



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Milana Taubera ve věci

žalobce

PEPSICO CZ, s.r.o., IČ: 48587354
se sídlem Kolbenova 50, Praha 9
zastoupený Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem
se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, č.j. 6125/14/5000-14503-706611

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2014, č.j. 6125/14/5000-14503-706611 se
z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19.456,- Kč, do
jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr.
Radka Buršíka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 8. 2013, č.j. 356106/13/4000-27801-105365, kterým správce daně dle § 254 odst. 5 a § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) zamítl námitku žalobce proti postupu správce daně, uplatněnou v jeho podání ze dne 6. 6. 2013 nazvaném „Žádost o úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně“.

II.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a replika žalobce

2. Žalobce v podané žalobě nejprve v obecné rovině namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném právním posouzení, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a ve zkrácení jeho práv z důvodu nesprávné aplikace § 8 odst. 1 a 2, § 254, § 116 odst. 2 ve spojení s § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu.
3. Konkrétně namítal nezákonnost postupu správce daně pro rozpor s § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu, neboť ani po roce od vydání rozhodnutí, jímž bylo změněno „původní“ rozhodnutí o stanovení daně, nebyl na osobním daňovém účtu žalobce evidován úrok z neoprávněného jednání správce daně.
4. Za rozhodující považoval skutkový děj předcházející žalobou napadeným rozhodnutím. Vysvětlil, že podal řádná daňová přiznání na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“); správce daně daň konkludentně vyměřil a žalobce ji uhradil. Následně došlo ke změně dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) vydaných na základě dodatečných daňových přiznání žalobce či daňové kontroly tak, že mu byla stanovena daň ve výši 0,- Kč. Důvodem byla změna právního názoru Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) jakožto odvolacího orgánu, že bezúplatné přenechání chladících a stáčecích zařízení není poskytnutím služby za protiplnění, nýbrž výpůjčka, kde se DPH neuplatní. Žalobce poté požádal o vrácení přeplatku a ten mu byl vrácen.
5. Zdůraznil, že v dané věci byly naplněny podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť finanční ředitelství změnilo předchozí rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení, tedy pro nezákonnost. Dovodil, že mu tím náleží úrok z uhrazené daně za dobu od vydání dodatečných platebních výměrů do doby vrácení uhrazené daně.
6. Dále namítal, že žalovaným zjištěný skutkový stav věci byl v rozporu se správními spisy. Žalobce totiž za zdaňovací období červen 1999 a září 1999 podal dodatečná daňová přiznání a zamýšlel je podat i za období září až prosince 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001. Zahájením daňové kontroly za daná období mu však bylo znemožněno daňová tvrzení změnit. Žalobce v řádných daňových tvrzeních vypočetl daň za použití sazby 5 %, avšak finanční úřad stanovil daň za použití sazby 22 %. Finanční úřad tak doměřil daň v rozporu s údaji obsaženými v dodatečných daňových přiznáních, resp. v řádných daňových přiznáních.

7. Za zavádějící považoval tvrzení žalovaného, že to byl primárně žalobce, který bezúplatné přenechání chladících zařízení označil za zdanitelné plnění.
8. Poukázal na to, že nebylo jeho povinností jakožto daňového subjektu žádat o posečkání úhrady daně za účelem minimalizace škody.
9. Nesouhlasil s tím, že v dané věci absentuje rozhodnutí o dani zrušené z důvodu neoprávněného jednání příslušného správce daně, neboť takový závěr jednak nemá oporu ve spise, a rovněž tak
je založen na nesprávném právním posouzení věci. V daňovém řízení totiž může existovat několik rozhodnutí o dani, přičemž výsledná daňová povinnost bude stanovena na základě všech dotčených rozhodnutí. Dovodil tak, že dodatečné platební výměry mění jim předcházející platební výměry, tudíž pokud rozhodnutí finančního ředitelství změnilo dodatečné platební výměry, změnilo i platební výměry řádné. Žalobce tyto úvahy demonstroval na zdaňovacím období prosinec 1999.
10. Za nepřezkoumatelnou považoval část žalobou napadeného rozhodnutí týkající se provedení úhrady daně na základě změněného rozhodnutí. Žalovanému vytkl absenci správní úvahy o tom, že úhradu daně provedl žalobce dle řádných daňových přiznání. Zdůraznil, že přestože mu byla posečkána úhrada rozdílu daně doměřené dodatečnými platebními výměry, část daně ve výši 5 % uhradil. Z hlediska platební roviny tak uhradil část daně stanovenou dodatečnými platebními výměry, která byla současně evidována na jeho osobním daňovém účtu jako část daně stanovené dodatečným platebním výměrem.
11. Žalobce uzavřel, že veškeré zákonem stanovené podmínky pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu byly v dané věci splněny. Bylo tak povinností správce daně připsat na žalobcův osobní daňový účet úrok z neoprávněného jednání, a to s ohledem na zásadu spravedlnosti ode dne vydání dodatečných platebních výměrů.
12. Žalobce navrhl soudu, aby zrušil žalobou napadené rozhodnutí, případně i rozhodnutí správce daně, a věc vrátil k dalšímu řízení.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 7. 2014 odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Poukázal na dikci § 254 odst. 1 daňového řádu, důvodovou zprávu a odbornou literaturu k danému ustanovení.
14. Uvedl, že v dané věci absentuje rozhodnutí o dani, které by bylo zrušeno pro neoprávněné jednání správce daně, tj. pro nezákonnost. Vysvětlil, že daň byla žalobci vyměřena konkludentně na základě jeho řádných daňových tvrzení. Žalobce sice deklaroval daňovou povinnost vyšší, avšak takovou skutečnost nelze přičítat k tíži příslušného správce daně, a nemůže se tak jednat o jeho pochybení.
15. Poukázal na rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2014, č.j. 11 Af 10/2013-47, dle kterého nárok na úrok dle § 254 daňového řádu vzniká daňovému subjektu tehdy, jestliže byla daň vyměřena chybně v důsledku pochybení příslušného správce daně. Neslouží však k nápravě pochybení daňového subjektu.
16. Konstatoval, že žalobce požádal o posečkání úhrady daně vyměřené dodatečnými platebními výměry, přičemž žádosti bylo vyhověno. Žalobce tak neuhradil, a to ani částečně, daň vyměřenou dodatečnými platebními výměry, a proto mu nárok na úrok z neoprávněného jednání nevznikl.
17. Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

18. Žalobce v replice ze dne 28. 8. 2014 setrval na svých žalobních tvrzeních. Poukázal na to, že mu dodatečnými platebními výměry byla zvýšena daňová povinnost, jelikož finanční úřad nerefletoval tvrzení žalobce a nesprávně použil sazbu 22 %. Zdůraznil, že požaduje úrok z neoprávněného jednání správce daně od vydání dodatečných platebních výměrů, nikoliv od okamžiku řádného stanovení daně, jelikož část dodatečně vyměřené daně ve výši 5 % uhradil.
19. Na ústním jednání právní zástupce žalobce setrval na svém procesním stanovisku a zopakoval zásadní žalobní námitky. Poukázal na v mezidobí vydanou aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to na jeho rozsudek ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45.
20. Žalovaný na ústním jednání rovněž setrval na svém procesním stanovisku a plně odkázal na vyjádření k žalobě a na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

III.

Obsah správního spisu

21. Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 2. 4. 2003 a dalšími devíti dodatečnými platebními výměry finančního úřadu ze dne 2. 7. 2003 byl žalobci stanoven základ daně z přidané hodnoty a dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období září a prosinec 1999, březen, červen, září a prosinec 2000, březen, červen, září a prosinec 2001.
22. Deseti rozhodnutími Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 8. 2012 byly změněny v bodě 21. rozsudku jmenované dodatečné platební výměry. Z jejich odůvodnění vyplývá, že žalobce považoval přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení svým obchodním partnerům za výpůjčku, tedy bezúplatné zdanitelné plnění, u něhož je základ daně 0,- Kč. Finanční úřad s tímto právním názorem žalobce nesouhlasil a domníval se, že se ze strany žalobce jednalo o pronájem movité věci a finanční úplatou představovalo poskytnutí reklamních služeb. S tímto závěrem finančního úřadu se původně finanční ředitelství ztotožnilo. Avšak s ohledem na jednotlivá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Městského soudu, která se týkala v bodě 21. rozsudku jmenovaných dodatečných platebních výměrů a která konstatovala, že v daných případech nebyla zjištěna a prokázána existence přímé vazby mezi poskytovanou službou a úplatou, neboť příslušné orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, finanční ředitelství upustilo od svého předchozího právního závěru. Finanční ředitelství pak v souladu se žalobcem posoudilo plnění v podobě přenechání zařízení jako výpůjčku, na kterou se nahlíží jako na bezúplatné poskytnutí služby, jenž není předmětem daně. A proto změnilo dodatečné platební výměry tak, že základem daně je 0,- Kč, neboť se nepodařilo prokázat, že by byly uzavřeny mezi žalobcem a jeho obchodními partnery závazkové vztahy, v nichž by bylo sjednáno reciproční poskytování protihodnoty ze strany uživatelů zařízení.
23. Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2011 bylo rozhodnuto o posečkání úhrady daně z přidané hodnoty za období září a prosinec 1999, březen, červen, září a prosinec 2000, březen, červen, září a prosinec 2001.
24. Dne 25. 10. 2012 požádal žalobce správce daně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty dle § 155 odst. 2 daňového řádu.

25. Dne 6. 6. 2013 požádal žalobce správce daně o úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Správce daně toto podání posoudil jako námitku dle § 254 odst. 5 daňového řádu.
26. Dne 21. 8. 2013 pod č.j. 356106/13/4000-27801-105365 vydal správce daně rozhodnutí, jímž zamítl námitku žalobce proti jeho postupu podle § 254 odst. 1 až 3 daňového řádu. Rozhodnutí bylo odůvodněno tak, že v dané věci nebyly splněny podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nedošlo ke změně, zrušení či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Daň byla žalobci vyměřena konkludentně v souladu s jeho daňovými přiznáními a změněny byly toliko dodatečné platební výměry. V souvislosti s nimi však žalobce žádnou částku daně neuhradil, a tudíž v dané věci nebyla splněna podmínka úhrady daně stanovené rozhodnutím, které bylo změněno.
27. O odvolání žalobce, v němž argumentoval obdobně jako v podané žalobě, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný nejprve konstatoval, že na základě řádných daňových přiznání žalobce za období červen 1999, září 1999, říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001 byla žalobci konkludentně vyměřena daň za použití snížené sazby ve výši 5 % za přenechání chladících a stáčecích zařízení prodejcům jeho výrobků, kterou žalobce uhradil. Finanční úřad vydal dodatečné platební výměry za období září a prosinec 1999, březen, červen, září a prosinec 2000, březen, červen, září a prosinec 2001, ve kterých změnil základ daně tak, že stanovil daň za přenechání chladících a stáčecích zařízení

prodejcům výrobků žalobce za použití základní sazby daně ve výši 22 %. Poté finanční ředitelství změnilo dodatečné platební výměry, když stanovilo výši základu daně na 0,- Kč. Poukázal zároveň na to, že žalobce v roce 2003 požádal o posečkání úhrady doměřené daně, čemuž bylo vyhověno, tudíž na základě dodatečných platebních výměrů nebyla žalobcem žádná daň uhrazena. Žalovaný se na základě zjištěného skutkového stavu ztotožnil s právním závěrem správce daně, že v daném případě nebyly naplněny zákonné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Jestliže došlo k vyměření daně konkludentně dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném (dále jen „ZSDP“), nemohla být rozhodnutí o stanovení daně nezákonná z důvodu pochybení příslušného správce daně. Skutečnost, že žalobce deklaroval daňovou povinnost vyšší, nelze přičítat k tíži správci daně. Správce daně totiž neměl pochybnosti o údajích uvedených v daňových přiznáních žalobce, a proto nebyl vznik přeplatku zaviněn jednáním správce daně. Poukázal na to, že žalobci bylo povoleno posečkání úhrady doměřené daně, a žalobce tudíž na základě dodatečných platebních výměrů ničeho neuhradil, úhradu provedl toliko dle řádných daňových přiznání ve výši, v jaké ji tam deklaroval. Zdůraznil, že účelem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně není odškodnění daňového subjektu za pochybení, kterého se dopustil sám daňový subjekt. Odmítl, že by konkludentní řádné platební výměry byly pro nezákonnost zrušeny rozhodnutími finančního ředitelství, neboť dodatečnými platebními výměry dochází ke změně poslední známé daně, nikoli ke změně předchozího rozhodnutí o jejím stanovení. Ke změně konkludentních platebních výměrů, které byly vydány v souladu se zákonem a dle daňových přiznání žalobce, tak nedošlo. Zdůraznil, že daň byla dle § 46 odst. 7 ZSDP vyměřena dodatečnými platebními výměry ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou (se sazbou 5%) a daní stanovenou (se sazbou 22%), a proto nemohly dodatečné platební výměry zrušit platební výměry konkludentní.

Poukázal na to, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností a že správa daní je i výsledkem spolupůsobení dalších osob, zejména daňových subjektů.

28. Výše zjištěný skutkový stav nebyl mezi účastníky sporným.

IV.

Posouzení žaloby

29. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“).
30. Žaloba je důvodná.
31. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
32. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu 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.
33. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
34. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.
35. Sporným mezi účastníky bylo právní posouzení splnění zákonem stanovených podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobcem, tj. zdali mu v dané věci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.
36. Předně lze v obecné rovině konstatovat, že daňovému subjektu vznikne nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně za splnění podmínek stanovených v § 254 daňového řádu. Zákon pro vznik nároku stanovil dvě podmínky, které musí být splněny kumulativně: (1) musí existovat rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu; a současně (2) na základě daného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č.j. 7 Afs 94/2014-53).
37. V této souvislosti soud poukazuje na právní věty rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č.j. 5 Afs 27/2017-45, které zní: „*I. Skutečnost, že správce daně stanovil a vyměřil daň postupem dle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (aniž by daňovému subjektu oznámil výsledek vyměření daně platebním výměrem), sama o sobě*

nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 téhož zákona (přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu). II. Vyměřovací (§ 135 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) a doměřovací řízení (§ 141 a násl. uvedeného zákona) nelze považovat za samostatná a oddělená dílčí řízení s odlišným předmětem; z hlediska § 1 odst. 2 téhož zákona tvoří jeden celek, tj. jedno nalézací daňové řízení, jehož cílem je správné stanovení daně. III. Specifická povaha nástrojů, kterými daňový řád připouští možnost změny (zrušení) daně (§ 141 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 téhož zákona.“.

38. Nejvyšší správní soud v bodě [35] odůvodnění daného rozhodnutí konstatoval, že „za správné stanovení daně je odpovědný správce daně; pouze správce daně, nikoli daňový subjekt, je rovněž tím, kdo je nadán veřejnou mocí autoritativně daň (v zákonné výši) vyměřit.“.
39. Dále v bodech [39] až [43] uvedl: „[39] Z výše uvedené judikatury, byť se týkala aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je zjevné, že ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 daňového řádu (jehož textace je shodná se zněním § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a jediný rozdíl je v povinnosti vyhotovit platební výměr) nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou, lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje. Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že „správce daně daň žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno přičítat správci daně.“

[40] Skutečnost, že správce daně stanoví a vyměří daň postupem dle § 140 daňového řádu, při respektování cíle správy daní, tak, jak je stanoven v § 1 odst. 2 daňového řádu a v základních zásadách správy daní, dle názoru Nejvyššího správního soudu nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně správcem daně.

[41] Za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky, a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.

[42] Již ne tak zcela jednoznačný závěr však lze učinit v případě nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daně v daňovém tvrzení daňovým subjektem uvedených. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši, je odpovědný správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vyměření daně správcem daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, *lege artis*.

[43] Pokud např. daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr či jiný příjem, který není předmětem daně, či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání, které zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové

povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvává na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost, a ten po právu uhradil daň. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevyjímaje. Jinými slovy, pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvává na daňovým subjektem odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.“ (srov. obdobně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č.j. 2 Afs 148/2017-36). Shora citované závěry lze plně uplatnit i v nyní projednávané věci.

40. Soud konstatuje, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce ve svých řádných daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty uvedl jako plnění podléhající dani přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení svým obchodním partnerům. Daňová tvrzení žalobce zůstala po celou dobu daňového řízení nezměněna. Taktéž nebylo v daňovém řízení sporu ani o tom, že příslušný finanční úřad daňová přiznání žalobce s tímto obsahem akceptoval, dle § 46 odst. 5 ZSDP daň konkludentně vyměřil a žalobce takto vyměřenou daň rovněž uhradil. Příslušný správce daně tudíž setrval na žalobcem odvedené dani, neboť přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení považoval za pronájem movitých věcí, který daňové povinnosti podléhá. V dodatečných daňových přiznáních a rovněž v průběhu daňové kontroly však žalobce trval na právním názoru, že přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení je výpůjčkou a nepodléhá tak dani z přidané hodnoty. Přestože finanční ředitelství nejprve setrvalo na svém závěru o zdanitelnosti daného plnění, nakonec dodatečné platební výměry změnilo tak, že žalobci vznikl přeplatek na dani z přidané hodnoty, neboť přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení je výpůjčkou a daňové povinnosti nepodléhá. Jestliže příslušný finanční úřad setrval na správnosti údajů v řádném daňovém přiznání tím, že daň konkludentně vyměřil, je třeba uzavřít, že se přijetím nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro náležité stanovení daně uvedených žalobcem v daňovém tvrzení na vzniku přeplatku podílel. Jak totiž výše uvedl Nejvyšší správní soud za správnou aplikaci právního předpisu a za výběr daně v zákonem stanovené výši je odpovědný toliko správce daně. Postup správce daně, který tedy akceptoval žalobcem nesprávně vyčíslenou výši daně v řádném daňovém přiznání tak nebyl v souladu s cílem správy daní, tedy zejména s cílem stanovit a zjistit daň správně a úplně.
41. Na posouzení věci nemění nic ani skutečnost, že rozhodnutím finančního ředitelství byly zrušeny toliko dodatečné platební výměry, na jejichž základě žalobce ničeho neuhradil. V této souvislosti soud opakovaně odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č.j. 5 Afs 27/2017-45, který v bodech [52] až [54] vysvětlil, že „V daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka rei iudicatae typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148); platí samozřejmě i limity dané např. v rámci jednotlivých postupů – viz přípustnost opakované kontroly (viz § 85 odst. 5 daňového řádu). Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši.

[53] Nelze proto vycházet při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případné aplikace § 254 daňového řádu pouze z faktu že daň byla stanovena toliko výlučně platebním výměrem, resp.

postupem dle § 140 daňového řádu, nikoli však již dodatečným platebním výměrem. Byla-li dodatečným platebním výměrem stanovena daň ve výši 0, v součtu s původním stanovením daně, stěžovatelka uhradila nepochybně na dani více, než činila jeho zákonná povinnost. Argument, že žalovaný zrušil pouze dodatečný platební výměr, nikoli platební výměr, proto neobstojí, neboť daň nebyla stanovena v zákonné výši.

[54] Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu „[d]ojde-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.“.

42. V dané věci byla daň vyměřena nikoli jenom konkludentně na základě řádných daňových přiznání, nýbrž i na základě dodatečných platebních výměrů, které byly změněny rozhodnutími finančního ředitelství. Vzhledem k tomu, že dodatečné platební výměry ve znění rozhodnutí finančního ředitelství stanovily daň ve výši 0,- Kč, žalobce uhradil na dani více, než byla jeho zákonná povinnost. Proto nemůže obstát argumentace žalovaného, že na základě zrušených dodatečných platebních výměrů žalobce z důvodu posečkání úhrady daně ničeho neuhradil, a tudíž ani nebyly splněny podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.
43. Pro úplnost soud dodává, že je seznámen s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č.j. 7 Afs 94/2014-53, v němž přezkoumal rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 20. 5. 2014, č.j. 11 Af 10/2013-47, na které žalovaný ve svém vyjádření poukázal. Soud však uvedené rozhodnutí nepovažuje v dané věci za příléhavé, neboť se týkalo situace, kdy byl skutkový stav věci v rámci odvolacího řízení zásadně doplňován a teprve po jeho doplnění měl správce daně k dispozici veškeré podstatné údaje pro stanovení daně. Přičemž v nyní projednávané věci nebylo mezi účastníky sporu o tom, že předmětem zdanění mělo být přenechání do užívání chladicího a výčepního zařízení, což žalobce uvedl již v řádném daňovém přiznání (v podrobnostech srov. také bod [34] rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č.j. 5 Afs 27/2017-45).

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

44. Soud tedy podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
45. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, vyjádření ze dne 28. 8. 2014 a účast na ústním jednání dne 21. 3. 2018), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 3.100,- Kč, a čtyři paušální částky ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 300,- Kč a DPH ve výši 2.856,- Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto

řízení vznikly, činí 19.456,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. března 2018

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu