



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Central Europe Mark s. r. o.**, se sídlem Hlavní třída 87/2, Český Těšín, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2024, č. j. 25 Af 23/2022 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2024, č. j. 25 Af 23/2022 - 36, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu zajišťovacím příkazem ze dne 19. 6. 2015, č. j. 4548600/15/2011-00540-105447 (dále jen „*zajišťovací příkaz*“), uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 složením jistoty ve výši 13 556 641 Kč. Následně došlo v důsledku změny sídla žalobkyně ke změně místně příslušného správce daně, kterým se stal Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“). Ten poté v daňové kontrole zjistil skutečnosti, pro které odpadl původní předpoklad doměření daně z titulu neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu v rozsahu 6 084 162 Kč, a současně nově shledal předpoklad budoucího doměření daně z důvodu nenaplnění podmínek pro uplatnění zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu v rozsahu 1 316 670 Kč. Správce daně proto podle § 168 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „*daňový řád*“), vydal rozhodnutí o změně zajištěné částky ze dne 5. 12. 2019,

č. j. 4034925/19/3212-80541-806069 (dále jen „*rozhodnutí o změně zajištěné částky*“), kterým snížil částku původně zajištěnou zajišťovacím příkazem na 8 789 149 Kč a zároveň ukončil účinnost zajišťovacího příkazu v rozsahu částky 4 767 492 Kč. Žalovaný, coby odvolací orgán, poté rozhodnutím ze dne 20. 7. 2020, č. j. 26748/20/5100-41456-711233 (dále jen „*rozhodnutí o odvolání ve věci změny zajištěné částky*“), změnil rozhodnutí o změně zajištěné částky tak, že se původní výše zajištěné částky snižuje na 7 472 479 Kč a současně se ukončuje účinnost zajišťovacího příkazu v rozsahu 6 084 162 Kč. Důvodem změny rozhodnutí o změně zajištěné částky bylo, že zajištění daně v rozsahu 1 316 670 Kč nebylo možné opřít o nově zjištěné skutečnosti, jelikož ty nebyly uvedeny v zajišťovacím příkazu.

[2] Dne 27. 7. 2020 podala žalobkyně žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 1 316 670 Kč, neboť v tomto rozsahu bylo rozhodnutí o změně zajištěné částky shledáno nezákonným (úrok z neoprávněného jednání správce daně daňový řád upravoval do 31. 12. 2020, přičemž novelou účinnou od 1. 1. 2021 poté došlo k nahrazení tohoto institutu nynějším úrokem z nesprávně stanovené daně – pozn. NSS). Tuto žádost správce daně posoudil jako námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu a jako takovou ji rozhodnutím ze dne 29. 3. 2021, č. j. 1193383/21/3202-80546-801542 (dále jen „*rozhodnutí o úroku*“), zamítl z důvodu, že žalobkyně nemá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť nebyly splněny podmínky podle § 254 odst. 1 daňového řádu (konkrétně nebyla splněna již první podmínka, jelikož nedošlo ke zrušení či změně rozhodnutí o stanovení daně nebo k prohlášení nicotnosti takového rozhodnutí). Rozhodnutím ze dne 30. 5. 2022, č. j. 20089/22/5100-41456-711233 (dále jen „*rozhodnutí o odvolání ve věci úroku*“), žalovaný následně zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí o úroku.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání ve věci úroku podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který rozsudkem ze dne 24. 4. 2024, č. j. 25 Af 23/2022 - 36, zrušil rozhodnutí o odvolání ve věci úroku a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud se ztotožnil s námitkou žalobkyně, že žalovaný nesprávně posoudil naplnění podmínek pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Uvedl, že lze sice souhlasit s žalovaným v tom, že rozhodnutím o změně zajištěné částky lze zajištění jen snižovat nikoliv zvyšovat, v projednávané věci však takovým rozhodnutím ke zvýšení zajištění došlo, což bylo následně důvodem jeho změny v odvolacím řízení. Povahu konkrétního rozhodnutí pak podle krajského soudu nelze posuzovat pouze na základě označení druhu daného rozhodnutí, ale je nutno přihlídnout také k obsahu jeho výroku. Pokud by ke korekčnímu zásahu žalovaného nedošlo, pak by se žalobkyni rozhodnutím o změně zajištěné částky nově stanovila platební povinnost. Obsahově se tedy dle krajského soudu jednalo o *rozhodnutí o stanovení daně*, byť formálně šlo o rozhodnutí o změně zajištěné částky.

[5] Podle krajského soudu byl tedy závěr daňových orgánů o tom, že první podmínka pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu nebyla splněna, nesprávný, proto rozhodnutí o odvolání ve věci úroku zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvod podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný, neboť krajský soud dospěl k nesprávnému závěru ohledně splnění první podmínky pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Vycházel totiž z nesprávného právního názoru, že rozhodnutí o změně zajištěné částky je *rozhodnutím o stanovení daně* ve smyslu odkazovaného ustanovení.

[8] Takovým rozhodnutím však může být podle stěžovatele pouze rozhodnutí, kterým se ukládá povinnost peněžité povahy. To se také promítá do výroku rozhodnutí, který obsahuje konkrétní částku k úhradě, platební údaje a splatnost. V projednávané věci byl takovým rozhodnutím zajišťovací příkaz, který však nebyl zrušen ani změněn (naopak byl v soudním přezkumu aprobevován). Stěžovatel má za to, že rozhodnutí o změně zajištěné částky je naopak pouze procesním rozhodnutím, které slouží ke snížení zajištěné částky po dobu účinnosti zajišťovacího příkazu. Vždy nicméně vychází ze zajišťovacího příkazu, neboť ten udává rámec pro následné snižování zajištěné částky. Rozhodnutí o změně zajištěné částky proto již ze své podstaty nemůže být podle stěžovatele *rozhodnutím o stanovení daně*.

[9] Stěžovatel dále tvrdí, že ani v nyní projednávané věci se rozhodnutím o změně zajištěné částky žalobkyni žádná povinnost peněžité povahy neukládala, a to ani v důsledku nezákonného zvýšení zajištění (v rozhodnutí správce daně o změně zajištěné částky). Následkem této nezákonnosti totiž bylo pouze to, že došlo k menšímu snížení částky původně zajištěné zajišťovacím příkazem. Ostatně z toho důvodu pak bylo rozhodnutí o změně zajištěné částky v odvolacím řízení změněno rozhodnutím stěžovatele o odvolání ve věci změny zajištěné částky tak, že se zajištěná částka snižuje ještě o částku 1 316 670 Kč. Skutečnost, že byla žalobkyni původně vrácena menší částka, než která jí měla být správně vrácena, pak byla kompenzována úrokem z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[11] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná pověřená osoba s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním. Napadené rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z toho, že se rozhodnutím o změně zajištěné částky žalobkyni stanovila nová platební povinnost, jelikož jím podle krajského soudu mělo dojít ke zvýšení zajištěné částky. Z tohoto důvodu pak dospěl k závěru,

že rozhodnutí o změně zajištěné částky je v nynější věci *rozhodnutím o stanovení daně*. S tímto závěrem se zdejší soud neztotožňuje, a naopak přisvědčuje stěžovateli, že rozhodnutí o změně zajištěné částky **není rozhodnutím o stanovení daně** ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu z důvodů vysvětlených níže.

[14] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že rozhodnutí o změně zajištěné částky obsahovalo jediný výrok, který zní: „*Výše zajišťované částky na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 01. 01. 2015 do 31. 03. 2015 ve výši 13 556 641 Kč se snižuje na částku 8 789 149 Kč a zároveň se ukončuje účinnost zajišťovacího příkazu v rozsahu částky 4 767 492 Kč.*“ V odůvodnění tohoto rozhodnutí je následně uvedeno, že podle správce daně odpadl předpoklad doměření daně ve výši 4 640 562 Kč a ve výši 1 443 600 Kč, a naopak správce daně zjistil, že existuje nový předpoklad doměření daně ve výši 1 316 670 Kč. Správce daně proto snížil původní zajištěnou částku o 4 640 562 Kč a 1 443 600 Kč (celkem 6 084 162 Kč) a následně ji „*zvýšil*“ o 1 316 670 Kč, čímž dospěl k nové zajištěné částce ve výši 8 789 149 Kč uvedené ve výroku rozhodnutí (resp. zajištění ukončil v rozsahu částky 4 767 492 Kč).

[15] Zdejší soud souhlasí s krajským soudem v tom, že při posuzování povahy konkrétního rozhodnutí nelze vycházet pouze z jeho formálního označení, nýbrž je nutné přihlédnout také k obsahu jeho **výroku**. Současně je však nutné důrazně odlišovat výrok (resp. výrokovou část) rozhodnutí a jeho odůvodnění, jelikož pouze ve výrokové části správce daně autoritativně stanoví práva a povinnosti a pouze tato část rozhodnutí je závazná, schopná nabýt právní moci a být vykonatelná (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2012, č. j. 2 As 119/2012 – 12; ze dne 6. 11. 2023, č. j. 4 As 236/2022 – 161; a ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Afs 65/2012 – 34; všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku v rozporu s výše uvedeným nesprávně směšuje výrok rozhodnutí o změně zajištěné částky s jeho odůvodněním (které navíc obsahovalo nepřesné vyjádření – viz následující odstavec), pokud vycházel z toho, že tímto rozhodnutím došlo ke zvýšení zajištěné částky, a tedy i ke stanovení nové platební povinnosti. Taková skutečnost totiž z výrokové části uvedeného rozhodnutí nevyplývá.

[17] Jak bylo uvedeno výše, rozhodnutí o změně zajištěné částky obsahuje jediný výrok, dle kterého se zajištěná částka snižuje a účinnost zajišťovacího příkazu se v odpovídajícím rozsahu ukončuje. Výrokem tohoto rozhodnutí se tedy zajištěná částka nezvyšuje ani se žalobkyni nestanoví nová platební povinnost. O „*zvýšení*“ zajištěné částky se správce daně zmiňuje pouze v závěru rozhodnutí, v němž vysvětluje, jak konkrétně dospěl k finální částce, v jejímž rozsahu mělo zajištění nadále trvat. V tomto ohledu se však jedná spíše o pouhé nepřesné vyjádření správce daně, jelikož ze zbylé části rozhodnutí o změně zajištěné částky je zřejmé, že **v rozsahu částky 1 316 670 Kč správce daně zajištěnou částku reálně nezvýšil, pouze v tomto rozsahu ponechal účinný zajišťovací příkaz** a původní důvod pro zajištění této částky nahradil důvodem novým.

[18] Faktický dopad rozhodnutí o změně zajištěné částky do právní sféry žalobkyně byl tedy takový, že se snížila její povinnost složit jistotu, původně uložená zajišťovacím příkazem. Skutečnost, že správce daně nejprve tuto povinnost snížil méně, než měl (což

pokračování

následně napravit žalovaný v rozhodnutí o odvolání ve věci změny zajištěné částky), nelze vykládat tak, že ji správce daně zvýšil nebo že uložil žalobkyni novou povinnost.

[19] S ohledem na výše uvedené nelze rozhodnutí o změně zajištěné částky v nyní projednávané věci považovat za *rozhodnutí o stanovení daně* ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud proto pochybil, pokud dospěl k závěru, že se o takové rozhodnutí jedná.

[20] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto postupem podle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tedy krajský soud bude vycházet z toho, že rozhodnutí o změně zajištěné částky není *rozhodnutím o stanovení daně* ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

[21] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 7. února 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu