



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **Z. G., s. s r. o.**, zastoupené JUDr. Jiřím Kovandou, advokátem se sídlem v Praze 1, Vodičkova 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2005, č. j. 31 Ca 126/2004 – 17,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 3. 2005, č. j. 31 Ca 126/2004 - 17 jednak spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 126/2004, 31 Ca 127/2004 a 31 Ca 128/2004 a jednak zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 3. 2004, č. j. 7224/120/2003-Ro, č. j. 7225/120/2003-Ro a č. j. 7226/120/2003-Ro, jimiž byla zamítnuta odvolání společnosti Z G., s. s r. o. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutím Finančního úřadu v Náchodě ze dne 1. 10. 2003, č. j. 96144/03/243912/8284, č. j. 96147/03/243912/8284 a č. j. 96148/03/243912/8284, kterými byly zamítnuty žádosti účastníka o přiznání úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že pokud byla v důsledku dřívějších zrušujících rozhodnutí tohoto soudu změněna v následných odvolacích řízeních rozhodnutí správce daně o dodatečně stanovené dani ve prospěch účastníka, stalo se tak v důsledku zavinění správce daně. Jestliže potom do státního rozpočtu byly účastníkem odvedeny finanční prostředky, které do něj po právu (podle konečného rozhodnutí ve věci) být odvedeny neměly, je třeba účastníku vrátit nejen přeplatek na odvedené dani, ale také úrok z přeplatku. Tento

úrok je totiž jen ekvivalentem toho, čeho by účastník mohl sám dosáhnout, kdyby měl nesprávně odvedené finanční prostředky k dispozici. V důsledku této úvahy dospěl krajský soud k závěru, že vrácení přeplatku spolu s úrokem z přeplatku nelze považovat za sankci vůči správci daně, ale pouze za vrácení uhrazených finančních prostředků včetně příslušného zúročení po dobu jejich uložení na účtu peněžního ústavu ve prospěch státního rozpočtu.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. vyjádřil stěžovatel nesouhlas se závěry krajského soudu. Stěžovatel má především za to, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že v rozporu se zákonem dovodil, že správce daně je povinen daňovému subjektu uhradit úrok z přeplatku vždy, pokud jeho rozhodnutí o stanovené výši daně bylo zrušeno nebo změněno ve prospěch daňového subjektu a současně původně vyměřená daň byla již daňovým subjektem odvedena do státního rozpočtu. Krajský soud při svém rozhodování však měl vzít v úvahu, že v předmětné věci vznik přeplatku nezavinil správce daně. Rozhodnutími ve věci dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998 bylo v konečném důsledku sice účastníkovi částečně vyhověno a dodatečně stanovená daň změněna v jeho prospěch, avšak stalo se tak až po zrušujících rozsudcích krajského soudu a následných rozhodnutích stěžovatele, jejichž podkladem byl nově zjištěný skutkový stav věci. Skutečnost, že dodatečně vyměřená daň byla stěžovatelem změněna, vycházela z nových informací, které měl, resp. musel mít, účastník původního řízení již dříve k dispozici, ale které správci daně nebyly známy. Dodatečně vyměřená daň tak byla stěžovatelem změněna z toho důvodu, že účastník ve vyměřovacím řízení poskytoval neúplné informace. V důsledku nedostatečné součinnosti účastníka se správcem daně ve vyměřovacím řízení byl proto stěžovatelem zjištěn rozdílný skutkový stav věci od stavu zjištěného správcem daně. Je-li dodatečný platební výměr zrušen (změněn) na základě řádného či mimořádného opravného prostředku z důvodu předložení jiných nebo dalších důkazů daňovým subjektem, nemůže jít o vznik přeplatku zaviněného správcem daně. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval otázkou zavinění správce daně. Pominul zejména argumentaci a důkazy obsažené ve správním spise, jenž jednoznačně svědčí nenaplnění této nezbytné zákonné podmínky pro vznik úroku z přeplatku. Přesto, že zákon o správě daní a poplatků zavinění nedefinuje, nelze dovozovat, že se v případě úroku z přeplatku jedná o objektivní odpovědnost. Právní závěr o zavinění je tak třeba vždy prokázat, resp. musí logicky vyplynout z provedeného dokazování. V tomto směru však krajský soud žádné dokazování nevedl, a jeho závěr v této věci je proto paušalizovaný a zevšeobecněný. Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že přeplatek na dani vznikl na základě rozhodnutí správce daně, která byla opakovaně krajským soudem pro nezákonnost rušena. Jestliže je správce daně povinen postupovat v souladu s právními předpisy (§ 2 zákona o správě daní a poplatků), pak nutně odpovídá i za to, že tato jsou zákonná. Pokud tomu tak není, je odpovědnost i zavinění na správci daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a jelikož neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že podaná kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého správního spisu vyplývá, že na základě daňové kontroly provedené správcem daně byla účastníku dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1996 ve výši 298 350 Kč, za rok 1997 ve výši 549 510 Kč a za rok 1998 ve výši 418 600 Kč. K žalobám účastníka byla zamítavá rozhodnutí stěžovatele o odvoláních proti uvedeným dodatečným platebním výměrům správce daně krajským soudem pro nepřezkoumatelnost zrušena a věci byly vráceny stěžovateli k dalšímu řízení. V dalším řízení stěžovatel odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně opět zamítl. Na základě podaných žalob byla i tato rozhodnutí stěžovatele znovu krajským soudem, tentokrát pro vady v řízení, zrušena a věci vráceny stěžovateli k dalšímu řízení. Poté o odvoláních účastníka proti dodatečně stanovené dani z příjmů právnických osob za rok 1996 až 1998 stěžovatel rozhodl tak, že dodatečně stanovenou daň z příjmů právnických osob změnil za rok 1996 z původně vyměřené částky 298 350 Kč na částku 147 420 Kč (č. j. 6749/120/2002-Ro), za rok 1997 z původně vyměřené částky 549 510 Kč na částku 301 407 Kč (č. j. 6750/120/2002-Ro) a za rok 1998 z původně vyměřené částky 418 600 Kč na částku 109 900 Kč (č. j. 6751/120/2002-Ro). Jelikož v mezidobí mezi dodatečným stanovením daně za rok 1996 až 1998 platebními výměry správce daně ze dne 29. 11. 1999 a vydáním konečných rozhodnutí stěžovatele ze dne 10. 3. 2003 byly předepsané částky daně účastníkem uhrazeny, podal dne 5. 9. 2003 účastník u správce daně žádost o vyčíslení a úhradu úroku z přeplatku na dani za rok 1996 až 1998. Tuto žádost odůvodnil tak, že mu v důsledku rozhodnutí stěžovatele o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům a skutečnosti, že částky předepsané daně (v úhrnu 1 266 460 Kč) uhradil do 2. 4. 2001, nejpozději k tomuto dni, vznikl přeplatek na dani. O podané žádosti rozhodl správce daně tak, že za každé zdaňovací období, tj. za rok 1996, 1997 a 1998, podanou žádost zamítl. Proti těmto rozhodnutím podal účastník odvolání, která stěžoval napadenými rozhodnutími jako nedůvodné zamítl.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítal nesprávný výklad ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem, je tento stížní bod nedůvodný.

Krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil právní názor, že ke vzniku nároku na úrok z přeplatku postačí, pokud po vyměření daně nebo jejím dodatečném vyměření, byla-li současně daň i uhrazena, bude toto rozhodnutí zrušeno. Přitom není rozhodné, zda-li rozhodnutí o vyměření daně, resp. o dodatečném vyměření daně, bude zrušeno rozhodnutím krajského soudu, rozhodnutím odvolacího správního orgánu nebo zda stanovená daň bude pouze změněna ve prospěch daňového subjektu. Podle názoru krajského soudu tedy přeplatek na dani zaviní správce daně, pokud jeho rozhodnutím byla daň dodatečně vyměřena v nesprávně vyšší částce. Byť krajským soudem podaný výklad ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nebyl zcela pregnantně formulován, a to zejména s ohledem na zákonodárcem použitou terminologii podmínek vzniku nároku na úrok, je jeho výklad v souladu se zákonem.

Podle ustanovení § 64 odst. 6 věty první zákona o správě daní a poplatků zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníku úrok z přeplatku ve výši 140% diskontní úrokové sazby Č., platné první den kalendářního čtvrtletí. Ve větě čtvrté citovaného ustanovení je pak stanoveno, že vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.

Zákonnou podmínkou vzniku nároku na úrok z přeplatku je tedy podle doslovné dikce citovaného ustanovení zavinění vzniku přeplatku správcem daně. V zákoně o správě daní a poplatků použitý termín „zavinění u správce daně“ však nelze vykládat toliko za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, jak to dovozuje stěžovatel, tedy ve formě úmyslu nebo nedbalosti, či dokonce výslovně uváděného „zavinění úplného“, tedy pojmu, který právní terminologie nezná. Je tomu tak proto, že zákonodárcem použitá formulace podmínky pro vznik hmotněprávního nároku daňového dlužníka na úrok z přeplatku, jako „zavinění vzniku přeplatku správcem daně“ je nepřesná. Správce daně, v daném případě finanční úřad, vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu (státní orgán) a jako taková není podle § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, právnickou osobou. Jelikož tento správce daně není fyzickou ani právnickou osobou, nemá právní subjektivitu (srov. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je tak vyloučeno, aby správce daně z hlediska občanskoprávního nebo trestněprávního pojetí něco zavinil, neboť toto zavinění lze přičítat toliko fyzické, popřípadě právnické osobě. Termín zavinění v kontextu ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je proto třeba vyložit jako pochybení správce daně.

Jedním z možných způsobů vzniku přeplatku na dani, tak jako tomu bylo v předmětné věci, je i ten, že daňový dlužník uhradí splatnou daň vyčíslenou vykonatelným rozhodnutím správce daně (dodatečným platebním výměrem) do státního rozpočtu a toto vykonatelné rozhodnutí bude později zcela zrušeno nebo změněno ve prospěch daňového dlužníka. V tomto případě nelze dospět k jinému právnímu závěru než tomu, že vznik tohoto přeplatku zapříčinil, resp. za použití terminologie zákona o správě daní a poplatků zavinil, právě správce daně. Případná proto není ani argumentace stěžovatele, že v pořadí již třetí rozhodnutí o odvolání bylo vydáno na základě zjištěného rozdílného skutkového stavu, opřené o nové skutečnosti a důkazní prostředky předkládané účastníkem, a že tak vznik přeplatku z důvodu velmi malé součinnosti v podstatě zavinil sám účastník. Je to totiž správce daně, potažmo odvolací správní orgán, kdo vede daňové řízení a je tak zodpovědný za řádně zjištěný skutkový stav ve věci dodatečně stanovené daně, a nikoli daňový subjekt (srov. § 2 odst. 2, 9 a § 31 zákona o správě daní a poplatků). Odpovídá tedy za to, že výše dodatečně vyměřené daně stanovené vykonatelným rozhodnutím správce daně byla účastníku vyměřena po právu. Tak tomu ovšem v předmětné věci nebylo, a proto nelze dospět k jinému právnímu závěru než že vznik přeplatku na dani zavinil správce daně. Krajský soud proto v napadeném rozsudku důvodně poukázal na to, že pokud součinnost účastníka byla nedostatečná, správní orgány měly k dispozici dostatek procesních nástrojů, jak si tuto součinnost na účastníku vymoci, či případně, jak dodatečně stanovit daň i bez této součinnosti.

Stejně tak není opodstatněná kasační námitka, že se krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabýval otázkou zavinění správce daně a že se tedy nevypořádal s žalobní námitkou, která byla v tomto směru vznesena.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že krajský soud v napadeném rozsudku nevyložil komplexně pojem „zavinění správce daně“ použitý v ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto však nelze dovozovat, že by se krajský soud otázkou zavinění správce daně vůbec nezabýval a že by z tohoto důvodu bylo třeba jeho rozsudek zrušit jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se otázkou zavinění správce daně zabýval a dovedl, že vznik přeplatku na osobním daňovém účtu daně z příjmů právnických osob v souvislosti s uhrazenými částkami dodatečně stanovené daně z příjmů právnických osob za rok 1996 až 1998 skutečně zavinil správce daně. S ohledem na podaný výklad pojmu

„zavinění správce daně“ proto Nejvyšší správní soud považuje za nedůvodné námitky stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s důkazy vylučující zavinění správce daně obsaženými v odůvodněních napadených rozhodnutí, či že opomněl úvahu o míře zavinění správce daně.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi žádné náklady 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 31. ledna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu