ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **EUROMONT GROUP a.s.**, se sídlem Prvního pluku 224/20, Praha 8, zast. JUDr. Petrem Jirátem, advokátem se sídlem Školní 3315/42, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2014, čj. 14737/14/5000-14503-706611, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 5. 2017, čj. 15 Af 67/2014-42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 31. 10. 2012, čj. 11436/12-1200-506330 (dále jen „rozhodnutí v přezkumném řízení“), změnilo v rámci přezkumu rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení výrok dodatečného platebního výměru ze dne 1. 9. 2009, čj. 13464/09-1200-506330, tak, že žalobkyni (dále „stěžovatelce“) byla nově navýšena doměřená daň o částku 682 930 Kč. Ve výroku rozhodnutí v přezkumném řízení správce daně stanovil splatnost uvedené částky ve lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. V poučení o možnosti podání odvolání bylo uvedeno, že podané odvolání nemá odkladný účinek. Vyměřený doměrek stěžovatelka dne 8. 11. 2012 zaplatila a proti rozhodnutí v přezkumném řízení podala

odvolání, o kterém Generální finanční ředitelství rozhodlo tak, že napadené rozhodnutí zrušilo a řízení o přezkumu zastavilo. Stěžovatelce tím vznikl přeplatek daně ve výši 682 930 Kč, který správce daně předepsal na osobní daňový účet stěžovatelky. Stejným způsobem následně předepsal také úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 17. 12. 2012 (datum splatnosti evidovaný v daňové evidenci) do 16. 7. 2013 (datum vrácení přeplatku) ve výši 55 857 Kč. Proti stanovené výši úroku podala stěžovatelka námitku, kterou Finanční úřad pro Ústecký kraj zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání. Na jeho základě žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj tak, že námitku stěžovatelky zamítl a rozhodl, že úrok stěžovatelce nenáleží.

[2] Následně podala stěžovatelka u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného, kterou krajský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví jako nedůvodnou zamítl. K námitce předběžné vykonatelnosti rozhodnutí správce daně soud uvedl, že na okamžik splatnosti doměřené daně nemá otázka odkladného účinku odvolání žádný vliv, neboť splatnost doměřené částky byla určena ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí. Podmínkou pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je též zrušení původně pravomocného rozhodnutí. Rozhodnutí v přezkumném řízení však nikdy nenabylo právní moci. Generální finanční ředitelství zrušilo nepravomocné rozhodnutí správce daně a úrok proto nelze přiznat. Námitkou ohledně chybného počátku výpočtu úroku se krajský soud nezabýval, neboť s ohledem na nemožnost přiznání úroku jako celku pozbyla tato otázka na relevanci. Ohledně chybného předpisu na osobním daňovém účtu v informačním systému správce daně, krajský soud stěžovatelku odkázal na postup dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem („zákon o odpovědnosti za škodu“), pakliže jí nějaká škoda vznikla.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Správce daně mohl přistoupit k vymožení daňové povinnosti, neboť při správcem daně tvrzené neexistenci odkladného účinku odvolání bylo rozhodnutí předběžně vykonatelné a stěžovatelka se obávala vymáhání splnění daňové povinnosti. Doměřená daňová povinnost byla evidována v daňové evidenci stěžovatelky jako nedoplatek, a proto se v dobré víře rozhodla zaplatit částku okamžitě. Nedoplatek v daňové evidenci měl pro stěžovatelku také zásadní význam s ohledem na to, že se pravidelně účastní zadávacích řízení na zadání veřejných zakázek. Součástí kvalifikační dokumentace v těchto řízeních je také potvrzení o neexistenci jakýchkoli daňových nedoplatků. Nepříznivé následky spojené s nemožností stěžovatelky disponovat s peněžními prostředky použitými k úhradě uložené daňové povinnosti nelze přičítat k její tíži. Stěžovatelce proto vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to již od zaplacení částky stanovené rozhodnutím v přezkumném řízení. Žalovaným použitý restriktivní výklad § 254 odst. 1

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zasahuje do základních práv daňového subjektu a je ústavně nekonformní. Závěrem navrhla zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, eventuálně zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný k podané kasační stížnosti uvedl, že povinnost uhradit úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na uhrazení daně na základě rozhodnutí vydaného z moci úřední, které nabylo právní moci. Splatnost doměřené daně byla vázána na nabytí právní moci rozhodnutí v přezkumném řízení. Toto rozhodnutí však bylo následně zrušeno a přezkumné řízení zastaveno. Jelikož rozhodnutí v přezkumném řízení nikdy nenabylo právní moci, nemohla vzniknout ani povinnost uhradit doměřený nedoplatek. Poučení o odkladném účinku nemělo na splatnost žádný vliv. Ohledně předepsání daňové povinnosti na osobní daňový účet stěžovatelky se splatností ke dni 17. 12. 2012, tudíž s nesprávným datem splatnosti, žalovaný uvedl, že ani toto evidenční pochybení správce daně nemohlo mít na skutečnou splatnost daňové povinnosti vliv. Závěrem navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s., přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[7] Soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, zda mohl vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“*. Ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je tedy třeba splnění dvou podmínek, tj. 1) dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a 2) již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti. První z podmínek byla splněna, neboť rozhodnutí správce daně bylo pro jeho nezákonnost zrušeno. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda se nesprávně stanovená daň stala splatnou.

[8] Tato otázka přímo souvisí s další námitkou stěžovatelky, která spočívá v tom, zda rozhodnutí správce daně bylo předběžně vykonatelné a správce daně tak mohl přistoupit

k vymáhání daňové povinnosti, pokud by uloženou povinnost nesplnila dobrovolně. K tomu se vyjadřoval již krajský soud v rámci vypořádání žalobních bodů. Obecně pro daňové řízení platí, že odvoláním je napadené rozhodnutí předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu platí, že *„[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena"*. Vykonatelnost rozhodnutí tedy podle daňového řádu nastává ve dvou případech, za kumulativního splnění následující kombinace podmínek: A) účinnost rozhodnutí + nemožnost odvolání + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena, B) účinnost rozhodnutí + absence odkladného účinku + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. Proti rozhodnutí v přezkumném řízení bylo možné se odvolat, proto na daný případ dopadá případ B). Stěžovatelka byla seznámena s rozhodnutím a jeho obsahem, tudíž rozhodnutí bylo účinné (§ 101 odst. 5 věta druhá daňového řádu). Odkladný účinek vylučuje § 109 odst. 5 daňového řádu, podle nějž platí, že *„[o]dvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak."* Správce daně tudíž stěžovatelku poučil v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu, pokud uvedl, že podané odvolání nemá odkladný účinek. Lhůtu splatnosti daňového doměrku správce daně navázal v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu na okamžik nabytí právní moci. Přímo ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno: *„Částka ve výši 682 930 Kč je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí"*. Vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí v přezkumném řízení nenabylo právní moci, stanovená lhůta k plnění 15 dnů nikdy nepočala plynout. Jelikož neuplynula stanovená lhůta k plnění, nebyla splněna jedna z podmínek pro to, aby nastala vykonatelnost rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně tedy nebylo vykonatelné a stěžovatelka se tudíž nemusela obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně, neboť doměřená daň nebyla splatnou. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tak stěžovatelce nevznikl, neboť nenastala splatnost daně a nebyla tak splněna druhá ze zákonných podmínek. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také v dříve posuzované věci, viz rozsudek ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS.

[9] Nejvyšší správní soud připouští, že právní úprava u dodatečně doměřené daně může být pro daňové subjekty matoucí. Na jedné straně totiž sice platí, že podané odvolání nemá odkladný účinek, na straně druhé však daňový řád stanoví splatnost doměřené daně ve lhůtě 15 dní od právní moci rozhodnutí. Za situace, kdy je splatnost daně navázána na nabytí právní moci rozhodnutí, a zároveň v důsledku podaného odvolání rozhodnutí nenabývá právní moci, situace je v podstatě shodná, jako kdyby podané odvolání odkladný účinek mělo. Nejedná se však o konstrukci, kterou by svévolně zvolil správce daně, ale je dána přímo daňovým řádem. Na tuto neobratnost zákonodárce upozorňuje i komentářová literatura (srov. např. Grossová, M. E., Matyášová, L. *Daňový řád: Komentář.* Nakladatelství Leges. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer): *„Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému po daňové kontrole nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5). V důsledku změny, která nastala v úpravě lhůty náhradní splatnosti daně dodatečně vyměřené správcem daně, která je stanovena již nikoli od doručení platebního výměru, jak tomu bylo dříve, ale od právní moci platebního výměru (srovn. též § 139 odst. 3), tak dochází k odkladu placení (tedy de facto k odkladnému účinku případně podaného odvolání). K daňové exekuci tak nyní správce daně může v případech dodatečně vyměřené daně přistoupit až po rozhodnutí*

odvolacího orgánu.“ Žalovaný, ani soud v rámci přezkumu jeho rozhodnutí však nemohou stávající legislativní stav jakkoli napravovat.

[10] Ohledně námitky evidovaného nedoplatku daňové povinnosti na osobním daňovém účtu stěžovatelky v informačním systému, splatného ke dni 17. 12. 2012, Nejvyšší správní soud uvádí, že splatnost doměrku daně byla dána výrokem rozhodnutí v přezkumném řízení. Bylo-li v evidenčním systému správce daně uvedeno jiné datum, nemělo to pro stěžovatelku na skutečnou splatnost daňové povinnosti žádný vliv, neboť právně závazný údaj o splatnosti byl stanoven v rozhodnutí v přezkumném řízení. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje ani to, že pokud stěžovatelka v rámci své hospodářské činnosti usiluje o získání veřejných zakázek, je nezbytné, aby v rámci zadávacího řízení neměla evidované jakékoli daňové nedoplatky. Jak nicméně uvedl krajský soud, jestliže se stěžovatelka domnívá, že jí v důsledku pochybení při vedení evidence daní vznikla škoda, mohla se domáhat náhrady škody postupem dle zákona o odpovědnosti za škodu. Jedná se o obecný předpis řešící nezákonné jednání veřejné správy, zatímco úrok z neoprávněného jednání správce daně lze přiznat pouze při splnění jasně stanovených zákonných podmínek.

[11] Ve své poslední námitce stěžovatelka namítá ve zcela obecné rovině protiústavnost právní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, jestliže by měl existovat nárok na úrok pouze v případě zrušených pravomocných rozhodnutí, případně je restriktivní výklad daného ustanovení. Vzhledem k naprosté obecnosti této námitky Nejvyšší správní soud v rámci této obecnosti sděluje, že dospěl k závěru, že právní úprava nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, včetně nyní provedené interpretace, je v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

IV. Závěr a náklady řízení

[12] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.
[13] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně 18. září 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu