



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Dukát, Náměšť nad Oslavou, s.r.o.**, IČ 47913011
sídlem 675 71 Naloučany 36
zastoupen advokátem JUDr. Radkem Ondrušem
sídlem Bubeníčková 42, 615 00 Brno

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2017, č. j. 23502/17/5100-41458-711233, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Radka Ondruše, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina o námitce ve věci nepřiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně ze dne 14. 10. 2016, č. j. 1592289/16/2912-50521-703316, kterým byla zamítnuta námitka žalobce proti sdělení k výzvě k zaplacení úroku ze dne 20. 6. 2016, č. j. 1174007/16/2912-50521-703316. Správní orgány dospěly k závěru, že úrok podle ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“) žalobci nenáleží, neboť ke změně rozhodnutí o stanovení daně nedošlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, ale v důsledku prokázaných skutečností v rámci provedení doplnění odvolacího řízení, kdy byl k obchodním případům žalobce přiřazen režim podle ust. § 90 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“).
2. Pro danou věc je dále významný rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 30 Af 43/2012 – 171, kterým byly zrušeny postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 8067/08-1300-703609, 8068/08-1300-703609, 8069/08-1300-703609, 8070/08-1300-703609 a 8071/08-1300-703609, kterými byly změněny v případě prvního, třetího, čtvrtého a pátého rozhodnutí předchozí prvostupňová správní rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou ze dne 12. 7. 2007, č. j. 13354/07/333970/7228, 13356/07/333970/7228, 13357/07/333970/7228 a 13358/07/333970/7228 a v případě druhého citovaného rozhodnutí žalovaného jím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou ze dne 12. 7. 2007, č. j. 13355/07/333970/7228. V případě rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou se jednalo o dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2004 (ve výši 129 647 Kč), prvního čtvrtletí roku 2005 (ve výši 161 566 Kč), druhého čtvrtletí roku 2005 (ve výši 192 630 Kč), za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2005 (ve výši 104 892 Kč) a za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2005 (ve výši 116 682 Kč). Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že citovaná rozhodnutí žalovaného nemají oporu ve správním spise, přičemž správce daně nepostupoval v úzké součinnosti s daňovým subjektem, neboť o věci bylo rozhodováno bez toho, aniž by byl žalobce vyzván k řádnému předložení v citovaném rozsudku specifikovaných dokladů.

II. Obsah žaloby

3. V podané žalobě žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal řádně s odvolacími důvody např. s aplikací ust. § 254 daňového řádu, ignoroval skutkový stav a věc nesprávně posoudil. Správní soudy přitom konstatovaly zcela jasně, že rozhodnutími správce došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, současně byla rozhodnutí shledána nepřezkoumatelná a bylo konstatováno, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrám nemá oporu ve správním spise (nejde tedy o nic jiného, než o nesprávný úřední postup a současně o nezákonnost). Žalobcem napadená rozhodnutí žalovaného soud zrušil, na základě čehož byla větší část dříve neoprávněně doměřené DPH vrácena. Žalobce byl přitom zbaven po dobu přibližně 7 roků svého majetku a nemohl jej tedy použít pro své podnikání.

4. Žalovaný vychází ve svém rozhodnutí pouze z toho, co uvádí on sám ve svých konečných rozhodnutích o odvoláních proti platebním výměrům, což je nesprávné, neboť žalovaný nemůže vycházet pouze z toho, co uvádí jako důvod změny výměru on sám, ale musí vycházet zejména z toho, co konstatoval správní soud, jehož rozhodnutím byl vázán. Důvody pro změnu, které žalovaný cituje ze svých vlastních rozhodnutí, jsou zcela v rozporu se skutečností a s tím, co konstatoval krajský soud. Žalovaný tvrdí, že důvodem pro změnu dodatečných platebních výměrů má být skutečnost, že v průběhu druhé etapy odvolacího řízení žalobce předložil relevantní opravné doklady od obchodní společnosti RAUCH Ges. m.b.H (dále jen „RAUCH“). Toto tvrzení je zcela v rozporu se skutečností a jde o snahu žalovaného svalit vinu za dřívější nesprávná rozhodnutí o odvolání na žalobce, který ve skutečnosti citované podklady předložil již nejpozději v rámci první fáze odvolacího řízení, což konstatoval soud. Žalobce doklady opakovaně předložil, přičemž toto opakované dodání podkladů slouží žalovanému jako záminka pro tvrzení, že teprve v roce 2013 žalobce dodal doklady, které změnilý skutkový stav. Správní soudy zcela jednoznačně konstatovaly, že se žalovaný dopustil nezákonnosti a nesprávného úředního postupu; nejde tedy o změnu skutkového stavu věci. Finanční úřad sám uznal doplnění podstatných podkladů již v první etapě odvolacího řízení (podle členění uvedeném žalovaným), avšak žalovaný zároveň tvrdí, že změnit režim DPH bylo možno až ve druhé etapě odvolacího řízení. Uvedená tvrzení jsou vzájemně rozporná. V tzv. druhé etapě odvolacího řízení však nebyly předkládány ze strany žalobce žádné nové důkazy, ale pouze takové, které již jednou předloženy byly. Finančnímu úřadu předložené doklady tento úřad vrátil bez toho, aniž by z nich učinil kopie, následně žalovaný rozhodoval bez jejich znalosti, což Krajský soud v Brně vyhodnotil tak, že bylo rozhodováno ze strany žalovaného bez dostatečných podkladů; jednalo se pouze o pochybení žalovaného, nikoliv žalobce. Žalobce dále poukázal na závěry zdejšího soudu ve shora citovaném rozsudku týkající se dokladů předložených žalobcem prvostupňovému správnímu orgánu (paragonů), přičemž nynější žalobou napadené rozhodnutí tuto argumentaci soudu pominulo, či se s ní dostatečně nevypořádalo. I pokud by část potřebných dokladů pro „změnu“ režimu ohledně DPH byla doložena „až“ v průběhu první etapy odvolacího řízení, tj. v roce 2007 – 2008 (přičemž paragony byly doloženy již dříve), jde o etapu, kdy odvolací orgán mohl a měl rozhodnout tak, že platební výměry zruší nebo změni a DPH nedoměří. To se však nestalo, platební výměry byly naopak potvrzeny a tuto nesprávnost a nezákonnost musel vytknout teprve soud v roce 2010 a znovu v roce 2012. Na základě toho došlo teprve dne 7. 8. 2013 ke změně platebních výměrů, čímž se prodloužilo řízení o přibližně 6 roků.
5. Absolutní a paušální odmítání přiznání úroků podle § 254 daňového řádu nemá žádnou právní oporu ani logiku a je rozporné s citovaným rozsudkem Krajského soudu v Brně. Žalovaný se jinými slovy snaží tvrdit, že celé soudní řízení před správními soudy bylo bez významu a zbytečné, jelikož zcela bez vztahu k němu žalovaný sám změnil své dřívější rozhodnutí údajně na základě toho, že žalobce doložil nové podklady. Je však zcela mimo jakýchkoliv pochyb, že pokud by se žalobce nebránil a krajský soud mu nedal za pravdu, nikdo nikdy by mu neoprávněně strženou daň správcem daně nevrátil. Krajský soud v Brně shora citovaným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného postupem podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s.r.s., jelikož rozhodnutí žalovaného nemělo oporu ve správním spise. To je nepochybně nezákonností i nesprávným úředním postupem ve smyslu ust. § 254

daňového řádu, neboť správce daně má ze zákona povinnost vycházet ze spisu z prokázaných skutečností, má hodnotit pečlivě důkazy apod., což neučinil a rozhodl tak nezákonně, tedy v rozporu se skutkovým stavem a v rozporu se svojí procesní povinností. Ust. § 254 nelze vykládat restriktivně na újmu daňových subjektů a nelze např. odlišně z tohoto pohledu posuzovat rozhodnutí správních soudů, v nichž je rozsudek vydáván ve smyslu ust. § 76 s.ř.s. nebo „až“ ve smyslu ust. § 78 s.ř.s.; to by ad absurdum vedlo k tomu, že stejně závažná pochybení správce daně by v jednom případě byla sankcionována, v druhém nikoliv; přitom je zřejmé, že pakliže rozhodnutí je již tak vadné, že musí být zrušeno podle § 76 s.ř.s., soud nemůže ještě ani přistoupit ke zrušení podle § 78 s.ř.s. a naopak zrušení podle § 76 s.ř.s. svědčí o větším pochybení správce daně. Právní věda konstatuje k § 254 daňového řádu mj., že podstatné je pro věc zejména to, že v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o dani z důvodu neoprávněného jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, kterou na základě tohoto nezákonného rozhodnutí zaplatil. Obdobné bylo dovozeno judikaturou Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. V rámci písemného vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobní námitky byly již obsaženy v odvolání žalobce, s těmito se žalovaný v plném rozsahu vypořádal. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že žalobce až v odvolacím řízení vedeném po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 4. 2012 na základě výzev předložil příslušné paragony a tabulku obsahující popis zboží, číslo zboží, nákupní cenu, číslo nákupní listiny, prodejní cenu, číslo prodejního dokladu – paragonu a datum, přírážku z DPH a DPH z přírážky, přičemž teprve na základě těchto důkazních prostředků bylo možné k jednotlivým obchodním případům přiřadit zvláštní režim. Až těmito doklady žalobce prokázal prodej konkrétního zboží v tuzemsku při současném předložení relevantního seznamu (tabulka s údaji o výši přírážky). Teprve nově předloženými podklady žalobce prokázal nákup zboží od obchodníka ve zvláštním režimu, paragony prokázal prodej tohoto zboží v tuzemsku a doložením konkrétní výše přírážky prokázal základ daně. S ohledem na značnou dobu, která uplynula mezi výzvami správce daně a faktickým doložením příslušných podkladů a rovněž s ohledem na potřebu ujasnit si, co je vlastně třeba předložit, lez těžko přisvědčit tvrzení žalobce, že tento požadované podklady již jednou správci daně předkládal a dne 11. 12. 2012 je předložil pouze opakovaně. Nadto není sporu o tom, že údaje k přírážce byly žalobcem předloženy dne 11. 12. 2012 poprvé. Změna dodatečných platebních výměrů nastala nikoliv z důvodu nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu (nebylo konstatováno, že by správce daně postupoval v daném případě v rozporu se zákonem), ale z důvodu změny skutkového stavu, neboť bez doplnění výše zmíněných podkladů v odvolacím řízení vedeném po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně by nebylo možné dodatečně platební výměry změnit. V případě doplnění důkazních prostředků rozhodně nelze hovořit o nezákonnosti či nesprávnosti ze strany správce daně.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

7. V replice ze dne 19. 10. 2017 k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že od počátku namítá, že důvodem změny dodatečných platebních výměrů je jak nezákonnost rozhodnutí správce daně, tak současně nesprávný úřední postup, to vše ve smyslu ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný opakovaně účelově ignoruje fakt, že rozhodnutí žalovaného byla zrušena soudem v soudním řízení správním, kdy správní soudy v řízení konstatovaly v rozsudcích z roku 2010, že rozhodnutím odvolacího správce daně došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení, současně byla rozhodnutí shledána nepřezkoumatelná a dále bylo vysloveno, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebním výměrům nemají oporu ve správním spise. Nejde tedy o nic jiného, než o nesprávný úřední postup a současně o nezákonnost.
8. Důvodem pro změnu rozhodnutí žalovaného byla pouze skutečnost, že se žalobce rozhodnutím z roku 2008 bránil, soud je shledal vadnými a ve smyslu s.ř.s. nezákonnými a tato zrušil, takže odvolací správce daně byl donucen soudem je změnit. Pokud by to soud neučinil, pak by správce daně svá rozhodnutí z roku 2008 nikdy nenapravil. Žalovaný účelově pomíjí vady svých zrušených rozhodnutí. Vůbec se nepozastavuje např. nad tím, že vadné vedení spisu je chybou správce daně a za takové situace, pokud neměl odvolací orgán a správce daně prvního stupně všechny potřebné podklady, byla logicky jejich rozhodnutí zásadně vadná.
9. Žalovaný navíc opětovně pomíjí další výtky soudu v jeho rozsudku ze dne 27. 4. 2012, které jdou čistě na vrub žalovaného (nikoliv žalobce). Soud konstatoval, že má za prokázané, že správce daně měl k dispozici příjmové pokladní doklady za roky 2004 a 2005, přičemž veškeré doklady byly vráceny žalobci. Soud také vyslovil, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že prvostupňový správce daně si selektivně učinil kopie některých listin a na těchto listinách následně vybudoval svůj závěr, který žalobce napadl odvoláním. Soud dále vyslovil, že kdyby žalovaný vyzval žalobce k opětovnému předložení dokladů, neboť doklady, které byly předloženy prvostupňovému správci daně, se již ani v kopii ve spise nenachází (! ač na ně prvostupňový správce daně odkazuje ve svém podání), byly by mu tyto doklady předloženy.
10. Pokud jde o důkazní situaci a data předkládání důkazů žalobcem, žalovaný má zásadní rozpory a nesrovnalosti ve svých tvrzeních. Soudem zrušená rozhodnutí žalovaného byla vydána nezákonně, vadně a na základě vadného nakládání s důkazy – tedy nesprávným úředním postupem ve smyslu § 254 daňového řádu, a to platí i v případě, že by hypoteticky ty „správné“ paragony a údaje k přírážce doložil žalobce až v tzv. druhé fázi odvolacího řízení v roce 2012 (což je v rozporu se skutečností), neboť to na vadách rozhodnutí nic nemění. Na závěr svého procesního podání žalobce doplnil - aktualizoval svoje původní odkazy na judikaturu správních soudů k dané problematice.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou (§ 72 odst. 1, § 65 odst. 1, § 68 a 70 s.ř.s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Rozhodl přitom za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 s.ř.s., aniž by nařizoval jednání.

12. Spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ust. § 254 daňového řádu.
13. Podle tohoto ustanovení odst. 1 daňového řádu platí, že dojde-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% 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.
14. Jak dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, pro aplikaci ust. § 254 daňového řádu, musí být kumulativně splněny dvě podmínky. První z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné, a to z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Druhou je úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 94/2014-53 ze dne 28.8.2014, č.j. 5 Afs 27/2017-45 ze dne 26.10.2017, č.j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14.12.2017, č.j. 5 Afs 170/2015-28 ze dne 3.6.2016, ze dne 26.9.2018 č.j. 8 Afs 85/2018-40). Mezi účastníky řízení je sporné naplnění první citované podmínky, tj. otázka, zda došlo ke zrušení (změně) rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně či nikoliv.
15. V rozsudku ze dne 2.8.2017, č.j. 2 Afs 347/2016-59, odst. [18] uvedl Nejvyšší správní soud následující úvahu: „Smysl právní úpravy obsažené v § 254 daňového řádu spatřuje Nejvyšší správní soud v tom, že v případě, kdy daňový subjekt na základě chybného autoritativního rozhodnutí vydaného z úřední povinnosti uhradí částku převyšující jeho daňovou povinnost (k tomu, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na pravomocná rozhodnutí vydaná z moci úřední viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2014, č.j. 7 Afs 94/2014-53, publ. pod č. 3260/2015 Sb. NSS; dostupný z www.nssoud.cz), je na místě mu kompenzovat to, že po určitou dobu nemohl disponovat finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí, jehož vady sám nezpůsobil (nebo v důsledku neoprávněné exekuce – viz § 254 odst. 2 daňového řádu). Proto mu zákon přiznává právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně. To, že se vratitelný přeplatek, vzniklý v důsledku nezákonného rozhodnutí, vydá daňovému subjektu i bez žádosti, pak je opodstatněno tím, že rozhodnutí o daňové povinnosti bylo rovněž vydáno z úřední povinnosti, nikoli z dispozice daňového subjektu. Krátká 15-ti denní lhůta pak pramení z toho, že zde není žádost, o níž je třeba rozhodovat (a k odstranění jejích vad je eventuálně nutno vyzývat) a tak lze k vrácení přeplatku přistoupit promptně po zkontrolování případných nedoplatků daňového subjektu.“
16. Pokud jde o výklad termínu „nezákonné rozhodnutí“ uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.8.2014, č.j. 7 Afs 94/2014-53, že nezákonným rozhodnutím je pak například takové rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jež bylo vydáno bez zákonné opory, podle ustanovení zákona, které na něj nedopadá, či jen nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu, z něhož toto rozhodnutí vycházelo.

17. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2016, č.j. 7 Afs 299/2015-61, odst. [25] je dále uvedeno následující: „Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně). Podle ust. § 254 odst. 2 je postihováno jednání správce daně v rovině platební (neoprávněná exekuce). To potvrzuje i důvodová zpráva k citovanému ustanovení. Ronvěž lze poukázat na odbornou literaturu (srov. např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. Daňový řád., Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s. 2011, komentář k ust. § 254 daňového řádu, přístupný v systému ASPI), podle níž odst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k nemu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním či nekonáním). Tento úrok vzniká daňovému subjektu z částky, kterou na základě, nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jeho uhrazení až do jejího vrácení...“
18. Jak již bylo uvedeno výše, podmínkou pro aplikaci ust. § 254 daňového řádu je, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého byly uhrazeny prostředky do veřejného rozpočtu, přičemž se tak stalo v důsledku pochybení správce daně. Již dřívější právní úprava obsažená v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků vázala úrok na „zavinění“ správce daně, přičemž tato zavinění judikatura Nejvyššího správního soudu vyložila tak, že se jedná o pochybení správce daně. Zaviněným přeplatkem judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí přezkumnou autoritou zrušeno. Úrok z přeplatku je v podstatě vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu plynoucí z prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníků (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.7.2010, č.j. 1 Afs 38/2010-100). Smyslem a účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není tedy sankcionovat či postihovat stát za nezákonné jednání správce daně, ale alespoň částečně adresátovi nezákonného rozhodnutí kompenzovat ekonomickou ztrátu plynoucí z nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky, které uhradil do veřejného rozpočtu. Úrok z neoprávněného jednání správce daně ve své podstatě tedy představuje vyjádření ceny finančních prostředků v čase, které je dano úrokovou mírou.
19. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2015, č.j. 3 As 113/2014-47 vyplývá, že výchozím a stěžejním smyslem § 254 daňového řádu je předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody, a to tak, že způsobenou majetkovou újmu daňového subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Jde o kompenzaci vzniklé majetkové újmy daňového subjektu.
20. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.12.2017, č.j. 2 Afs 148/2017-36 pak odepření úroku z jakékoli částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu totiž vyvolává nespravedlnost ve vztahu k daňovému

subjektu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3.6.2016, č.j. 5 Afs 170/2015-28 pak vyplývá že není pochyb o tom, že zpravidla v případě nesprávného vyměření, resp. doměření daně lze předvídat zavinění správce daně, v důsledku čehož vznikne zaviněný přeplatek; daňový subjekt zaplatil více, než činila jeho zákonná povinnost, proto je na místě kompenzace újmy v případě vzniku vratitelného přeplatku. Za správnou aplikaci právního předpisu a za výběr daně v zákonné výši je odpovědný jen správce daně (viz ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady).

21. Ke shora vylíčenému sporu účastníků řízení krajský soud dále cituje z odst. [20] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2018, č.j. 8 Afs 85/2018-40 následující: *„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 posoudil skutkový stav, rozhodl nezákonně. Nové rozhodnutí o odvolání změnilo původní dodatečné platební výměry. První podmínka aplikace § 254 daňového řádu byla splněna.“*
22. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 26.10.2017, č.j. 5 Afs 27/2017-45) vyplývá, že je třeba rozlišovat případ, kdy nesprávná výše daňové povinnosti byla stanovena v důsledku pochybení správce daně a případ, kdy k takovému nesprávnému stanovení daně došlo na základě nového zásadního doplnění skutkového stavu ze strany daňového subjektu. V nyní projednávané věci však ke změně dodatečně stanovené daně došlo na základě zásahu správních soudů, které zcela jednoznačně konstatovaly pochybení správce daně I. stupně i žalovaného. Podle již citovaného ust. § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Podle ust. § 5 odst. 1, věta první daňového řádu, dále platí, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Podle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu dále platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně postuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
23. Již v prvním rozsudku Krajského soudu v Brně, týkajícím se přezkumu prvostupňového rozhodnutí o doměření daně a následného odvolacího rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20.5.2008, č.j. 80067/08-1300-703609 (jedná se o rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18.10.2010, č.j. 30 Ca 149/2008-66, jímž bylo zrušeno odvolací rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20.5.2008, č.j. 8067/08-1300-703609), je uvedeno, že ačkoli odvolací orgán dovodil, že žalobce neunesl na něm spočívající důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 tehdy platného daňového řádu, odvolací orgán nezmiňoval ani nehodnotil žalobcem předložené výdajové a příjmové pokladní doklady, ale především ani „paragony“, které podle tvrzení zástupce žalobce měl žalobce při prodeji jednotlivých kusů mincí vystavovat. Krajský soud v Brně dále uvedl, že především tyto doklady o prodeji jednotlivých kusů mincí – „paragony“ mohly mít zásadní vliv na úvahu ohledně unesení či

neunesení důkazního břemene žalobcem. Krajský soud v Brně zjistil, že žalobce sice v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 25.3.2008 uvedl, že nelze v současnosti zjistit kdy a za jakou cenu byly jednotlivé položky prodány, ovšem toto bylo tvrzeno v souvislosti s úvahou, že žalobci nebyla ze strany finančního úřadu nařízena žádná zvláštní daňová evidence, a proto ji žalobce ani nevedl. Žalobce však v rámci uvedené odpovědi na výzvu správce daně také poukázal na další doklady, které byly dvojmo v období od ledna 2005 do dubna 2007 předány prvostupňovému správci daně. Námitku žalobce, spočívající ve vadném postupu žalovaného krajský soud v citovaném rozsudku aproboval. Krajský soud dále uvedl, že bylo nezpochybnitelnou povinností žalovaného (Finančního ředitelství v Brně) zabývat se v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobcem poukazovými podklady předanými správcem daně prvního stupně v průběhu daňové kontroly, přičemž skutečnost, že takové doklady byly žalobci vráceny, není rozhodující a zároveň bylo povinností žalovaného se s uvedenými doklady řádně vypořádat. Krajský soud v Brně konstatoval, že napadené rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů a zároveň uvedeným postupem došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť žalovaný byl povinen v rámci odvolacího řízení se s žalobcem poukazovanými důkazy zabývat a jejich hodnocení přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

24. V navazujícím rozsudku ze dne 31.5.2011, č.j. 1 Afs 21/2011-109 Nejvyšší správní soud uvedené závěry Krajského soudu v Brně nepopřel, pouze zavázal krajský soud vypořádat se se skutkovým sporem ohledně úplnosti materiálu předloženého soudu žalovaným a krajský soud byl zavázán určit, zda je potřeba provést účastníky navrhované důkazy (výslech zástupce správce daně, vyžádat žalobcovy „paragony“). V rozsudku ze dne 27.4.2012, č.j. 30 Af 43/2012-171 (blíže viz druhý odstavec odůvodnění nynějšího rozsudku Krajského soudu v Brně) dospěl zdejší soud k obdobným závěrům jako v předchozím svém rozsudku. Zástupce žalovaného u jednání před krajským soudem potvrdil zjištěnou skutečnost, že žalovaný při svém rozhodování neměl některé konkrétní doklady k dispozici, neboť byly žalobci vráceny. V rámci nařízeného jednání byly k důkazu čteny žalobcem předložené paragony – daňové doklady, prokazující nákup konkrétního dovezeného zboží (mincí a medailí) a dále daňové doklady prokazující prodej typově stejných mincí a medailí. Na jednotlivých daňových dokladech bylo uvedeno AG (AU) z dovozu, případně Mince z dovozu, celková suma a pod tímto označením jednotlivé mince včetně hodnoty, za kterou byly jednotlivě prodány. Zástupce Finančního ředitelství v Brně u jednání před zdejším soudem uvedl, že tyto doklady měly být vyhotoveny dodatečně a že zejména tyto paragony nikdy finančnímu úřadu nebyly předkládány; jediné souhrnné doklady, které byly předloženy v rámci daňové kontroly, měly být tzv. limitní lístky, přičemž pojem paragon měl podle názoru odvolacího orgánu používat v daňovém řízení pouze žalobce. V rámci závěrečného návrhu při jednání před soudem zástupce žalovaného uvedl, že se objevují doklady, které úplně přesně specifikují, jaká byla přírážka v rámci obchodování se společností HD RAUCH. Zástupce si nebyl jistý, že pokud by toto bylo předloženo ať již odvolacímu orgánu či finančnímu úřadu, že by tento měl problém s obchodováním žalobce a s případným daněním. Zástupce žalovaného odvolacího orgánu uvedl, že při svém rozhodování paragony neměl odvolací orgán k dispozici. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vzal soud za prokázané, že správce daně je měl k dispozici (v protokolu nespécifikované) příjmové pokladní doklady za rok

2004 – 2005, přičemž veškeré doklady byly vráceny žalobci dne 27.7.2006. Z dokladů žalobce byly ve správním spise založeny kopie přijatých a vydaných faktur. Soud dále v rámci poukazovaného řízení zjistil, že ve zprávě o daňové kontrole bylo argumentováno mimo jiné „paragonami“. Soud dále zjistil z odpovědi prvostupňového správce daně k doplnění řízení o odstranění vad řízení ze dne 4.4.2008, že správci daně byly v průběhu daňové kontroly předloženy paragony na nichž bylo uvedeno, v jaké celkové částce byly v jednotlivý den prodány „AG mince z dovozu, AU mince z dovozu“ a „bankovky z dovozu“. Soud dále zjistil, že ve správním spise nejsou založeny žádné kopie paragonů vystavených žalobcem, ač zástupce tehdejšího žalovaného odvolacího orgánu uvedl, že spisová dokumentace je kompletní. Soud vzal za prokázané, že žalovaný ohledně dokladů žalobce, které žalovaný nazývá jako souhrnné doklady, přejal tvrzení prvostupňového správce daně obsažené v odpovědi k doplnění řízení o odstranění vad řízení, kde ovšem tento hovořil o paragonech. Soud vzal za prokázané, že v průběhu daňového řízení byly prvostupňovému správci daně předloženy daňové doklady – paragony vystavené žalobcem. Není pravdivé tvrzení žalovaného, že termín paragon začal používat žalobce a byl pouze přejat orgány daňové správy. Soud dále v citovaném rozsudku uvedl, že nemá důvod předpokládat, že by správce daně označoval tzv. limitní lístky jako paragony. K takovému označení neměl správce daně žádný logický důvod a je zřejmé, že označování předložených listin jinými názvy, které se výslovně vztahují ke zcela jiným dokladům, by vedlo ke znehodnocení výsledku celé daňové kontroly. Soud konstatoval, že takovou míru neprofesionality nelze ani předpokládat u odborných zaměstnanců daňové správy. Soud dále poukázal na skutečnost, že pojem paragon se vyskytuje v rámci spisu prvostupňového správy daně opakovaně a ve vzájemně si neodporujících souvislostech. Žalovaným uváděnou konstrukci spojenou s limitními lístky soud považuje za nevěrohodnou a vyvrácenou obsahem samotného správního spisu včetně spisu tehdejšího žalovaného. Za věrohodné vzal soud tvrzení žalobce, že prvostupňovému správci daně byly paragony předloženy. Soud vzal za prokázané, že žalovaný rozhodoval za situace, kdy mu nebyly předloženy žádné paragony vystavené žalobcem, čemuž odpovídají jak vyjádření žalobce, tak i obsah postoupeného správního spisu. Je tedy zřejmé, že žalovaný opřel své rozhodnutí o argumentaci, která neměla oporu ve správním spise. Argumentace žalovaného byl opřena o vyjádření prvostupňového správce daně, které však taktéž nemá ověřitelnou oporu ve správním spise. Toto zjištění, jak uvedl krajský soud, je o to zásadnější, že sám žalovaný uvedl, že kdyby mu byly v rámci odvolacího řízení předloženy doklady, které byly předloženy u soudu, bylo by odvolání zřejmě vyhověno. K otázce, co bylo obsahem paragonů, které měl prvostupňový správce daně k dispozici a zda paragony, které byly předloženy soudu, jsou shodné s těmi, které byly předloženy, soud konstatoval, že odpověď k doplnění řízení o odstranění vad řízení zpracoval prvostupňový správce daně dne 4.4.2008, tedy přibližně 21 měsíců poté, co 27.7.2006 vrátil žalobci jeho doklady. V možnostech soudu nebylo ověřit, zda se žalobcem ověřené originály paragonů obsahově shodují s těmi, které byly předloženy prvostupňovému správci daně. Soud však dospěl k závěru, že takové dokazování není ani důvodné, neboť jestliže již tvrzení prvostupňového správce daně nemělo oporu ve správním spise, tím spíše v něm nemůže mít oporu ani rozhodnutí žalovaného. Neunesení důkazního břemene žalobcem v řízení před žalovaným soud v těchto souvislostech nepovažoval za důvod, který by mohl výše uvedené absence v obsahu správního spisu zhojit. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že prvostupňový správce daně si selektivně učinil kopie některých listin a na těchto listinách následně vybudoval svůj závěr, který žalovaný napadl odvoláním. I z odpovědi žalobce na

výzvu správce daně ze dne 7.3.2008 je zřejmé, že žalobce tvrdil, že všechny doklady předložil a s ohledem na pořízení kopií některých listin neměl důvod předpokládat, že nebyly pořízeny kopie jiných listin. Tím spíše těch, které jsou zmiňovány ve zprávě o daňové kontrole. Soud uvedl, že kdyby žalovaný vyzval žalobce k opětovnému předložení dokladů, neboť doklady, které byly předloženy prvostupňovým správcem daně se již ani v kopii ve spise nenacházejí (! ač na ně prvostupňový správce daně odkázal ve svém podání žalovanému), byly by mu tyto doklady předloženy. Soud uzavřel, že správce daně nepostupoval v úzké součinnosti s daňovým subjektem, což v konečném důsledku vedlo k mechanickému přijetí závěru prvostupňového správce daně, aniž by tento závěr mohl být žalovaným jakkoliv ověřen.

25. Za uvedeného stavu nemůže obstát názor žalovaného, že ke změně napadených rozhodnutí došlo v důsledku prokázaných skutečností v rámci provedení doplnění odvolacího řízení, neboť důvodem doplňování odvolacího řízení byly shora vytčené vady v postupu správních orgánů, nikoliv změna skutkových tvrzení žalobce. Ke změně dodatečných platebních výměrů ve prospěch žalobce tedy došlo především v důsledku zásahu správních soudů, které byly učiněny na podkladě žalob podaných žalobcem. Krajský soud přitom konstatoval, že pro uvedené vady nemohou rozhodnutí správních orgánů z hlediska přezkumu jejich zákonnosti obstát.
26. Jak vyslovila shora citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu nezákonným rozhodnutím je i pak např. takové rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, jež bylo vydáno bez zákonné opory, podle ustanovení zákona, které na ni nedopadá, či jen nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu, z něhož toto rozhodnutí vycházelo. Shora citovaný podstatný závěr žalovaného, že změna ve stanovení daňové povinnosti nastala nikoliv z důvodu nezákonnosti, ale z důvodu změny skutkového stavu nemůže obstát.
27. Krajský soud proto na základě všech výše uvedených skutečností a úvah shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Ve smyslu ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI. Náklady řízení

28. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení podle vyhl.č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb ve znění pozdějších předpisů, dále jen „advokátní tarif“, to vše v celkové výši 15 342 Kč. V daném případě se jedná o odměnu zástupce žalobce za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a 2x písemné podání soudu ve věci samé – žaloba a doplňující procesní podání) podle ust. § 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku odpovídající dani

z přidané hodnoty. Celkem se jedná o částku 15 342 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému ustanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 13. srpna 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu