobkyně v následujících měsících uhradila na dani z přidané hodnoty správci daně celkově 21 800 000 Kč. Žalovaný v odvolacím řízení všechny dodatečné platební výměry zrušil a zastavil řízení z důvodu prekluze práva doměřit daň. Správce daně následně žalované vrátil přeplatek na dani, avšak nepřiznal jí požadovaný úrok ze zaplacené částky.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který však její žalobu zamítl. Žalobkyně totiž uhradila část vyměřené daně na základě nepravomocných platebních výměrů, které byly posléze odvolacím orgánem zrušeny. Částku tedy zaplatila v době, kdy daň nebyla splatná, což je podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Pokud se jedná o penále, sleduje osud daně, takže ani to se nestalo splatným. Městský soud přitom odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 19. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37, nebo ze dne 18. 11. 2021, č. j. 8 Afs 141/2020 - 33).

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka považuje závěry městského soudu za nesprávné, nemravné a porušující její ústavně zaručená práva. Městský soud k věci přistoupil formalisticky a nezohlednil konkrétní okolnosti projednávané věci. Nevypořádal se s námitkou stěžovatelky, že k vydání dodatečných platebních výměrů nemělo z důvodu prekluze vůbec dojít. Na prekluzi stěžovatelka přitom správce daně vícekrát upozorňovala, mj. v žádosti o posečkání s úhradou doměřené daně, které správce daně nevyhověl. K uplynutí prekluzivní lhůty má přitom správce daně přihlídnout z úřední povinnosti. Ačkoli stěžovatelka po celou dobu aktivně hájila svá práva, dodatečné platební výměry musel zrušit až žalovaný. Tím se situace stěžovatelky liší od skutkových okolností, na kterých byla založena rozhodnutí citovaná městským soudem.

[6] Podle ustanovení § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odvolání proti dodatečným platebním výměrům odkladný účinek. Vyloučení odkladného účinku odvolání přitom způsobuje vykonatelnost daného rozhodnutí bez ohledu na to, zda bylo odvolání podáno. Městský soud však dochází k opačnému názoru, a to, že vyloučení odkladného účinku a vykonatelnost jsou pro věc nepodstatné. Pokud by takový závěr platil, měl správce daně žádost o posečkání vyřídit jako předčasnou. Namísto toho správce daně rozhodl a požadoval po stěžovatelce správní poplatek za tuto žádost.

[7] Výklad správce daně, žalovaného a městského soudu je v rozporu se základními zásadami správy daní. Fakticky z něj vyplývá, že daňové subjekty mají vydané a vykonatelné dodatečné platební výměry ignorovat přes obavu z výkonu rozhodnutí, který by mohl

pokračování

způsobit jejich krach. To navzdory poučení, že odvolání nemá odkladný účinek. Naopak, kdyby stěžovatelka v odvolání neuspěla, byl by jí vyměřen úrok z prodlení. Pro stát je to nemravná *win-win* situace, jelikož stěžovatelka za zadržování prostředků platit musí a správce daně naopak ne. To lze chápat i jako omezení ústavně zaručeného přístupu k opravným prostředkům.

[8] Postup žalovaného se jeví jako zneužití možné nedůslednosti zákonodárce. Také soudy pomíjejí evidentní smysl ustanovení o vyloučení odkladného účinku odvolání proti dodatečným platebním výměrům, kterým je právě i jejich „předčasná splatnost“ nutně spojená s jejich předčasnou vykonatelností.

[9] Na základě nesprávného a nezákonného postupu správce daně musela stěžovatelka zcela zbytečně zaplatit ve prospěch správce daně vysokou částku, kterou měla značný problém si zajistit. Její podstatnou část si musela půjčit za komerční úrok a finanční prostředky stěžovatelce chyběly při jejím podnikání. Podle stěžovatelky je v rozporu se zásadami právního státu, aby se správní orgán obohatil na úkor účastníka řízení.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka nemá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť její povinnost uhradit státu plnění nikdy nevznikla. Poučení o odkladném účinku je v rozhodnutí obsaženo ze zákona, obecně jde o upozornění na to, že je příjemce povinen splnit rozhodnutím uloženou povinnost nehlédě na to, zda podá odvolání. V případě dodatečných platebních výměrů je ale situace odlišná a lhůta k plnění se odvíjí od právní moci rozhodnutí. K nabytí právní moci ovšem nedošlo, protože je žalovaný v odvolacím řízení zrušil. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou stěžovatelky, že byly platební výměry navzdory podanému odvolání vykonatelné – jestliže nikdy neuběhla lhůta k plnění, nemohly se dodatečné platební výměry nikdy stát vykonatelnými.

[11] Aktivní obrana stěžovatelky v řízení před správcem daně není pro vznik nároku relevantní, takové jednání nemůže způsobit „zesplatnění“ ani mít za následek vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, judikaturu citovanou městským soudem lze tedy plně aplikovat.

[12] Postup správce daně nebyl nepřiměřeně formalistický. Pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je nutné kumulativně splnit zákonem dané podmínky, které ovšem stěžovatelka nenaplnila. Protiprávní jednání správce daně přitom nebylo spojeno s povinností stěžovatelky uhradit doměřenou daň. Jakkoli tedy došlo k protiprávnímu jednání správce daně, nebylo toto jednání spojeno s negativními zásahy do majetkové sféry stěžovatelky, kterou by bylo nutno kompenzovat přiznáním úroku.

[13] Stěžovatelka ve své replice zopakovala svou argumentaci uvedenou v kasační stížnosti. Skutečnost, že platila předčasně, nemůže jít k její tíži. Žalovaný se hájí nemravně. Nesouhlasí s žalovaným, že povinnost plnit nevznikla, protože samotné platební výměry byly i podle svého textu vykonatelné. Jednání správce daně při doměřování daně má rysy libovůle, možná i úmyslu. A to v situaci, kdy byl doměrek 23 milionů Kč, a vysoká byla i potenciální výše úroků z prodlení. Nepřiznání úroku je nesprávným a nezákonným postupem správce daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[15] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[16] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Městský soud vysvětlil, proč se ztotožnil se závěrem žalovaného ohledně nenaplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Svou argumentaci podepřel o přílehlavé rozsudky Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech, jejichž závěry aplikoval na případ stěžovatelky. Dostatečným způsobem tak odůvodnil své rozhodnutí o podstatě sporu, a proto nebylo nutné vypořádat každou jednotlivou žalobní námitku.

[17] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020: *[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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

[18] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelce náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které uhradila správci daně v době, kdy se proti dodatečným platebním výměrům odvolala, ale odvolání nemělo odkladný účinek. K obdobné věci se Nejvyšší správní soud vyjádřil již mnohokrát (např. v rozsudku ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017 - 37). Městský soud podstatné části této judikatury v napadeném rozsudku citoval, a kasační soud proto nebude tuto argumentaci znovu podrobně opakovat.

pokračování

[19] Lze shrnout, že přestože odvolání proti rozhodnutí správce daně nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, vykonatelnost takového rozhodnutí je podle § 103 odst. 2 daňového řádu vázána až na uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. Daň doměřená dodatečnými platebními výměry je podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry nikdy nenabýly právní moci, nezačala lhůta k plnění nikdy plynout. To znamená, že stěžovatelce nevznikla povinnost na základě rozhodnutí správce daně plnit, a proto správci daně naopak nevznikla povinnost stěžovatelčiny náklady s úhradou nesplatné daně kompenzovat.

[20] Daň doměřená správcem daně nebyla „předčasně splatná“ a dodatečné platební výměry nebyly nikdy vykonatelné, obojí plyne přímo ze zákona. Souvislost mezi ustanoveními daňového řádu i odklad právních účinků rozhodnutí podrobně vysvětlil žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 21-25). Odvolání proti rozhodnutí správce daně obecně nemá odkladný účinek, nicméně speciální úprava dodatečných platebních výměrů odkládá dílčí právní účinky těchto rozhodnutí, a to konkrétně povinnost uhradit částku, o kterou daň doměřená převyšuje daň tvrzenou. Naopak částka daně tvrzená daňovým subjektem je nadále splatná, této části se odkladný účinek nedotýká. V posuzované věci stěžovatelka daň dodatečně netvrdila, daň byla vyměřena z moci úřední, a proto výše uvedené platí pro celou částku doměřené daně.

[21] Jak Nejvyšší správní soud ověřil z dodatečných platebních výměrů, které si od žalovaného vyžádal, stěžovatelka v nich byla poučena o tom, že doměřená daň je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebních výměrů. Je sice pravda, že v rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 15. 3. 2019 ji správce daně o tom znovu nepoučil a žádost o posečkání zamítl, což jistě není v souladu se základními zásadami správy daní, podle nichž má správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Tato skutečnost však sama o sobě nemůže být důvodem pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[22] Stěžovatelka namítá, že uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu nejsou na její věc přílehlavé a liší se v tom, že dodatečné platební výměry stěžovatelky byly zrušeny z důvodu prekluze a že stěžovatelka aktivně namítala tuto prekluzi po celou dobu řízení před správcem daně. Ani tyto skutečnosti ovšem nemají žádný vliv na splatnost doměřené daně, a tedy ani na vznik nároku na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejsou proto ani okolnostmi, pro které by se situace stěžovatelky zásadně odlišovala od rozsudků citovaných městským soudem a pro které by je nebylo možné v její věci použít.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Napadený rozsudek městského soudu je zákonný a Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatelky v souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 26. července 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu