



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce M.V.**, bytem ..., *zastoupeného Ing. Ladislavem Kubickou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 33303/15/5100-41454-711335,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 33303/15/5100-41454-711335 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 28.199 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 33303/15/5100-41454-711335 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (*dále jen „správce daně“*) ze dne 25. 2. 2015, č. j. 207042/15/2407-50521-401488 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), kterým bylo rozhodnuto o námitce žalobce podané podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „daňový řád“*) ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Žalobce rovněž požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Žalobce podal 26. 7. 2010 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 312.862 Kč. Správce daně zahájil výzvou k odstranění pochybností ze dne 6.9.2010, čj. 82040/10/155911402786, vytykáací řízení, které bylo ukončeno vydáním platebního výměru ze dne 17.6.2011, čj.

112098/11/155911401488, jímž byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“*) vyměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2010 ve výši vlastní daňové povinnosti 10.662 Kč. Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 25.5.2012, čj.3931/12-1300-401781, odvolání žalobce zamítlo. Zdejší krajský soud rozsudkem ze dne 26.3.2014, čj. 57 Af 40/2012-83, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25.5.2012, čj.3931/12-1300-401781, pro jeho nezákonnost.

Dnem 1.1.2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto již v předchozím řízení žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství (*dále jen „žalovaný“*).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 2.7.2014, čj.166611/14/5000-14304-706033, změnil platební výměr ze dne 17.6.2011, čj. 112098/11/155911401488, tak, že vlastní daňová povinnost ve výši 10.662 Kč byla změněna na nadměrný odpočet ve výši 312.862 Kč.

II. Důvody žaloby

Žalobce nesouhlasil s žalovaným, že *„správce daně zaevidoval předpis daňové povinnosti ve výši 10.662,- Kč na osobní daňový účet s platností 19. 06. 2012“*. Dle žalobce byl daňový nedoplatek evidován k původnímu datu vyměření a stejně tak měl být k původnímu datu vyměření uveden přeplatek. Protože došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně, žalobci má být vyměřen daňový přeplatek u daně z přidané hodnoty a tento i bez žádosti vrácen žalobci. Jakékoliv zdůvodňování, proč tento přeplatek nebyl vrácen, nemá oporu v zákoně. Pokud následně vznikly nějaké dluhy, jsou předmětem zcela jiného řízení. Tvzení v prvostupňovém rozhodnutí o takových dluzích je dle žalobce nepodložené, nepřezkoumatelné, když neobsahuje konkrétní údaje, a je v rozporu se skutečností. Ke dni 20.11.2013 je stav daňového účtu k dani z přidané hodnoty nula, tedy bez dluhů.

Dle žalobce měl být nadměrný odpočet předepsán k původnímu datu splatnosti a v tom okamžiku je na daňovém účtu vratitelný přeplatek, který správce daně neoprávněně a nezákonně zadržel. Žalobci tedy přísluší úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Vratitelný přeplatek žalovaný zadržel bez dalšího zdůvodnění, jeho vrácení nijak neprokázal a v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani takovou skutečnost neuvádí. Je tedy zřejmé, že jej doposud neoprávněně zadržuje. Původní postup žalovaného byl v plném rozsahu zrušen pro nezákonnost a původní podané daňové přiznání bylo shledáno ve své výši jako bezvadné. Žalobci je proto nutno po právu přiznat úrok z neoprávněně zadržovaného přeplatku.

Tvrzení žalovaného *„Odvolací orgán musí připomenout, že v českém právním systému není judikatura soudu normotvorným výkladem zákona a neexistuje zde ani žádná závazná precedenční tvorba práva“* je zcela v rozporu s právním pořádkem České republiky, protože rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou samozřejmě pramenem práva, závazným podkladem pro rozhodování správních orgánů a závěry nejen tohoto soudu musí správní orgán plně respektovat a ve své rozhodovací činnosti uplatňovat i ve prospěch daňových subjektů. Žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V dané věci se jedná o otázku přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Úrok v tomto ustanovení řešený má nahradit daňovému subjektu cenu finančních prostředků, které byly skutečně vynaloženy na základě nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu, po dobu od jejich zaplacení do jejich vrácení. Nejedná se o zadostiučinění za samotný fakt, že správce daně při své rozhodovací činnosti pochybil, ale o příslušenství narůstající k určité vydané částce. Úhrada takto stanovené částky je stěžejní a nezbytnou podmínkou pro vznik toho úroku.

Rozhodnutím soudu bylo zrušeno rozhodnutí, kterým bylo potvrzeno vyměření daně v částce 10.662 Kč za 2. čtvrtletí 2010. Pokud by žalobce daň v této výši uhradil, náležel by mu za dobu, po kterou by ji měl správce daně v dispozici úrok z neoprávněného jednání správce daně. V době vyměření daně částkou 10.662 Kč však byl u žalobce evidován nedoplatek ve výši 100.000 Kč. Rozhodnutím ze dne 26.9.2013, čj. 652441/13/2407-24801-401488, bylo žalobci povoleno posečkání nedoplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 718.181 Kč formou rozložení úhrady nedoplatku na splátky. Pokud by nedošlo k žádným mimořádným platbám (což následně de facto došlo mimo jiné i vyměřením nadměrného odpočtu za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010), trvalo by posečkání do roku 2017. Tím, že byl následně vyměřen nadměrný odpočet (po zrušení původního rozhodnutí soudem), došlo také ke změně v párování plateb a daňových předpisů na osobním daňovém účtu žalobce. Předpis v částce 10.662 Kč byl stornován a byla předepsána částka -312.862 Kč.

Existence nedoplatku na dani z přidané hodnoty u žalobce tedy měla za následek to, že pokud by skutečně žalobce učinil v termínu náhradní splatnosti stanoveném následně zrušeným rozhodnutím platbu částky 10.662 Kč, byla by tato použita na úhradu starších nedoplateků a nemohl by být při následném zrušení tohoto rozhodnutí konstatován vznik vratitelného přeplatku. Ke vzniku vratitelného přeplatku ostatně nedošlo ani následně od data náhradní splatnosti stanovené původním rozhodnutím až do jeho zrušení. Naopak, po celou tuto dobu byl na tomto druhu daně evidován nedoplatek výrazně převyšující původně vyměřenou částku. Zrušením rozhodnutí, kterým byla nezákonně stanovena částka 10.662 Kč, a novým vyměřením nadměrného odpočtu došlo ke změně v párování provedených plateb žalobcem v tomto období k jednotlivým daňovým předpisům, což mělo vliv na úrok z prodlení s úhradou jiných daňových povinností ve prospěch žalobce. Pokud je tedy účelem úroku z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu nahradit daňovému subjektu negativní finanční dopady spojené s úhradou nezákonně stanovené částky a tím ho tedy do určité míry odškodnit (jak plyne z § 254 odst. 6 daňového řádu), musí být v žalobcově případě vzato v potaz, že mu v souvislosti s původním rozhodnutím ve věci stanovením daně žádná škoda nevznikla. Následná změna vlastní daňové povinnosti stanovená novým rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru se promítla již do snížení úroku z prodlení a nebyl tedy dán důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

K námitce, že existence dalších daňových závazků nemá žádný význam, žalovaný uvedl, že žalobcem nejsou rozlišovány pojmy nadměrný odpočet, přeplatek na dani a vratitelný přeplatek. Skutečnost, že je daňovému subjektu vyměřen nadměrný odpočet (v rovině nalézací) ještě neznamená, že mu automaticky vzniká přeplatek (v rovině platební). Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Vratitelným se

stává za podmínek stanovených zákonem, obecně řečeno tehdy, pokud není jiných nedoplatků evidovaných u daňového subjektu. Ustanovení § 105 odst. 1 ZDPH pro vrácení nadměrného odpočtu výslovně předpokládá existenci vratitelného přeplatku. V případě této žalobní námitky tedy žalobce zjevně vychází z nesprávného výkladu relevantních ustanovení zákona. Pro existenci výrazně vyššího nedoplatku nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku. Za nedůvodné proto žalovaný označil námitky vztahující se ke stavu osobního daňového účtu žalobce, k existenci nedoplatku na dani z přidané hodnoty a k žalobcem tvrzenému vzniku vratitelného přeplatku z titulu nadměrného odpočtu za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010.

K námitce ohledně data, ke kterému byla nově stanovená daňová povinnost zaevidována na osobní daňový účet, žalovaný uvedl, že daňové povinnosti byly zaznamenány na osobním daňovém účtu odvisle od jejich pravomocného stanovení. Určení okamžiku rozhodného pro vznik úroku z prodlení či úroku z neoprávněného jednání je pak otázkou jinou. Pokud má žalobce za to, že byl zaznamenáním předpisu daňové povinnosti jakkoliv poškozen a mělo to souviset s požadavkem na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, měl tyto případné námitky konkrétně a jednoznačně formulovat. Žalovaný v této souvislosti žádné pochybení své či správce daně neshledával.

K námitce týkající se judikatury Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora žalovaný uvedl, že jsou soudní rozhodnutí právně závazná a vynutitelná vždy výhradně vůči účastníkům řízení, v němž jsou rozhodnutí vydána. Rozhodnutí soudů, resp. právní názory soudů, samozřejmě významně přispívají k ujednání výkladu jednotlivých právních norem a tím k upevnění principů právní jistoty a předvídatelnosti práva, jejich širší aplikovatelnost však závisí na řadě dalších faktorů. Žalovaný má povinnost postupovat vždy v souladu se zákony a jinými právními předpisy, přičemž soudní rozhodnutí právní normou není. Pokud měl žalobce na mysli, že měl žalovaný aplikovaná ustanovení zákona vykládat v souladu s výkladem provedeným soudem, měl v první řadě nějaké konkrétní rozhodnutí označit. Jelikož tak v odvolání ani nyní v žalobě neučinil, nebylo možno na tyto námitky věcně a konkrétně reagovat.

IV. Replika žalobce

Žalobce nesouhlasil s vyjádřením žalovaného, že „byla stanovena daň, která nebyla uhrazena“. Daňové povinnosti byly po žalobci vymáhány ve výši zrušeného platebního výměru v částce 10.662 Kč a nelze říci, že byl vyměřený nadměrný odpočet stanoven k datu původní splatnosti a od tohoto data použit na nedoplatky daní, protože takové neexistovaly.

Žalobce rovněž nesouhlasil s tím, že by „došlo také ke změně v párování plateb a daňových předpisů na osobním daňovém účtu žalobce. Předpis v částce 10.662 Kč byl stornován a byla předepsána částka – 312.862 Kč“, a to k datu původně splatného nadměrného odpočtu. Pokud by k tomu došlo, pak žalovaný zcela potvrzuje nárok žalobce na úrok podle § 254 daňového řádu.

Tvrzení žalovaného, že „následná změna vlastní daňové povinnosti stanovená novým rozhodnutím o odvolání proti platebnímu výměru se promítla již do snížení úroku z prodlení a nebyl tedy dán důvod pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně“, je dle žalobce absolutním popřením jeho práva na odškodnění za neoprávněně vymáhané platby daní, jestliže mu po právu náležel nadměrný odpočet ve výši 312.862 Kč, se kterým mohl disponovat, ať již na úhradu dalších daňových povinností nebo jakkoli jinak.

Pouhé „*snížení úroku z prodlení*“ je zcela zákonný postup v evidenci daní, nikoliv libovůle a satisfakce za neoprávněně zadržené peněžní prostředky. Žalobce odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47). Podle opisu stavu účtů vedených žalovaným nedošlo k časově správnému zohlednění přeplatku a doposud nebyl vyplacen ani vyčíslen úrok z neoprávněného zadržetí peněz.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.

S ohledem na skutečnost, že předchozí rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 57Af 25/2015 – 56 ze dne 29. 11. 2016, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 42/2017 – 30 ze dne 14. 2. 2018 (dále jen „zrušující rozsudek“), byl soud na základě ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. současně vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Žaloba je důvodná.

Již v předcházejícím řízení dospěl zdejší soud k závěru o důvodnosti žaloby v důsledku nepřezkoumatelnosti prvoinstančního rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Konkrétně soud uvážil, že ačkoliv žalobce v námitce ze dne 11. 8. 2014 namítal nesrovnalosti na svém daňovém účtu, správce daně toliko konstatuje, že došlo na daňovém účtu žalobce k započtení na úhradu neuhrazených daňových povinností, ale neuvádí, jakých konkrétních daňových povinností, neuvádí, k jakému datu nastala jejich splatnost, jaký byl v té době stav na daňovém účtu žalobce a jak se konkrétní započtení projevilo na stavu daňového účtu žalobce. Neuvádí, kdy vznikly konkrétní nedoplatky, ve vztahu k čemu byly započítány. Z odůvodnění prvostupňového rozhodnutí není zřejmé, jak se na daňovém účtu žalobce projevilo rozhodnutí zdejšího krajského soudu čj. 57 Af 40/2012-83.

Uvedená pochybení nenapravit ani žalovaný v rámci odvolacího řízení. V té souvislosti soud připomíná, že prvostupňové rozhodnutí a žalobou napadené rozhodnutí tvoří jeden celek. Žalovaný byl v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu oprávněn provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení (zde nepřezkoumatelnosti prvostupňového řízení), anebo toto odstranění vad uložit správci daně. Žalovaný však vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí neodstranil.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval: „*Co se týče roviny platební k předmětné daňové povinnosti, z osobního daňového účtu odvolatele plyne, že tento měl značné nedoplatky na tomto druhu daně před vyměřením daně i po celou dobu soudního řízení, resp. dokud nebyla tato daň změněna novým rozhodnutím o odvolání.*“

Dále žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Odvolateli bylo v období od vydání platebního výměru do jeho změny povoleno posečkání dle § 156 odst. 1 daňového řádu, resp. rozložení úhrady jeho celkového nedoplatku na dani z přidané hodnoty na splátky. Nutno zdůraznit, že posečkány nedoplatek vzniklý neplněním průběžných daňových povinností činil částku 718 181,- Kč. Později změněným platebním výměrem byla odvolateli stanovena daň ve výši 10 662,- Kč. S ohledem na celkovou výši odvolatelových nedoplatků bylo přistoupeno také ke zřízení zástavního práva k nemovitosti. Poslední splátka byla rozhodnutím o posečkání stanovena s termínem platby do 2. 10. 2017. Kontrolou osobního daňového účtu odvolatele také bylo zjištěno, že platby, které učinil v období do 2. 7. 2014, byly použity na úhradu jiných nedoplatků. Odvolatel tak předmětnou daňovou povinnost na základě později změněného platebního výměru neuhradil. Odvolací orgán také musí podotknout, že mu není zřejmé, jaké náhrady se odvolatel dovolává, když si musí být vědom, jaké výše dosahovaly jeho nedoplatky na tomto druhu daně. Jestliže je úrok z neoprávněného jednání správce daně koncipován jako náhrada za dobu, po kterou měl správce daně v dispozici platbu provedenou na základě nezákonného rozhodnutí, je zřejmé, že se v tomto případě může teoreticky jednat o úrok vztahující se jediné k částce 10 662,- Kč. Ve vztahu k této částce je pak zřejmé, že i kdyby některá z provedených plateb byla použita na úhradu daňové povinnosti ve výši 10 662,- Kč, chyběla by tato částka při úhradě jiné daňové povinnosti, z čehož by odvolateli vznikl úrok z prodlení ve stejné sazbě, jako je úrok dle § 254 daňového řádu. I pokud by byla některá z plateb k předmětnému předpisu daně přiřazena, vznikl by vedle případného úroku z neoprávněného jednání správce daně odvolateli s ohledem na skutečnost, že nedoplatek na této dani po celou dobu převyšoval částku nesprávného předpisu, také úrok z prodlení ve stejné výši. Platba částky 10 662,- Kč v návaznosti na rozhodnutí o stanovení daně, které bylo následně v důsledku zrušujícího rozsudku soudu změněno, však provedena nebyla. Odvolateli tak ani nikdy nevznikl vratitelný přeplatek, který by měl správce daně po dobu trvání nezákonného stavu neoprávněně k dispozici. Odvolateli z uvedených důvodů nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně jakožto určité paušální náhrady škody nevznikl.“

Z uvedeného odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž není zřejmé, jak se v období od 26.7.2010 (tj. od data, od něhož žalobce požadoval stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně) měnil stav na osobním daňovém účtu žalobce a na základě jakých skutečností. Není zřejmé, jaké konkrétní nedoplatky se v tomto období promítly do stavu osobního daňového účtu žalobce, zda tyto tvrzené nedoplatky převyšovaly žalobci přiznaný nadměrný odpočet. Pokud správní orgány zmiňují započtení nedoplatků, není zřejmé, ve vztahu k čemu byly započítány, kdy k započtení došlo a jakým způsobem se v záznamech na daňovém účtu žalobce projevilo zrušující rozhodnutí krajského soudu ve vztahu k výši úroku, resp. vůči jaké částce bylo provedeno jaké konkrétní započtení.

Žalovaný neoznačil listinné důkazy, ze kterých vycházel. Závěry žalovaného nemají oporu v konkrétních listinách a konkrétních skutkových zjištěních z nich učiněných. Krajskému soudu proto odůvodnění napadeného rozhodnutí neumožňuje přezkoumat správnost závěru prvostupňového správního orgánu, se kterým se žalovaný ztotožnil, že žalobci nevznikl ve smyslu § 254 daňového řádu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Napadené rozhodnutí je ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.r.s. nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Shora uvedenou argumentaci stran nepřezkoumatelnosti závěrů správních orgánů shledal Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku důvodnou, když uvedl, že „stěžovatel

také tvrdí, že po celé období od vydání platebního výměru do jeho zrušení evidoval na žalobcově osobním daňovém účtu nedoplatky mnohem vyšší, než byl přiznaný nadměrný odpočet. V takovém případě by správce daně musel převést přeplatek představující výši přiznaného nadměrného odpočtu na tyto jiné žalobcovy nedoplatky, a to k okamžiku vzniku přeplatku. Z obsahu listin ve spisu, které stěžovatel zmiňoval (archivní sestava žalobcova daňového účtu), však tato tvrzení nelze jednoznačně ověřit. Archivní sestava je velmi „technickým“ dokumentem, ve kterém se nikdo jiný než správce daně nemůže zorientovat bez doprovodného slovního výkladu. Stěžovatel ve svém rozhodnutí ze dne 13. 10. 2015 uvádí, že nové rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 7. 2014 bylo dne 2. 8. 2014 zaznamenáno do evidence na žalobcův osobní daňový účet. Na základě tohoto rozhodnutí byl pak podle stěžovatele nově zaznamenán předpis ve výši – 10 662 Kč se splatností 19. 6. 2012 a předpis ve výši –312 862 Kč se splatností 2. 7. 2014. Krajský soud ani NSS však nemohou tyto závěry potvrdit, protože archivní sestava neobsahuje žádný pohyb na účtu s datem 2. 8. 2014 (což byla sobota), a ani jinde na tomto listě archivní sestavy (který zachycuje pohyby mezi 31. 7. a 27. 10. 2014) se nevyskytuje částka 10 662 Kč či 312 862 Kč. Není ani jasné, jak by z této sestavy měla být zřejmá splatnost částek, protože takový sloupec zde (aspoň podle soudu) není. Nelze ani ověřit tvrzení, podle něž správce daně po celé období od vydání platebního výměru do jeho zrušení evidoval na žalobcově osobním daňovém účtu nedoplatky mnohem vyšší, než byl přiznaný nadměrný odpočet. Nejstarší archivní sestava (od 30. 9. 2011 do 31. 12. 2012) obsahuje jen částky nedoplatek (se záporným znaménkem), ovšem například sestava za „měsíc 01 – 13 2014“ (sic) se skládá téměř výlučně z kladných hodnot ve sloupci „zůstatky“, a často i hodnot statisícových. Krajský soud tak nemohl přezkoumat, zda u žalobce v období od vydání platebního výměru do jeho zrušení nevznikl z částky, kterou by v souvislosti s tímto platebním výměrem zaplatil, vratitelný přeplatek.“

Teprve jakmile správce napraví shora popsanou vadu napadeného, resp. prvoinstančního rozhodnutí, a srozumitelně popíše pohyby na daňovém účtu žalobce v rozhodném období, bude moci zaujmout stanovisko ohledně oprávněnosti požadavku žalobce na zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „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 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.“ Přitom platí, že žalobci vznikne nárok na zaplacení úroku v případě, že nadměrný odpočet, který byl žalobci odepřen na základě rozhodnutí správce daně, jež bylo následně zdejším soudem prohlášeno za nezákonné (takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušením, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný), bude převyšovat v rozhodném období daňové nedoplatky žalobce. Základem pro výpočet úroku pak bude částka odpovídající rozdílu mezi nadměrným odpočtem a daňovými dluhy žalobce v daném období. V opačném případě (tj. v případě, že by výše nadměrného odpočtu nedosahovala výše

daňových nedoplatků žalobce), by žalobce nárok na zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně neměl.

Závěr

Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř.s. Současně vyslovil podle § 78 odst. 4 s.ř.s., že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny daňového poradce zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna daňového poradce sestává z pěti úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednáních soudu), tj. 15.500 Kč, a z paušální částky za pět úkonů ve výši 1.500 Kč, tj. celkem **17.000 Kč**.

Náhrada za promeškaný čas v rozsahu šesti hodin za dvě cesty ze Sokolova do Plzně a zpět činí podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu **1.200 Kč** (12 půlhodin po 100 Kč).

Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 29. 11. 2016 a 11. 5. 2018 vozidlem BMW typ N1G, ze Sokolova do Plzně, jedna cesta 98 Km, činí při průměrné spotřebě 9,06 litrů na 100 km, při sazbě základní náhrady ve výši 4 Kč/km, při vyhláskové ceně pohonných hmot ve výši 29,80 Kč za litr, celkem ve výši **2626,35 Kč**.

Daňovému poradci náleží částka **20.826 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí **4.373 Kč**. Náklady za zastoupení daňovým poradcem činí **25.199 Kč**.

K nákladům za zastoupení daňovým poradcem bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Náklady řízení tak činí **28.199 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

V Plzni dne 11. května 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
L. K.