

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.**, IČ 25272322, sídlem Piletická 486, Hradec Králové – Věkoše, zastoupená JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem, sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. srpna 2017, č. j. 51720-2/2017-900000-304.3, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 12. dubna 2018, č. j. 52 Af 65/2017 – 66,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 2. května 2017 rozhodnutí č. j. 31107/2017-590000-11, jímž žalobkyni sdělil novou (nižší) výši dříve přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, uložil žalobkyni povinnost uhradit nedoplatek spočívající v rozdílu mezi již vyplaceným a nově přiznaným (sníženým)

úrokem ve výši 666 292,46 Kč a zamítl žádost žalobkyně o zaplacení další části úroku. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že Krajský soud v Hradci Králové vyhověl pouze části žaloby žalobkyně proti platebním výměrům ve věci doměření spotřební daně z tabákových výrobků (rozsudek ze dne 13. října 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 542; kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí Nejvyšší správní soud odmítl pro nepřípustnost usnesením ze dne 23. února 2016, č. j. 8 Afs 173/2015 - 127).

[2] Žalobkyně podala dne 5. května 2017 žádost o povolení posečkání úhrady uvedeného nedoplatku. Tvrdila, že pojetí částky 666 292,46 Kč jako daňového nedoplatku nemá oporu v zákoně. Zaplacení této částky by žalobkyni mohlo způsobit vážné ekonomické potíže. Vzhledem k tomu, že žalobkyně se snaží (v jiném řízení) docílit zrušení rozhodnutí o snížení původně vyplaceného úroku, lze navíc očekávat, že povinnost žalobkyně uhradit nedoplatek zanikne. Žalobkyně též zdůraznila, že doposud správce daně jejím žádostem o posečkání vyhovoval.

[3] Správce daně žádost žalobkyně o posečkání úhrady daně zamítl rozhodnutím ze dne 20. června 2017, č. j. 32351-8/2017-590000-11. Uznal, že z dříve zpracované analýzy vyplývá finanční nestabilita žalobkyně v hospodářském roce 2015, kvůli čemuž žalobkyni v minulosti povolil posečkání úhrady daňového penále ve výši 4 187 591 Kč. V roce 2016 však objem tržeb žalobkyně vzrostl a i ukazatele její rentability se zlepšily. Žalobkyně nesdělila, jaká konkrétní újma by jí vznikla uhrazením nedoplatku ve výši 666 292,46 Kč, což je přibližně šestina dříve posečkaného penále. Správce daně ani nepředpokládá, že by povinnost žalobkyně uhradit předmětný nedoplatek zanikla.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím ze dne 31. srpna 2017. Zdůraznil, že žalobkyně nespecifikovala důvody, pro které o posečkání žádala, pouze odkazovala na jiné rozhodnutí o posečkání, které se však vztahovalo k mnohonásobně vyšší dani (penále). Každý nedoplatek je však třeba posuzovat individuálně. Žalobkyně sice tvrdila, že se její situace oproti dříve posuzované nijak nezměnila a stále zdůrazňovala špatnou hospodářskou situaci v roce 2015, nicméně z finanční analýzy vyplývá výrazné zlepšení v roce 2016. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně zastavila výrobu, což ohrožuje naplnění cíle správy daní. Posuzovaná částka navíc pro žalobkyni nepředstavuje náhlou a mimořádnou zátěž, jedná se pouze o vrácení části toho, co žalobkyně dříve obdržela jako úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[5] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně setrvala na svém stanovisku, že dříve nesprávně vyplacený úrok z neoprávněného jednání správce daně není daňovým nedoplatkem. Žalovaný se povahou úroku z neoprávněného jednání správce daně nezabýval, ačkoli tak byl povinen učinit i bez výslovné odvolací námitky, a jeho rozhodnutí je v tomto směru nepřezkoumatelné. O tom, že žalobkyně zastavila výrobu, žalovaný věděl již několik let, a přesto v minulosti posečkání úhrady daně vždy povolil.

[6] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Nejprve zdůraznil, že žalobkyně fakticky popírá svou vlastní argumentaci, neboť žádala o posečkání úhrady daně, ačkoli dle jejího názoru předmětná částka není daní. Dle názoru krajského soudu nemůže mít vztah mezi žalobkyní a správcem daně týkající se zpět požadovaného úroku soukromoprávní povahu,

neboť je založen na principu subordinace, v souvislosti se sdělením nové výše úroku byla žalobkyni uložena povinnost uhradit daňový nedoplatek a došlo k příslušnému pohybu na jejím osobním daňovém účtu. Opačný závěr by navíc pro žalobkyni neměl žádný význam, neboť by musel vést k zastavení řízení o žádosti o povolení posečkání, nikoli k vyhovění této žádosti, jehož se žalobkyně domáhala. Žalobkyně nenabídla jiný důvod, proč by měla její povinnost uhradit daň v brzké době zaniknout, a žalovanému proto nelze vytýkat, že se touto okolností zabýval pouze stručně. Žalovaný byl vázán žádostí žalobkyně a důkazní břemeno leželo na ní. Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud uvedl, že část žaloby týkající se zastavení výroby nelze považovat za žalobní bod. Krajský soud nicméně odkázal na rozhodnutí žalovaného, v němž bylo vysvětleno, proč byla žalobkyně dříve se žádostmi o posečkání úspěšná a v čem se nyní posuzovaný případ od těch minulých liší.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, kterou se domáhala zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatelka krajskému soudu vytkla, že se vůbec nezabýval důvody pro posečkání úhrady daně vymezenými v § 156 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Uznává, že námitka tohoto obsahu nebyla v žalobě koncentrována na jednom místě, ve spojení s rozhodnutím žalovaného a v kontextu obsahu žaloby je však zřejmé, že jí mělo být vyhověno právě s ohledem na její hospodářskou situaci. V tomto směru tak stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[8] Stěžovatelka i nadále rozlišuje mezi úrokem z neoprávněného jednání správce daně, který je vyplácen daňovému subjektu a který lze považovat za daň v širším slova smyslu, a vrácením takové platby. Úrok z neoprávněného jednání správce daně se započítává na náhradu škody či nemajetkové újmy způsobené daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem správce daně. Pohledávka na náhradu škody vůči státu má soukromoprávní charakter a stejně je třeba uvažovat i o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Jinak by bylo možné vzájemně započítávat soukromoprávní a veřejnoprávní pohledávky. Stěžovatelka je dále přesvědčena, že změna náhledu na charakter tvrzeného daňového nedoplatku by její postavení ovlivnila, ačkoli krajský soud dovodil opak.

[9] Žalovaný k vyjádření ke kasační stížnosti přiložil své vyjádření k žalobě a plně na ně odkázal, přičemž navrhl kasační stížnost zamítnout. Z přiloženého vyjádření vyplývá, že žalovaný považuje posečkání úhrady daně za nenárokový institut spadající do sféry správního uvážení. Stěžovatelka v zásadě tvrdí, že o její žádosti neměl vůbec rozhodovat. Při přezkoumání rozhodnutí správce daně se žalovaný držel v mantinelech vymezených žalobkyní v odvolání, jeho úkolem nebylo posuzovat jakékoli důvody pro posečkání z úřední povinnosti. Povaha úroku byla posuzována v jiném řízení. Nyní byla rozhodná pouze skutečnost, že předmětný nedoplatek byl evidován na stěžovatelčině daňovém účtu. Žalovaný též trvá na tom, že v důsledku zastavení výroby stěžovatelky je ohrožen řádný výběr daňového nedoplatku, což rovněž nesvědčí ve prospěch stěžovatelky.

[10] Jelikož žalovaný na samotnou kasační stížnost nijak nereagoval, nepovažoval Nejvyšší správní soud za nutné zasílat jeho podání stěžovatelce k případné replice.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Podle § 156 odst. 1 daňového řádu může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední *povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky [...] a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, [...] c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, [...] nebo e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.*

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zaměřil na námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Dle tvrzení stěžovatelky krajský soud opomněl vypořádat jeden z žalobních bodů. Ukázala-li by se tato námitka opodstatněná, postačovalo by to samo o sobě ke zrušení jeho rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. prosince 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 111). Nicméně Nejvyšší správní soud ani po pečlivém prostudování žaloby neobjevil žádný náznak zpochybnění závěru žalovaného, že v případě neprodlené úhrady daňového nedoplatku ve výši 666 292,46 Kč stěžovatelce nehrozí vážná újma či zánik podnikání.

[14] Stěžovatelka má sice pravdu, že nebyla povinna v žalobě odkazovat na konkrétní zákonná ustanovení, která měl žalovaný napadeným rozhodnutím porušit. Její povinností však je popsat skutečnosti, na jejichž základě lze porušení zákona ze strany žalovaného dovodit. Jak vyplývá již z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2004, č. j. 4 Azs 149/2004 - 52, č. 488/2005 Sb. NSS, § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní skutková tvrzení, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potom v usnesení ze dne 20. prosince 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, konstatoval, že „*konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciace přednesů stran*“.

[15] Stěžovatelka však v žalobě předestřela výhradně argumentaci týkající se povahy daňového nedoplatku, s jehož úhradou žádala posečkat. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že část žaloby, v níž stěžovatelka uvedla, že žalovaný o tom, že pozastavila výrobu, věděl již dříve, nelze považovat za řádně formulovaný žalobní bod, neboť z ní nevyplývá vztah této skutečnosti k nosným důvodům napadeného rozhodnutí.

Z takové žaloby nemohl krajský soud v žádném případě dovodit, že stěžovatelka napadá závěry žalovaného týkající se možné vážné újmy či ukončení podnikání stěžovatelky v případě okamžité úhrady nedoplatku. Názor stěžovatelky, že krajský soud měl žalobní bod týkající se § 156 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu dovodit „*ve spojení s napadenými rozhodnutími, na které je v žalobě odkazováno, a s ohledem na obsah žaloby*“, nelze přijmout. Správní soudnictví je totiž „*ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále zpochybňovala věcné závěry krajského soudu, že již vyplacený úrok z neoprávněného jednání správce daně, jehož navrácení správce daně požaduje, je daní ve smyslu § 2 odst. 1 a 3 daňového řádu, respektive daňovým nedoplatkem (§ 153 daňového řádu).

[17] Neobstál by závěr, pokud vyplývá z odstavců 8 a 9 přezkoumávaného rozsudku krajského soudu, že sporná částka je daňovým nedoplatkem jen proto, že s ní správce daně zachází jako s daňovým nedoplatkem – tedy eviduje ji na osobním daňovém účtu jako nedoplatek a postupem podle § 153 odst. 3 daňového řádu o ní stěžovatelku vyrozuměl. Podle této logiky by bylo nutné považovat za daň jakoukoli částku, kterou by správce daně za daň (i nezákonně) považoval (například přiznaný nárok na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů, či typické soukromoprávní závazky z kupní smlouvy či smlouvy o dílo, jejichž stranou byl stát).

[18] Je však třeba položit si otázku, zda je posouzení povahy dříve vyplaceného a nyní zpět požadovaného úroku z neoprávněného jednání správce daně vůbec nutné pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Jeho předmětem totiž byla otázka, zda je na místě povolit stěžovatelce povolení posečkání úhrady této daně. Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí s krajským soudem, že požadovat posečkání úhrady částky, u níž stěžovatelka popírá, že je vůbec daní, je poněkud nesmyslné. Z povahy věci lze totiž posečkat pouze úhradu daně, nikoli jiného závazku.

[19] Proti závěru správce daně, že je posuzovaná částka daňovým nedoplatkem, stěžovatelka brojila již v opravných prostředcích proti rozhodnutí, jímž jí byla sdělena nová výše úroku a zároveň byla informována právě o vzniku nedoplatku (srov. bod [1] výše), tedy proti rozhodnutí, jímž správce daně stěžovatelce stanovil povinnost tento nedoplatek uhradit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. března 2016, č. j. 3 Afs 251/2015 - 34). Existenci této specifické pohledávky státu, respektive její posouzení jako daňového nedoplatku, by stěžovatelka mohla zpochybňovat i v řízení, v němž by správce daně vymáhal její úhradu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. srpna 2015, č. j. 7 Afs 197/2015 - 30).

[20] Předmět řízení o povolení posečkání úhrady daně je však odlišný. Spočívá v posouzení splnění zákonem stanovených podmínek pro odložení splatnosti či vymáhání daně, nikoli k posouzení existence této daně jako takové. Nutno zdůraznit, že i v případě

povolení posečkání je posečkaná úhrada nadále evidována na osobním daňovém účtu daňového subjektu jako nedoplatek (srov. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv: *Daňový řád. Komentář.* 3 vydání [online]. Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 156; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. června 2016, č. j. 5 Afs 170/2015 - 28), takže na stavu, který stěžovatelka svou argumentací zpochybňuje, by se nic nezměnilo.

[21] Zbývá odpovědět na otázku, zda by možné budoucí posouzení částky evidované na osobním daňovém účtu stěžovatelky jako „ne-daně" bylo možno považovat za očekávatelný zánik její povinnosti uhradit daň, tedy za důvod pro posečkání, na který pamatuje § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Z dosavadní judikatury lze dovodit, že do rozsahu tohoto ustanovení nespadá vedení sporu z obchodněprávního vztahu, z něhož vznikla daňová povinnost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. prosince 2017, č. j. 1 Afs 280/2017 - 29), a sice proto, že „*úspěšnost každého sporu pro daňový subjekt lze až do rozhodnutí o tomto sporu soudem toliko odhadovat, nikoliv kvalifikovat jako důvodné očekávání částečného nebo úplného zániku daňové povinnosti*" (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. května 2017, č. j. 9 Af 11/2014 - 46).

[22] Dle názoru Nejvyššího správního soudu je nynější situace podobná. Jak již bylo řečeno, prostor pro zpochybnění povahy částky evidované na jejím osobním daňovém účtu jako daňový nedoplatek měla stěžovatelka v řízení o přezkoumání rozhodnutí o sdělení nové výše úroků (které u soudu nenapadla, byť to v žádosti o posečkání naznačovala), popřípadě v rámci daňové exekuce, což učinila, jak je Nejvyššímu správnímu soudu známo z jeho úřední činnosti (řízení o kasační stížnosti ve věci vymáhání „přeplatku" na úroku z neoprávněného jednání správce daně je vedeno pod spisovými značkami 5 Afs 200/2018 a 5 Afs 201/2018). Jen z této okolnosti však nelze dovozovat, že povinnost stěžovatelky uhradit evidovaný daňový nedoplatek zanikne (respektive že tento nedoplatek přestane být daňovým nedoplatkem). Není-li důvodem pro posečkání úhrady daně probíhající řízení před soudy rozhodujícími v občanskoprávním řízení, tím spíše jím nemůže být řízení o přezkumu rozhodnutí správního orgánu, jemuž svědčí presumpce správnosti (například nález Ústavního soudu ze dne 3. prosince 2007, sp. zn. I. ÚS 544/06, N 217/47 SbNU 855). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. srpna 2015, č. j. 3 Afs 94/2015 - 62. Poukázat lze též na rozsudek ze dne 19. února 2015, č. j. 7 Afs 194/2014 - 58, v němž Nejvyšší správní soud stěžovatelku s odkazem na § 75 odst. 2 s. ř. s. upozornil, že v řízení o přezkumu rozhodnutí, kterým jí bylo sděleno, že rozhodnutí o posečkání pozbylo účinnosti, nelze přezkoumat „*žádná jiná správní rozhodnutí, ať vydaná před napadeným rozhodnutím nebo později*" (v podobném duchu se nesla argumentace Nejvyššího správního soudu i v rozsudku ze dne 8. dubna 2015, č. j. 6 Afs 58/2014 - 88 týkajícím se úroku z posečkané částky).

[23] Částečný nebo úplný zánik povinnosti uhradit daň ve smyslu § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu by potom bylo možné důvodně očekávat například na samém konci lhůty pro placení daně (§ 160 daňového řádu) nebo v případě podání žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně (§ 259 daňového řádu), o prominutí penále (§ 259a daňového řádu) či o prominutí úroku z prodlení (§ 259b daňového řádu), tvoří-li již nedoplatek pouze příslušenství daně. Pro posečkání však nestačí, že stěžovatelka u soudu napadla úkon správce daně, který jí povinnost uhradit daň založil.

[24] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že v rozsudku ze dne 14. prosince 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 dospěl k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu je daní ve smyslu § 2 tohoto zákona. Aniž by chtěl Nejvyšší správní soud předjímat výsledek řízení sp. zn. 5 Afs 200/2018 a 5 Afs 201/2018, do nichž posouzení této otázky – na rozdíl od tohoto řízení – patří, nevidí jediný důvod, proč by mělo samotné vyplacení tohoto úroku daňovému subjektu, které se později ukáže jako nesprávné, změnit jeho charakter z veřejnoprávní pohledávky na soukromoprávní.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu