



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Wassa s.r.o.**, se sídlem Příšovice 157, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2018, č. j. 53737/18/5100-41454-709635, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2019, č. j. 59 Af 43/2018 – 31,

takto:

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 26. 1. 2018 podal žalobce žádost dle § 156 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), o povolení úhrady daně ve splátkách. Žalobce touto žádostí požádal o povolení úhrady příslušenství daně (úroku z prodlení a penále) v celkové výši 11.416.594,21 Kč, v souvislosti s doměřením daně z přidané hodnoty za zdaňovací období jednotlivých měsíců roku 2015, ve 24 nerovnoměrných splátkách. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 26. 2. 2018, č. j. 235726/18/2609-50522-604007, rozhodl o posečkání úhrady daně a rozložení příslušenství daně na splátky povolil s podmínkou, že následující platební povinnosti na této dani budou hrazeny v plné výši ve lhůtách splatnosti. Současně žalobce poučil, že není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení.

Rozhodnutím ze dne 16. 5. 2018, č. j. 904498/18/2609-50522-604007, správce daně deklaroval, že rozhodnutí o posečkání úhrady daně pozbývá účinnosti dnem 30. 4. 2018, neboť žalobce tohoto dne neuhradil stanovenou splátku. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně napadeným rozhodnutím změnil tak, že okamžik pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání deklaroval ke dni 28. 2. 2018. Žalovaný uvedl, že žalobce porušil podmínky rozhodnutí o posečkání již tím, že dodatečně přiznanou daň za zdaňovací období říjen 2017 ve výši 3.373 Kč neuhradil ke dni splatnosti, která nastala právě dne 28. 2. 2018.

[2] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) zamítl. Konstatoval, že dle § 157 odst. 5 daňového řádu pozbývá rozhodnutí o posečkání účinnosti ze zákona dnem nedodržení stanovených podmínek, o této skutečnosti správce daně vydává rozhodnutí deklaratorní povahy, kterým pouze vyrozumívá daňový subjekt o existujícím stavu. Rozhodnutí o posečkání se stalo vůči žalobci ve smyslu § 101 odst. 5 daňového řádu účinným dnem jeho oznámení. Toto rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce dne 26. 2. 2018 a přímo žalobci dne 27. 2. 2018. Pokud žalobce nedodržel dne 28. 2. 2018 stanovenou podmínku rozhodnutí, neboť daň splatnou dne 28. 2. 2018 zaplatil až dne 5. 3. 2018, nedodržel podmínky rozhodnutí o posečkání a rozhodnutí k tomuto datu pozbylo účinnosti. Účinnost rozhodnutí nelze zaměňovat s jeho vykonatelností či nabytím právní moci, jak žalobce namítá. Účinnost rozhodnutí znamená, že lze vykonávat přiznané právo či je nutno plnit uloženou povinnost tak, jak bylo rozhodnutím uloženo. Skutečnost, že rozhodnutí o posečkání nabylo právní moci až dne 29. 3. 2018, na těchto závěrech nemůže ničeho změnit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že pokud správce daně uložil rozhodnutím o posečkání stěžovateli podmínku hradit platební povinnosti na DPH v plné výši ve lhůtách splatnosti, byla pro něj tato podmínka závazná až nabytím právní moci rozhodnutí o posečkání dne 29. 3. 2018. S výkladem krajského soudu stěžovatel nesouhlasí, neboť daňový řád nedefinuje pojem „účinnost“ rozhodnutí. Krajský soud dle stěžovatele opomíjí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, který účinky rozhodnutí spojuje až s jeho právní mocí. Zdůrazňuje, že platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena. Účinnost rozhodnutí o posečkání je dle přesvědčení stěžovatele třeba chápat jako dobu platnosti posečkání a po tuto dobu platí omezující podmínky, pokud je správce daně podle § 156 odst. 3 daňového řádu stanovil. Nemělo by žádný smysl, pokud by podmínky omezující daňového dlužníka měly platit mimo takto vymezené období.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel byl prokazatelně seznámen s obsahem rozhodnutí, které se vůči němu okamžikem doručení stalo účinným. Bylo proto na něm, aby dodržel stanovené podmínky. S krajským soudem žalovaný souhlasí v tom, že nelze zaměňovat pojmy účinnost, vykonatelnost a právní moc. Právní moc charakterizuje nezměnitelnost a závaznost rozhodnutí, vykonatelnost znamená možnost vynucení splnění uložené povinnosti. Jestliže rozhodnutí není pravomocné, přitom je však účinné, neboť bylo příjemci řádně oznámeno, je vykonatelné tehdy, pokud se proti němu sice lze odvolat, ale odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Odvolání proti rozhodnutí o posečkání nemá odkladný účinek, o čemž byl stěžovatel poučen. Dle žalovaného lze nadto nyní těžko mluvit o vykonatelnosti rozhodnutí, neboť rozhodnutí o posečkání nepředstavuje exekuční titul. Z tohoto důvodu je také nepřiléhavý odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, neboť v této věci soud řešil otázku okamžiku stanovení daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[6] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[7] Podle § 156 odst. 1 a 3 daňového řádu za stanovených podmínek *na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“). V rozhodnutí, kterým bylo povoleno posečkání, se stanoví doba posečkání a posečkání může být vázáno i na další podmínky.*

[8] Podle § 157 odst. 5 daňového řádu *není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkání, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti dnem jejího nedodržení; správce daně o tom vydá rozhodnutí.*

[9] Podle § 101 odst. 5 daňového řádu *rozhodnutí se oznamuje všem jeho příjemcům. Vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení.*

[10] V posuzovaném případě není sporu o tom, že rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky bylo oznámeno stěžovateli dne 26. 2. 2018 a nabylo právní moci po uplynutí lhůty k odvolání dne 29. 3. 2018. K porušení podmínek rozhodnutí došlo ke dni 28. 2. 2018.

[11] Zákon ani odborná literatura se výkladu pojmu „účinnosti rozhodnutí“ podrobněji nevěnuje. Účinností lze rozumět schopnost rozhodnutí vyvolat účinky vůči tomu, komu je určeno, a to k okamžiku, kdy je takové osobě rozhodnutí oznámeno (srov. Matyášová, L., Grossová, M. E., Daňový řád. Komentář, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Leges, 2015). Okamžik účinnosti bude individuální vůči každému příjemci rozhodnutí, stejně jako později případně okamžik právní moci a vykonatelnosti (viz též Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011). Uvedené úvahy odpovídají vymezení účinnosti rozhodnutí v zákoně, podle něhož je rozhodnutí vůči příjemci účinné okamžikem jeho oznámení. Zároveň je třeba rozlišovat mezi účinností, právní mocí a vykonatelností, jako vlastnostmi rozhodnutí.

[12] V § 157 odst. 5 daňového řádu je naopak stanoveno, kdy rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky účinnosti pozbývá. Povoleno posečkání pozbývá účinnosti dnem nedodržení některé z podmínek rozhodnutí o jeho povolení. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 34/2016 – 80, *„z povahy věci se daňový subjekt může dopustit porušení podmínky stanovené v povolení posečkání nejdříve poté, co bylo rozhodnutí o povolení posečkání vydáno, tedy v budoucnu“.*

[13] Pokud tedy v nynějším případě bylo rozhodnutí o povolení rozložení úhrady daně na splátky vydáno dne 26. 2. 2018 a stejného dne se stalo v souladu s § 101 odst. 5 daňového řádu vůči stěžovateli účinným, porušení stanovených podmínek kdykoliv po tomto okamžiku nutně vede k tomu, že rozhodnutí dle § 157 odst. 5 daňového řádu účinnosti pozbývá. K tomu dochází bez ohledu na okamžik nabytí právní moci či vykonatelnosti takového rozhodnutí. I kdyby dokonce stěžovatel hypoteticky brojil proti rozhodnutí o posečkání odvoláním, ani v takovém

případě by to nemělo vliv na účinnost rozhodnutí, neboť odvolání v tomto případě nemá odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Stěžovatel by i navzdory podanému odvolání byl povinen plnit podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání, tj. plnit všechny ostatní platební povinnosti řádně a včas. Závěr žalovaného, že dodatečně přiznanou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2017 stěžovatel neuhradil ke dni splatnosti, která nastala dne 28. 2. 2018, přitom stěžovatel nezpochybnil.

[14] Ostatně, výklad předešlý stěžovatelem by naopak vedl k tomu, že od doby účinnosti rozhodnutí o posečkání do jeho nabytí právní moci by daňový subjekt nemohl požívat výhody povoleného posečkání. V této době by tedy sice nemusel plnit stanovené podmínky, nicméně byl by povinen platit úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu a nikoliv úrok z posečkání v přibližně poloviční výši. Zároveň by ještě nebylo možné zastavit daňovou exekuci dle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

[15] Úvahy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, nejsou v dané věci použitelné, neboť kasační soud se ve zmiňovaném rozsudku nezabýval okamžikem účinnosti rozhodnutí, nýbrž tím, kdy je dle příslušných ustanovení zákona daň vyměřena a stanovena. V nynější věci ovšem napadeným rozhodnutím k vyměření a stanovení daně nedošlo.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 4. listopadu 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu