



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **M.V.**, 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, čj. 33303/15/5100-41454-711335,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13.10.2015, čj. 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 21.717 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, čj. 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, čj. 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 výzvu 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. Tvrzení v prvostupňovém rozhodnutí o takových dluhách 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 vyměření 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 vyměření 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 vratek 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, čj. 7 Aps 3/2013-34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5.11.2014, čj. 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 zadržení 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.

Žaloba je důvodná.

Právní hodnocení

Žalobce uplatnil u správce daně podáním ze dne 11.8.2014 doplněným podáním ze dne 5.11.2014 námitku podle § 254 daňového řádu proti nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. O námitce rozhodl správce daně podle § 159 odst. 3 daňového řádu tak, že ji prvostupňovým rozhodnutím zamítl.

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. Podle odst. 2 tohoto ustanovení: V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav. Podle odst. 3: 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. Podle odst. 4: Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3. Podle odst. 5: 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. Podle odst. 6: Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

Podle § 159 odst. 3 daňového řádu správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.

Žalobce v námitce ze dne 11.8.2014 argumentoval rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 26.3.2014, čj. 57 Af 40/2012-83, a následně vydaným rozhodnutím žalovaného ze dne 2.7.2014, čj. 166611/14/5000-14304-706033, kterým byl zrušen platební výměr, jímž byla žalobci stanovena vlastní daňová povinnost a bylo rozhodnuto o stanovení daňového odpočtu podle podaného daňového přiznání. Protože se jednalo o nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010, byla původní splatnost dnem 26.7.2010. Od tohoto data by dle žalobce měl být vyznačen nadměrný odpočet. Žalobce proto žádal, aby byl stav jeho daňového účtu uveden do souladu s rozhodnutím soudu a s následným rozhodnutím žalovaného.

V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí k tomu správce daně uvedl, že žalobce podal odvolání proti platebnímu výměru, jímž mu byla stanovena vlastní daňová povinnost ve výši 10.662 Kč, proto nenastala splatnost takto vyměřené daně a tato daňová povinnost nebyla evidována na osobním daňovém účtu žalobce. Poté, co Finanční ředitelství v Plzni odvolání žalobce zamítlo, zaevidoval správce daně předpis této daňové povinnosti na osobní daňový účet žalobce se splatností 19.6.2012. Po zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni krajským soudem a po právní moci nového rozhodnutí o odvolání (správce daně obdržel vyrozumění o nabytí právní moci tohoto rozhodnutí dne 24.7.2014) byl dne 2.8.2014 zaznamenán na osobní daňový účet žalobce předpis ve výši - 10.662 Kč se splatností

19.6.2012 a předpis ve výši - 312.862 Kč se splatností 2.7.2014. Správce daně kontrolou platebních povinností ověřil, že daňová povinnost ve výši 10.662 Kč nebyla nikdy uhrazena. Předpis k úhradě 10.662 Kč byl zrušen na základě nového rozhodnutí o odvolání, a to k původnímu datu 19.6.2012. Po celou dobu, kdy byl tento předpis evidován na osobním daňovém účtu žalobce, tedy v době od 19.6.2012 do 2.7.2014, byl u žalobce evidován na dani z přidané hodnoty nedoplatek, který zcela převyšoval částku 10.662 Kč. Veškeré platby, které byly žalobcem v období od 19.6.2012 do 2.7.2014 provedeny na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty, byly použity na úhradu jiných daňových povinností, které neměl žalobce uhrazeny. „*Vzhledem k této skutečnosti správce daně nemůže osvědčit, že došlo ze strany daňového subjektu k úhradě daňové povinnosti ve výši 10.662,- Kč stanovené platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 č.j. 112098/11/155911401488. Daňovému subjektu tedy žádný úrok z neoprávněného jednání správce daně nenáleží.*“

V doplnění námítky učiněném podáním ze dne 5.11.2014 žalobce požadoval vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně z důvodu neoprávněně zahájeného a nepřipustně dlouhotrvajícího postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za období od 27.9.2010 do zaplacení vlastní daně z částky 312.862 Kč. Žádal proto o stanovení výše úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Správce daně tyto důvody pro předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně nepovažoval za relevantní. V odůvodnění prvostupňového rozhodnutí k tomu argumentoval rozsudkem zdejšího krajského soudu č.j. 57 Af 40/2012-83, který námítku žalobce o nezákonnosti výzvy k odstranění pochybností neshledal důvodnou. Dále argumentoval tím, že nepřipustně dlouhotrvající postup k odstranění pochybností nebyl shledán krajským soudem ani žalovaným v rámci odvolacího řízení. Rovněž skutečnost, že byl nadměrný odpočet ve výši 312.862 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 uznán a započten na úhradu neuhrazených daňových povinností až 2.7.2014, neshledal správce daně důvodem pro předsání úroku podle § 254 daňového řádu. Dle správce daně se podle tohoto ustanovení přiznává úrok „*pouze v situacích, kdy ze strany daňového subjektu dojde k úhradě daně na základě rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost změněno. V případě nadměrného odpočtu daně se evidentně nejedná o daň, kterou daňový subjekt uhradil, ale kterou si nárokuje vyplatit na základě podaného daňového přiznání*“.

V daném případě je prvostupňové rozhodnutí vydané podle § 254 odst. 5 daňového řádu rozhodnutím, proti němuž je přípustné odvolání, proto musí ve smyslu § 102 odst. 2 daňového řádu obsahovat odůvodnění. *V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí (§ 102 odst. 3 daňového řádu). V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce (§ 102 odst. 4 daňového řádu).*

Prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. 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 posečkaný 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 nedoplateků 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 nedoplateků. 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. Pokud správní orgány zmiňují započtení nedoplatek, 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.ř.s. nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Žalovaný rovněž v odůvodnění napadeného rozhodnutí řešil odvolací námitku týkající se požadavku žalobce na poskytnutí náhrady za nepřiznaný nadměrný odpočet. V té souvislosti vyjádřil přesvědčení, že z úpravy ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu poskytnutí takové náhrady neplyne. Uvedený závěr žalovaného však není správný.

K otázce, zda daňovému subjektu přísluší náhrada ve formě úroku za dobu, po kterou nemohl disponovat s částkou odpočtu daně z přidané hodnoty, existuje rozsáhlá judikatura Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zcela správně zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 25.9.2014, čj. 7 Aps 3/2013–34, ve znění opravného usnesení ze dne 5.11.2014, čj. 7 Aps 3/2013–47 (dostupný na www.nssoud.cz), jehož právní věta zní: „*Uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.*“

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud k chybějící právní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu uvedl: „[27] Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce

nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Lze předpokládat, že pokud by jimi plátce disponovat mohl, za obvyklého běhu věcí by z nich získal výnos pohybující se zhruba na úrovni průměrné výnosnosti běžných investic v rozhodné době, tedy v podmínkách České republiky v současné době zhruba ve výši vícero jednotek procent ročně.

[28] Výše uvedený závěr se opírá o zásady vztahu státu a jednotlivce při veřejnoprávních zásazích do práv jednotlivce, jak byly vyjádřeny např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009 – 120, publ. pod č. 1910/2010 Sb. NSS a dostupné na www.nssoud.cz (viz zejména body 47 až 50). Podle nich je ten, komu je zasahováno do jeho práv, takový zásah povinen strpět bez poskytnutí kompenzace, jde-li o zásah sledující legitimní zákonem stanovený cíl a respektující princip subsidiarity a minimalizace zásahu, ovšem jen za podmínky, že jde o zásah nepřesahující spravedlivou míru, tedy o zásah, u něhož lze po každém spravedlivě požadovat, aby jej bez dalšího strpěl. Oproti tomu však každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován. V souladu s touto zásadou tedy je, aby plátce bez kompenzace v podobě úroku strpěl prověřování svého nároku na nadměrný odpočet a spolu s tím strpěl zadržení výplaty takového odpočtu po dobu jednotek či nanejvýš málo desítek dní, avšak nelze po něm již spravedlivě požadovat, aby bez patřičné kompenzace v podobě úroku strpěl zadržení nadměrného odpočtu po dobu uvedený časový rámec přesahující.

V podrobnostech odkazuje krajský soud na odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, čj. 7 Aps 3/2013–34, jehož závěry byly jako správné potvrzeny usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2016, čj. 1 Afs 235/2014-50 (dostupným na www.nssoud.cz). Dle názoru krajského soudu je nutno v dané právní věci postupovat analogicky v souladu s uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, jejíž správnost je podepřena také tam citovanými konkrétními rozsudky Evropského soudního dvora. V daném případě došlo ke zrušení rozhodnutí finančního orgánu soudem a žalobci vznikl nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty. Tato skutečnost musí být v daňovém řízení zohledněna. Náhrada, které se musí daňovému subjektu dostat, je sankcí za nezákonnost, ke které v průběhu daňového řízení došlo.

Odkazuje-li krajský soud na uvedenou judikaturu k otázce, která je sporná i mezi účastníky v dané právní věci, pak tento svůj odkaz odůvodňuje např. nálezem Ústavního soudu ze dne 25.1.2005, sp.zn. III. ÚS 252/04: „Jakkoliv Česká republika nenáleží k zemím s angloamerického typu právní kultury, soudem učiněný výklad by měl být východiskem pro rozhodování pozdějších případů stejného druhu, a to za současně splněné podmínky, že následně nejsou shledány dostatečně relevantní důvody, opravňující změnu učiněného výkladu.“ Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11.12.2008, čj. 8As 31/2008-72, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl: „Přes nedostatek formální závaznosti má i v českém právním řádu rozhodovací činnost soudů význam překračující její závaznost v konkrétní rozhodované věci. Pokud by soudy předchozí judikaturu zcela ignorovaly, pak by se dostávaly do rozporu s hodnotami právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany důvěry v konzistentní soudcovské rozhodování [srov. např. Kühn, Z., Bobek, M., Polčák, R. (eds.) *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, Praha, 2006, Auditorium, str. 113 an.]. Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky,

je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech.“ Tolik k připomenutí žalovaného, že v českém právním systému není judikatura soudů normotvorným výkladem zákona a neexistuje zde ani žádná závazná precedenční tvorba práva.

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, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta 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 ze čtyř 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 jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu), tj. 12.400 Kč, a z paušální částky za čtyři úkony ve výši 1.200 Kč, tj. celkem **13.600 Kč**.

Náhrada za promeškaný čas v rozsahu tří hodin za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět činí podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu **600 Kč** (6 půlhodin po 100 Kč).

Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 29.11.2016 vozidlem BMW typ N1G za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí **1.269 Kč** (744,80 + 523,92). Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 385/2015 Sb. 3,80 Kč, tj. za 196 km **744,80 Kč**. Za 1 litr pohonné hmoty (motorové nafty) přísluší podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 385/2015 Sb. 29,50 Kč. Průměrná spotřeba dle technického průkazu činí 9,06 l (11,3-7,2-8,7) na 100 km. Spotřebovaná pohonná hmota činí 17,76 litrů (9,06 x 1,96). Náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu činí **523,92 Kč** (17,76 x 29,50).

Daňovému poradci náleží částka **15.469 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 3.248,49 Kč, tj. **3.248 Kč**. Náklady za zastoupení daňovým poradcem činí **18.717 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 **21.717 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 29. listopadu 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová