

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Miloslava Výborného a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **PEPSICO CZ s.r.o.**, se sídlem Kolbenova 50, Praha 9, zastoupené Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, čj. 6125/14/5000-14503-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2018, čj. 5 Af 24/2014-46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 4114 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

Odůvodnění:

Úvod:

Žalobkyně uhradila daň z přidané hodnoty vypočtenou dle 5% sazby. Poté podala dodatečná daňová přiznání, ve kterých vypočetla daň na částku 0 Kč. Finanční úřad jí po soudních zásazích daň stanovil na 0 Kč a přeplatek vrátil. Žalobkyně požádala finanční úřad o úrok z neoprávněného jednání správce daně; ten její žádost posoudil jako námitku a zamítl ji. Žalobkyně podala proti rozhodnutí odvolání, jež Odvolací finanční ředitelství

zamítlo. Žalobkyně proto podala žalobu k městskému soudu, který jí vyhověl. Proti rozsudku městského soudu brojí žalovaný kasační stížností.

Nejvyšší správní soud se musel zabývat podmínkami pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

I.

[1] Žalobkyně podala daňová přiznání za období červen 1999, září až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001, ve kterých vypočetla daň z přidané hodnoty za bezplatné přenechání chladícího a výčepního zařízení do užívání za použití sazby ve výši 5 % a daň uhradila. Následně podala dodatečná daňová přiznání za červen a září 1999, ve kterých vypočetla daň na částku 0 Kč, protože bezplatné přenechání chladícího a výčepního zařízení do užívání nově považovala za výpůjčku, nikoliv nájem. Dne 11. 10. 2002 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001. Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost žalobkyně za použití sazby ve výši 22 %. Žalobkyní podaná odvolání nebyla úspěšná, a proto se proti rozhodnutím bránila ve správním soudnictví, ve kterém byla úspěšná. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu poté rozhodnutími ze dne 16. 8. 2012 a 21. 8. 2012 změnilo dodatečné platební výměry tak, že stanovilo základ daně a daň ve výši 0 Kč a dodatečně vyměřenou daň stanovilo jako minusovou hodnotu částky, která byla stanovena řádnými platebními výměry. Žalobkyně následně požádala o vrácení přeplatku, který jí byl vrácen.

[2] Žalobkyně podala 6. 6. 2013 žádost o úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Specializovaný finanční úřad podání posoudil jako námitku dle § 254 odst. 5 d. ř., o které rozhodl tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nelze přiznat. Uvedl, že nebyly splněny podmínky § 254 d. ř., protože nedošlo ke změně, zrušení či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu. Daň byla žalobkyni vyměřena konkludentně v souladu s jejími daňovými přiznáními a změněny byly jen dodatečné platební výměry. V souvislosti s nimi však žalobkyně žádnou částku neuhradila.

[3] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl. Uvedl, že daň byla vyměřena konkludentně, a proto nemohla být rozhodnutí nezákonná z důvodu pochybení správce daně. Konkludentní řádné platební výměry nebyly pro nezákonnost zrušeny, neboť dodatečnými platebními výměry dochází ke změně poslední známé daně, nikoliv ke změně předchozího rozhodnutí o jejím stanovení. Žalobkyni bylo také povoleno posečkání s úhradou daně a na základě dodatečných platebních výměrů nic neuhradila.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze. Namítla nezákonnost postupu žalovaného pro rozpor s § 254 d. ř., neboť na osobním daňovém účtu žalobkyně nebyl ani rok po změně původního rozhodnutí o dani připsán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Uvedla, že na základě dodatečných

daňových výměrů jí byla stanovena daň ve výši 0 Kč. Dovodila, že dodatečné platební výměry mění předcházející platební výměry, a předchozí rozhodnutí tedy byla změněna z důvodu nesprávného právního posouzení. Podmínky § 254 d. ř. byly splněny.

[5] Městský soud žalobě vyhověl a správní rozhodnutí zrušil. Uvedl, že § 254 d. ř. stanoví pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dvě podmínky, které byly ve věci splněny. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45 (dále „rozsudek Sev.en EC“), uvedl, že daň nebyla stanovena pouze konkludentně, ale i dodatečnými platebními výměry a správce daně se tedy na něm podílel. Za správnou aplikaci právního předpisu a za výběr daně v zákonné výši je odpovědný jen správce daně. Na věci nic nemění ani to, že byly změněny pouze dodatečné platební výměry.

III.

[6] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Namítl, že rozhodnutí krajského soud je nepřezkoumatelné, protože soud pouze převzal závěry rozsudku Sev.en EC, aniž by se zabýval zásadními skutkovými odlišnostmi. Uvedl, že žalobkyně přenechávala do užívání chladící a výčepní zařízení, k čemuž v daňových přiznáních uvedla, že se jedná o pronájem. Později změnila svůj názor a v dodatečném daňovém přiznání plnění hodnotila jako výpůjčku. Následně provedl u žalobkyně správce daně daňovou kontrolu a vydal dodatečné platební výměry. V projednávané věci se tedy nejednalo pouze o právní otázku, a proto nelze rozsudek Sev.en EC využít. Pokud dojde ke změně skutkového stavu, nebo je skutkový stav zjišťován, nelze správci daně přičítat nesprávné vyměření daně, které je v souladu s tvrzením daňového subjektu.

[8] V další části kasační stížnosti stěžovatel nesouhlasil se závěry rozsudku Sev.en EC ohledně konkludentního vyměření daně a dílčích daňových řízení ve vztahu k § 254 d. ř. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 94/2014-53 uvedl, že pro aplikaci § 254 d. ř. musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek. V dané věci však nebyly platební výměry zákonem předvídanou formou zrušeny, změněny, či prohlášeny za nicotné. Na základě výsledku doměřovacího řízení došlo pouze ke změně platebního výměru z důvodu, že se správci daně nepodařilo prokázat přijetí protiplnění. Nelze ztotožňovat situace, ve kterých je na základě výsledků doměřovacího řízení dodatečným platebním výměrem stanovena daň nižší oproti poslední známé dani, se situací, kdy je platební výměr změněn nebo zrušen pro nezákonnost. Dílčí daňové doměřovací řízení je vedeno za účelem změny poslední známé daně, nikoliv za účelem změny rozhodnutí.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalobkyně shrnula ve vyjádření ke kasační stížnosti průběh předchozího řízení a ztotožnila se se závěry městského soudu. Rozsáhle popsala skutkový stav a průběh řízení, jelikož je stěžovatel překrucuje. Uvedla, že po podání řádných daňových přiznání nedošlo k zásadnímu doplňování skutkového stavu a závěry rozsudku Sev.en EC užil soud správně. Navrhla kasační stížnost zamítnout.

V.

[11] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Nejvyšší správní soud proto posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu, a to jak z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak i k námitce stěžovatele. Stěžovatel namítl, že odůvodnění rozsudku je nedostatečné. Nejvyšší správní soud však neshledal tvrzenou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Z rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy. Rozsáhlé odkazy na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nezpůsobují nepřezkoumatelnost, protože městský soud vždy uvedl, proč jsou pro věc relevantní, a zda se s jím zmíněnou judikaturou ztotožňuje.

[14] Protože Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným, přistoupil k věcnému přezkoumání kasačních námitek.

[15] V řízení o kasační stížnosti má stěžovatel za to, že městský soud špatně posoudil otázku splnění podmínek pro uplatnění úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[16] Pro aplikaci § 254 d. ř. musí být kumulativně splněny dvě podmínky. Prvou z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 94/2014-53).

[17] Stěžovatel namítl, že dodatečné platební výměry nebyly zákonem předvídanou formou zrušeny, změněny ani prohlášeny za nicotné. Nesouhlasil se závěrem rozsudku Sev.en EC, dle kterého specifická povaha nástrojů, kterými daňový řád připouští možnost změny (zrušení) daně (§ 141 a § 143 d. ř.) neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 téhož zákona.

[18] Městský soud v bodě 40. svého rozhodnutí uvedl: „*jestliže příslušný finanční úřad setrval na správnosti údajů v řádném daňovém přiznání tím, že daň konkludentně vyměřil, je třeba uzavřít, že se přijetím nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro náležité stanovení daně uvedených žalobcem v daňovém tvrzení na vzniku přeplatku podílel.*“

Žalobkyně však podala žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně jen za období od vydání dodatečných platebních výměrů (shodně žádost z 6. 6. 2013 a bod IV. žaloby). Za počátek neoprávněného jednání výslovně označila aktivní jednání správce daně a nikoliv konkludentní vyměření daně; to mu pouze předcházelo. Otázkou úroku od konkludentního vyměření daně, kterou v kasační stížnosti vznáší stěžovatel, se tedy kasační soud nezabýval, protože není předmětem řízení, a nebyla ani před správními orgány. Neměl se jí zabývat ani městský soud, ale jedná se o pouhý nesprávný právní názor soudu v odůvodnění, který může kasační soud korigovat (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 15/2007-75). Městský soud přesto ve věci rozhodl správně.

[19] Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 d. ř. z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil (srov. rozsudek Sev.en EC).

[20] Ke změně dodatečných platebních výměrů ve prospěch žalobkyně došlo rozhodnutími o odvoláních po zásahu správních soudů. Výsledek původního doměřovacího řízení zrušil městský soud pro vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu pro učinění závěru o tom, že plnění bylo nájmem, nikoliv výpůjčkou. Finanční ředitelství v novém rozhodnutí o odvolání uvedlo, že nebyla prokázána přímá vazba mezi přenecháním zařízení a protiplněním, a proto se jedná o výpůjčku, nikoliv o nájem a základ daně stanovilo na 0 Kč. Z uvedeného je zřejmé, že původní dodatečné platební výměry trpí vadou nesprávného právního posouzení zjištěných skutečností. Jestliže správce daně nesprávně právně posoudil skutkový stav, rozhodl nezákonně. Nové rozhodnutí o odvolání změnilo původní dodatečné platební výměry. První podmínka aplikace § 254 d. ř. byla splněna.

[21] Nejvyšší správní soud se dále zabýval druhou podmínkou pro aplikaci § 254 d. ř. Žalobkyně uhradila daň ve výši 5 % již před vydáním dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel tvrdí, že na jejich základě tedy nic neuhradila, a proto nemá na úrok nárok. Úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Pokud by správce daně vyměřil daň dodatečnými platebními výměry ve správné výši, měla by žalobkyně uhrazenou částku k dispozici. Obdobím před vydáním dodatečných platebních výměrů se soud nezabýval, protože jej žalobkyně neučinila předmětem řízení.

[22] Jak správně uvedl městský soud, nebyla daň stanovena jen dodatečnými platebními výměry, ale i konkludentně na základě řádných daňových přiznání. Vyměřovací a doměřovací řízení pak tvoří z pohledu § 1 odst. 2 d. ř. materiálně jeden celek, v jehož rámci žalobkyně uhradila daň ve výši 5 %. Jelikož však měla správně hradit daň ve výši 0 Kč, uhradila více, než byla její zákonná povinnost. V takovém případě má na úrok právo, protože v jednom daňovém (vyměřovacím a doměřovacím) řízení uhradila vyšší daň, než měla, a nejméně od vydání dodatečných platebních výměrů kvůli chybě správce daně.

Žalobkyně neuhradila daň na základě dodatečných platebních výměrů, ale v souvislosti s nimi, což však pro splnění druhé podmínky aplikace § 254 d. ř. stačí.

[23] Stěžovatel namítl, že v projednávané věci byl v průběhu daňové kontroly zjišťován skutkový stav a nejednalo se pouze o právní otázku; proto je věc skutkově odlišná od rozsudku Sev.en EC a naopak se měl uplatnit rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 94/2014-53. Námitka není důvodná. Jak uvedeno výše, není konkludentní vyměření daně v projednávané věci rozhodné. Na okraj kasační soud uvádí, že žalobkyně skutková tvrzení neměnila. Zda bezplatné přenechání chladícího a výčepního zařízení do užívání představuje nájem či výpůjčku, je právní hodnocení. Odkaz na rozhodnutí čj. 7 Afs 94/2014-53 není případný, protože v této věci daňový subjekt až v rámci daňové kontroly uvedl skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání.

VI.

[24] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný o věci znovu rozhodne vázán názorem městského soudu korigovaným Nejvyšším správním soudem.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[26] Žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto jí právo na náhradu nákladů řízení přísluší. Náklady žalobkyně v řízení o kasační stížnosti zahrnují náklady spojené se zastoupením za jeden úkon právní služby ve výši 3100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) a paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Náklady na zastoupení tedy činí 3400 Kč. Tuto částku soud zvýšil podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 714 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně jako plátce DPH povinen odvést. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 4114 Kč. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Radku Buršíkovi.

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

V Brně 26. září 2018

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu