



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **Ing. Aleš Klaudy**, insolvenční správce dlužníka PLP, a. s., se sídlem Na Rovném 736, Trmice, zast. Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 15 Af 80/2013 – 57,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 15 Af 80/2013 – 57, **se zrušuje** v části výroku I., kterou bylo zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2012, č. j. 316727/12/214913505503.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Martina Koláře, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2013, č. j. 10821/13/5000-14302-711315, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 11. 2012, č. j. 316727/12/214913505503, kterým nebylo vyhověno

žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vzniklého z nadměrných odpočtů uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 574.223 Kč, červen 2011 ve výši 95.931 Kč, květen 2012 ve výši 49.129 Kč a červen 2012 ve výši 51.632 Kč.

[2] Žalovaný shledal, že na osobním daňovém účtu žalobce nebyl ke dni podání žádosti evidovaný žádný vratitelný přeplatek a to z toho důvodu, že již dříve byl zahájen postup k odstranění pochybností o údajích v daňových přiznáních za zdaňovací období prosinec 2011 a červen 2011, přičemž platebním výměrem č. j. 277814/11/214913505503 ze dne 12. 10. 2011, byla žalobci vyměřena daňová povinnost za červen 2011 ve výši 1.750.578 Kč. Tento nedoplatek vznikl s ohledem na úpadek žalobce jako pohledávka správce daně z opravy výše daně podle § 44 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Nadměrné odpočty za měsíc prosinec 2011, květen 2012 a červen 2012, které žalobce nárokoval, byly potom použity na úhradu neuhrazené daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2011 souladu s ustanovením § 152 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný konstatoval, že vzhledem k uvedeným skutečnostem nebyla splněna základní podmínka pro vrácení vratitelného přeplatku, kterou je samotná existence přeplatku. Žádosti žalobce tedy nemohlo být vyhověno.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“). Žalobce namítal, že pohledávka státu dle § 44 odst. 5 ZDPH nemůže být pohledávkou za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), a nemůže proto být započtena podle § 242 odst. 3 daňového řádu, jak to fakticky umožnil správce daně. Oprávnění provést opravu daně na výstupu je snížením již původně uplatněné daně, aniž by se měnilo zdanitelné plnění nebo poskytovalo nové plnění, což dovodil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47. Veškeré rozhodné skutečnosti se tedy vztahují k době před úpadkem, a nejde proto o nově vznikající pohledávku za majetkovou podstatou.

[4] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozsudkem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 15 Af 80/2013 – 57, zrušil rozhodnutí žalovaného i správce daně. Krajský soud přisvědčil námitkám žalobce, podle nichž nelze opravu daně podle § 44 ZDPH považovat za nové, samostatné zdanitelné plnění, které věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše pohledávky uskutečnil. Zařazením pohledávky správce daně podle § 44 odst. 5 ZDPH do zvýhodněné kategorie pohledávek za majetkovou podstatou by nepřipustně zvýhodnilo pozici státu na úkor věřitelů, což odporuje judikatuře Ústavního soudu (nálezy ze dne 25. 1. 2008, sp. zn. I ÚS 2345/07, nebo ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06) i Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí ze dne 13. 5. 2009, č. j. 1 Afs 12/2009 – 57, nebo ze dne 20. 3. 2012, č. j. 2 Afs 79/2010 – 80). Žalovaný i správce daně tak postupovali nesprávně, pokud dospěli k závěru, že pohledávka vzniklá opravou výše daně je pohledávkou za majetkovou podstatou, v důsledku čehož provedli nepřipustné započtení ve smyslu § 242 odst. 3 daňového řádu a následně v rozporu s ustanovením § 155 odst. 2 daňového řádu zamítli žalobcovu žádost o vrácení vratitelného přeplatku. Proto krajský soud obě rozhodnutí podle ustanovení § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), pro nezákonnost zrušil a současně vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Krajský soud podle stěžovatele pochybil, když zrušil spolu s rozhodnutím stěžovatele také rozhodnutí správce daně. Stěžovatel na podkladě závěrů obsažených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, namítá, že nebyly splněny podmínky pro takový postup, tj. nebyly zde takové vady řízení, které by znemožňovaly pokračovat v řízení před žalovaným. Krajský soud nadto zrušení prvostupňového rozhodnutí řádně neodůvodnil. Postup krajského soudu vede dle názoru stěžovatele k absurdní situaci, jelikož s ohledem na změnu skutkového stavu v době od vydání rozhodnutí již není o žádosti žalobce možné znovu rozhodnout. Platební výměry za zdaňovací období prosinec a červen 2011 byly v rámci přezkumného řízení změněny a vzniklý přeplatek byl žalobci částečně vrácen.

[7] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká nesprávné posouzení povahy řízení o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu. Stěžovatel namítá, že v řízení o vrácení vratitelného přeplatku není správci daně dána žádná diskrece ohledně toho, zda žádosti vyhoví, či nikoliv. Zamítnout žádost lze pouze v situaci, kdy nejsou splněny podmínky pro vrácení vratitelného přeplatku. To nastane zejména v případech, kdy vratitelný přeplatek neexistuje nebo není vratitelný, popř. jeho výše nedosáhne limitní částky 100 Kč. V posuzovaném případě však správce daně v rozhodné době na účtu žalobce neevidoval žádný vratitelný přeplatek, a nebylo tedy možné rozhodnout jinak, než žádost zamítnout.

[8] Krajský soud podle stěžovatele také nesprávně posoudil právní otázku povahy pohledávek vzniklých opravou výše daně v insolvenčním řízení. Provedením opravy výše daně podle ustanovení § 44 odst. 1 ZDPH dlužníkovým věřitelem vzniká dlužníkovi povinnost snížit svoji daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění o částku daně opravenou věřitelem podle § 44 odst. 5 ZDPH. Oprava výše daně provedená podle § 44 odst. 1 ZDPH je přitom považována za samostatné zdanitelné plnění podle odst. 9 téhož paragrafu, a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky dle ustanovení § 44 odst. 1 ZDPH. Jde tedy o pohledávku na dani vzniklou po rozhodnutí o úpadku, tj. pohledávku za majetkovou podstatou. Tuto skutečnost potvrdil zákonodárce i tím, že novelou insolvenčního zákona účinnou od 1. 1. 2014 pohledávku z opravy výše daně podle § 44 ZDPH výslovně zahrnul do výčtu pohledávek za majetkovou podstatou v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, čímž zabránil jakýmkoliv nejasnostem a pochybnostem o charakteru této daňové pohledávky.

[9] Stěžovatel nakonec namítá také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, jelikož z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je stěžovatel a správce daně vázán a jak má být v dalším řízení postupováno. Krajský soud se měl omezit na pouhé konstatování, že stěžovatel i správce daně zastávali v řízení nesprávný názor, aniž by však osvětlil, v čem nesprávnost tohoto názoru spočívá. Ze všech

výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[10] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek považuje za správný. Žalobce odmítá úvahu stěžovatele, podle níž vratitelný přeplatek v posuzovaném případě vůbec neměl existovat. Existence vratitelného přeplatku závisí na právní otázce, zda pohledávka správce daně plynoucí z aplikace § 44 ZDPH představuje pohledávku za majetkovou podstatou, či nikoliv. Stěžovatel nebyl oprávněn pohledávku započíst proti přeplatkům vzniklým v dalších zdaňovacích obdobích, jelikož se nejednalo o pohledávku za majetkovou podstatou. K argumentaci stěžovatele, podle níž krajský soud neměl rušit rozhodnutí správce daně, žalobce uvádí, že citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76, nelze bez dalšího na posuzovanou věc aplikovat, jelikož v této věci se jednalo o řízení o vyměření daně, které má jiný charakter, než řízení o vrácení vratitelného přeplatku. Na rozdíl od řízení o vyměření daně v řízení o vrácení vratitelného přeplatku správci daně nic nebrání vydat rozhodnutí, že se vratitelný přeplatek vrací. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s právníkem s právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[12] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že z rozsudku nemá být zřejmý závazný právní názor krajského soudu udávající další postup. Krajský soud se podle stěžovatele omezil na konstatování, že „*správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích zaujali nesprávný názor*“, aniž by však osvětlil, v čem nesprávnost tohoto názoru spočívá a jak má stěžovatel v dalším řízení postupovat, a to s ohledem na skutečnost, že od vydání původního rozhodnutí došlo k podstatným změnám skutkového stavu.

[14] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud z něj není možné jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Ads 80/2009 – 132, ze dne 22. září 2010), nebo pokud by z něj nevyplývalo, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 As 28/2008 – 76, ze dne 21. srpna 2008), pokud by jeho odůvodnění bylo vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních

pokračování

téhož skutkového stavu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Azs 94/2007 – 107 ze dne 31. ledna 2008), či pokud by jeho výrok byl vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 ze dne 4. 12. 2003, 133/2004 Sb. NSS) a v některých jiných zvláštních případech.

[15] Nejvyšší správní soud v první řadě shledal, že stěžovatel svůj závěr o nesrozumitelnosti rozsudku krajského soudu založil na nepravdivém tvrzení, podle kterého se krajský soud v napadeném rozsudku omezil na konstatování, že „*správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích zaujali nesprávný názor*“. Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve vyložil ustanovení § 44 ZDPH ve spojení s § 183 insolvenčního zákona ve vztahu k povaze pohledávky vznikající opravou daně podle § 44 odst. 5 ZDPH, přičemž odkázal mj. na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47. S ohledem na výše uvedené krajský soud následně konstatoval: „*Správce daně a žalovaný v daném případě však zastávali nesprávný názor, že opravou výše daně vzniká nové samostatné zdanitelné plnění, které si věřitel uplatňuje v tom zdaňovacím období, v němž opravu výše daně uskutečnil, a nevrací se tak k původnímu zdaňovacímu období. Zařazením pohledávky správce daně dle ust. § 44 odst. 5 ZDPH do zvýhodněné kategorie pohledávek za majetkovou podstatou by nepřipustně došlo ke značnému zvýhodnění pozice státu na úkor ostatních věřitelů, což neakceptoval Ústavní soud v rámci své rozhodovací činnosti (srov. např. jeho nálezy ze dne 25. 1. 2008, sp. zn. I ÚS 2345/07, nebo ze dne 6. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06) nebo i Nejvyšší správní soud (srov. např. jeho rozhodnutí ze dne 13. 5. 2009, č. j. 1 Afs 12/2009 – 57, nebo ze dne 20. 3. 2012, č. j. 2 Afs 79/2010 – 80) [...] Na základě všech shora uvedených skutečností tedy soud dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích zaujali nesprávný názor, že pohledávka správce daně na zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 je pohledávkou za majetkovou podstatou, v důsledku čehož provedli nepřipustné započtení ve smyslu ust. § 242 odst. 3 daňového řádu a následně v rozporu s ust. § 155 odst. 2 daňového řádu zamítli žalobcovu žádost o vrácení daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty. Proto soud obě jejich rozhodnutí podle ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. pro nezákonnost zrušil. Současně podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, a to i v reflexi závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47.“*

[16] Krajský soud v citované pasáži zcela srozumitelným způsobem vysvětlil, v čem spočíval nesprávný názor zastávaný stěžovatelem i správcem daně, přičemž k němu postavil do protikladu odlišný výklad relevantních ustanovení dotčených zákonů. Krajský soud shledal započtení pohledávky správce daně na zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 za nepřipustné, jelikož se nejednalo o pohledávku za majetkovou podstatou, v důsledku čehož v rozporu se zákonem zamítl žalobcovu žádost o vrácení daňového přeplatku. Právní názor, kterým krajský soud žalovaného a správce daně zavázal, je tak z napadeného rozsudku zřejmý. Uvedený závěr nevyvolává pochybnosti o dalším postupu uloženém správním orgánům, tj. novém posouzení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu při zohlednění vysloveného právního názoru. Rozsudek krajského soudu tedy není možné považovat za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost.

[17] Jestliže stěžovatel namítá, že došlo ke změně skutkových okolností, která znemožňuje vydání nového rozhodnutí ve věci, nejedná se o skutečnost, kterou by bylo možné zohlednit v rámci soudního přezkumu v posuzované věci. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkouvání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že kromě výjimečných případů (např. v oblasti mezinárodní ochrany) soudy v rámci přezkumu správních rozhodnutí nepřihlíží k tomu, zda po vydání napadeného rozhodnutí došlo ke změnám právní úpravy nebo skutkových okolností. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že změna skutkových okolností tvrzená stěžovatelem v kasační stížnosti nebyla v řízení před krajským soudem namítnuta, a ten ji tak neměl možnost žádným způsobem reflektovat. V postupu krajského soudu v tomto ohledu Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení.

[18] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou týkající se posouzení právní otázky povahy pohledávek vzniklých opravou výše daně podle § 44 ZDPH ve vztahu k insolvenčnímu řízení. Stěžovatel tvrdí, že opravou výše daně podle § 44 odst. 5 ZDPH vzniká dlužníkovi nová daňová povinnost, a to za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky podle ustanovení § 44 odst. 1 ZDPH. Pohledávka správce daně odpovídající takto vzniklé povinnosti dlužníka je pak pohledávkou za shodné zdaňovací období. Jde tedy o pohledávku na dani vzniklou po rozhodnutí o úpadku. S ohledem na tyto skutečnosti měla být pohledávka správce daně vzniklá opravou výše daně podle § 44 odst. 5 ZDPH pohledávkou za majetkovou podstatou podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a správce daně byl oprávněn proti této pohledávce započíst vzniklý přeplatek podle § 242 odst. 3 daňového řádu. Tento výklad dle stěžovatele podporuje také skutečnost, že zákonodárce s účinností od 1. 1. 2014 pohledávku z opravy výše daně podle § 44 ZDPH výslovně zahrnul do výčtu pohledávek za majetkovou podstatou v § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona.

[19] Podle § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, ve znění účinném ke dni rozhodování stěžovatele, *pohledávkami za majetkovou podstatou, pokud vznikly po rozhodnutí o úpadku, jsou daně, poplatky, a jiná obdobná peněžitá plnění, pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění.* Podle § 21 odst. 1 ZDPH *daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.* Podle § 152 odst. 3 písm. daňového řádu *úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou se na osobním daňovém účtu použije na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle těchto skupin a) nedoplatky na dani a splatná daň z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku.*

[20] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2010, čj. KSUL 45 INS 15086/2010-A-13, byl zjištěn úpadek dlužníka PLP a.s. Účinky rozhodnutí o úpadku nastaly zveřejněním v insolvenčním rejstříku tentýž den. Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 12. 10. 2011, č. j. 277814/11/214913505503, byla žalobci vyměřena na základě úředního záznamu o výsledku postupu k odstranění pochybností k řádnému daňovému tvrzení za zdaňovací období červen 2011 daňová povinnost ve výši 1.750.578 Kč. Podle úředního

pokračování

záznamu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 258439/11/214913505503, provedl správce daně v předmětném zdaňovacím období opravu daně podle § 44 odst. 1 a odst. 5 ZDPH s odkazem na opravný daňový doklad vystavený žalobci věřitelem Teplárny Trmice a. s. podle § 46 ZDPH za plnění uskutečněná v období před rozhodnutím o úpadku. Opravu výše daně přitom správce daně považoval za samostatné zdanitelné plnění ke zdaňovacímu období červen 2011. Stejným způsobem správce daně provedl potom také opravu daně za zdaňovací období prosinec 2011, která však nevedla ke vzniku nedoplatku.

[21] Povahou pohledávek z opravy výše daně podle ustanovení § 44 ZDPH se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 11. 4. 2013, č. j. 9 Afs 69/2012 – 47, č. 2856/2013 Sb. NSS: *„zákonem stanovené oprávnění provést opravu daně na výstupu není ničím jiným, než právem dodavatele (věřitele) snížit jím původně uplatněnou daň na výstupu, která již byla věřitelem uplatněna s ohledem na zboží či služby jím v minulosti dodané. Původně uskutečněné zdanitelné plnění nedoznává v důsledku opravy žádných změn, stejně tak nedochází k žádnému novému dodání zboží či poskytnutí služby, jak se snaží navodit stěžovatel. Je tedy zcela nepochybné, že oprava výše daně nemá stejnou povahu jako povinnost odvést daň na výstupu z dodání zboží či poskytnutí služby, která je vždy navázána na zdaňovací období, ve kterém k dodání zboží či poskytnutí služby došlo. Stejně tak je nepochybné, že původní zdanitelné plnění zůstává i pro provedení opravy výše daně zcela beze změny. Nedochází k jeho vrácení, ke změně jeho rozsahu či ke změně ceny, za kterou bylo uskutečněno. Posuzovaná oprava je navázána pouze na daň uplatněnou z původně uskutečněného zdanitelného plnění a její samotné provedení nemá žádný jiný důsledek než právě snížení původně uplatněné daně. Oprávnění plátce provést opravu daně na výstupu již uskutečněného zdanitelného plnění je tak právem nutně souvisejícím s již uplatněnou daní bez ohledu na to, že samotné provedení opravy je zákonem o DPH formálně považováno za samostatné zdanitelné plnění. Obdobně je povinnost dlužníka snížit daň na vstupu pouze ve výši, v jaké uplatnil odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, zrcadlově povinností související s již jím v minulosti uplatněnou daní na vstupu. Důsledkem koncepce zvolené zákonodárcem je proto pouze to, že se snížení již uplatněné daně na výstupu daňově projeví nejdříve ve zdaňovacím období, kdy jsou splněny podmínky pro tuto opravu (nejpozději do tří let od uskutečnění původního zdanitelného plnění), a ovlivní tak celkovou výši daňové povinnosti deklarované za jiné zdaňovací období, než ve kterém bylo uskutečněno původní plnění.“*

[22] V nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od výkladu provedeného v citovaném rozsudku odchýlit. Tento názor ostatně koresponduje i se zněním § 21 odst. 1 ZDPH, který váže vznik daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Pouze daň vztahující se ke zdanitelným plněním uskutečněným po rozhodnutí o úpadku lze tedy považovat za daň vzniklou po rozhodnutí o úpadku a tedy za pohledávku za majetkovou podstatou. Pohledávku správce daně vzniklou opravou daně za měsíc červen 2011 podle § 44 odst. 5 ZDPH tedy nelze považovat za daň vzniklou na základě samostatného zdanitelného plnění uskutečněného ve zdaňovacím období červen 2011, jelikož se reálně vztahuje k daňové povinnosti žalobce (dlužníka) za období před účinností rozhodnutí o úpadku. Nelze ji proto považovat za pohledávku za majetkovou podstatou.

[23] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pro posouzení věci je s ohledem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhodná právní úprava účinná ke dni vydání rozhodnutí stěžovatele,

tj. ke dni 8. 4. 2013. Ze skutečnosti, že zákonem č. 294/2013 Sb. bylo ustanovení § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona s účinností od 1. 1. 2014 doplněno v tom smyslu, že pohledávky vzniklé opravou výše daně v případech předpokládaných § 44 ZDPH jsou pohledávkami za majetkovou podstatou, nelze dovozovat platnost tohoto pravidla i před účinností předmětné novely. Nejvyšší správní soud poukazuje v této souvislosti na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, v němž se mimo jiné uvádí: „*pokud zákonodárce je v určitém ohledu legislativně činný, nutno mít za to, že provádí změnu právní úpravy oproti předchozímu stavu, leda by bylo zjevné, že předchozí úpravu zachovává a pouze formulačně vyjasňuje bez změny jejího obsahu a významu.*“ Takový zájem zákonodárce však v posuzovaném případě zjevný není. Důvodová zpráva k zákonu č. 294/2013 Sb. (sněmovní tisk č. 929/0, Poslanecká sněmovna 2010-2013, srov. digitální repozitář na www.psp.cz) pouze uvádí: „*Na základě rozhodnutí vlády ze dne 27. 2. 2013 byla do § 168 odst. 2 písm. e) návrhu zákona doplněna jako zapodstatová pohledávka i oprava výše daně v případech předpokládaných § 44 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.*“ Ani citované usnesení vlády nevysvětluje blíže důvody změny. Proto je nutno vycházet z toho, že citovaná novela byla schválena právě proto, aby právní úprava pohledávek za podstatou byla obsahově změněna oproti předchozí úpravě.

[24] S ohledem na výše uvedené závěry posoudil Nejvyšší správní soud také námitku, podle níž v řízení o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu stěžovatel neměl možnost vydat jiné, než zamítavé rozhodnutí, jelikož na daňovém účtu žalobce žádný vratitelný přeplatek neevidoval.

[25] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Podle odst. 2 správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.

[26] Pokud však existují na tomtéž osobním daňovém účtu jiné dosud neuhrazené a splatné daňové povinnosti, daňový přeplatek vůbec nevzniká. O takovou situaci se jedná i v posuzovaném případě. Na základě platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 evidoval správce daně na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek ve výši 1.750.578 Kč, který se stal splatný k 16. 4. 2012, tj. v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. Na úhradu tohoto nedoplatku následně správce daně použil nadměrné odpočty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 122.344 Kč, květen 2012 ve výši 49.129 Kč a červen 2012 ve výši 51.632 Kč, a to podle ustanovení § 152 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle kterého se úhrada daně hrazené jako pohledávka za majetkovou podstatou na osobním daňovém účtu použije na úhradu nedoplatku na dani a splatné daně z daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku. Tento postup byl však s ohledem na výše uvedený výklad nezákonný, jelikož vyměřený nedoplatek za zdaňovací období červen 2011 nebyl (v části odpovídající provedeným opravám) pohledávkou za majetkovou podstatou.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, podle něhož v řízení o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu lze zkoumat pouze skutečnost, zda je přeplatek na osobním daňovém účtu evidován, či nikoliv. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014 – 55 shledal, že: *„Při rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne“*. Závěru, zda je na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidován přeplatek, tudíž předchází zkoumání, zda tento přeplatek vznikl, či nikoliv. V posuzovaném případě měl tak správce daně přihlédnout k okolnostem namítaným žalobcem a zabývat se okolnostmi vzniku nedoplatku, na jehož úhradu byl přeplatek použit, resp. to, zda se jedná o nedoplatky na dani, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku ve smyslu § 152 odst. 3 daňového řádu. Pokud by Nejvyšší správní soud přijal výklad, že v řízení o vrácení přeplatku již nelze zkoumat podmínky vzniku nedoplatku, vůči němuž správce daně přeplatek započtl, vedlo by to v posuzovaném případě k faktickému odepření soudního přezkumu takového rozhodnutí. Nelze sice v této fázi soudně přezkoumávat zákonnost či správnost pravomocného rozhodnutí o vyměření nedoplatku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26), správní orgány však mohou a musí posoudit otázku, zda je daňový nedoplatek pohledávkou za podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a § 152 odst. 3 daňového řádu. Námitka proto není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud se nakonec zabýval námitkou, podle níž krajský soud pochybil, pokud zároveň s rozhodnutím stěžovatele zrušil také rozhodnutí správce daně. Stěžovatel namítá, že zrušení prvostupňového rozhodnutí nebylo krajským soudem řádně odůvodněno a nebylo podmíněno okolnostmi případu.

[29] Pokud krajský soud zrušuje rozhodnutí, může podle ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušit podle okolností i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo. Podmínkami pro postup podle § 78 odst. 3 s. ř. s. se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 – 76: *„Obecně daná pravomoc krajského soudu zrušit podle okolností nejen odvolací rozhodnutí, ale i rozhodnutí orgánu I. stupně, je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává, a to jen tehdy, kdy celé řízení bylo provázáno procesními pochybeními. Zde jsou jednoznačně naplněny podmínky pro současné zrušení prvostupňového rozhodnutí jen v případě, že procesní vady nejsou v dalším řízení vůbec odstranitelné, např. za situace, kdy důkazy nezbytné pro rozhodnutí již nejsou objektivně proveditelné. V ostatních případech procesních vad krajský soud váží, zda je na místě, aby tyto vady byly odstraněny v odvolacím řízení, či zda další správní řízení přesahuje svým rozsahem možnosti doplnění v rámci odvolacího řízení. Jeho úvaha však musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Možnost zrušení prvostupňového rozhodnutí totiž není výslovnou pravomocí soudu odhlížející od procesního prostředí; krajský soud sám je oprávněn za odvolací orgán uvážít, zda řízení lze doplnit a vady odstranit v rámci*

odvolacího řízení či v rámci řízení před správním orgánem I. stupně. To však předpokládá, že procesní správní předpis umožňuje, aby správní rozhodnutí I. stupně bylo zrušeno, aniž by to mělo za následek nemožnost pokračovat v řízení. Soud totiž nemůže dostat správní orgán I. stupně do jiné situace, než odvolací orgán.“

[30] Z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že postup krajského soudu při zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu podmíněn vážnými procesními pochybeními, která není možné odstranit v řízení před odvolacím orgánem, a zrušení prvostupňového rozhodnutí musí být přípustné podle příslušného procesního předpisu. Není možné, aby krajský soud svým rozhodnutím zavázal správní orgán prvního stupně k postupu, ke kterému by jej podle příslušného procesního předpisu nemohl zavázat odvolací orgán.

[31] Podle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán v odvolacím řízení pravomoc a) napadené rozhodnutí změnit, b) napadené rozhodnutí zrušit a zastavit řízení, nebo c) odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Podle ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu dále odvolací orgán může vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, pokud jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, tj. pokud byly dány podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí (částečného či úplného) nebo pokud bylo odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě. Postup podle § 113 odst. 3 v případě autoremedury bude přípustný pouze v případech, „kde si prvostupňový orgán uvědomí svou chybu, avšak stane se tak až poté, co nastane devolutivní účinek (poté, co dojde k postoupení věci dle § 113 odst. 3 DŘ). K těmto případům bude docházet zejména tam, kde odvolací orgán přikáže prvostupňovému správci daně doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 DŘ. Ten příkaz splní, avšak po jeho provedení zjistí, že jeho rozhodnutí již nemůže obstát, o čemž sám odvolací orgán uvědomí“ (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. s. 465). Pokud by odvolací orgán sám označil podmínky pro autoremeduru za splněné, již by se logicky o autoremeduru jednat nemohlo. Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že v daňovém řízení odvolacímu orgánu nenáleží pravomoc na základě vlastního uvážení vrátit správci daně věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.

[32] V posuzovaném případě krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně spolu s rozhodnutím žalovaného s odůvodněním, že oba správní orgány založily svá rozhodnutí na nesprávném právním názoru, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 tak nebyly dány důvody pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, jelikož stěžovatel byl oprávněn v odvolacím řízení rozhodnutí správce daně s ohledem na závazný právní názor vyslovený krajským soudem sám změnit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí nebylo rovněž přípustné s ohledem na procesní úpravu v daňovém řádu, která neumožňuje za daných okolností vrátit po zrušení rozhodnutí správce daně tomuto věc k dalšímu řízení a zavázat jej závazným právním názorem.

[33] V této části je tedy kasační stížnost důvodná a Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu pouze v části výroku, kterou krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně, protože krajský soud přistoupil ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, aniž byly splněny podmínky pro tento postup. Jelikož není

pokračování

z povahy věci možné, aby krajský soud pokračoval v řízení ohledně zrušené části rozsudku, nebyla věc současně krajskému soudu vrácena k novému řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2011, č. j. 6 As 19/2011 – 728).

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[34] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost částečně důvodnou a postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu v části výroku, kterou krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně. Ve zbytku Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[35] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. V řízení před soudy jako celku měl plný úspěch žalobce, neboť byl úspěšný ve svém návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele. Okolnost, že ve výsledku nebylo zrušeno soudem rozhodnutí správce daně, není z hlediska nákladů řízení rozhodná, neboť z usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106, č. 1456/2008 Sb. NSS, vyplývá, že *domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému správnímu rozhodnutí, není procesním právem žalobce, jemuž by odpovídala povinnost soudu o takovém návrhu výrokem rozhodnout*. V meritu věci tak nebyl úspěšný stěžovatel, kterému se ani v řízení o kasační stížnosti nepodařilo tento výsledek řízení před krajským soudem zvrátit. Proto má žalobce vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v plné výši (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, čj. 2 Afs 45/2010-154, a ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 88/2013-24).

[36] V řízení o kasační stížnosti má žalobce právo na náhradu odměny zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif] a hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), dále se náhrada zvyšuje o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, neboť ze spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem DPH. Celková výše náhrady nákladů za řízení o kasační stížnosti činí 4.114 Kč a stěžovatel je povinen tuto částku zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. srpna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu