



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **AGROBET CZ, s.r.o.**, se sídlem Kozinova 1, Poděbrady, zastoupené JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Praze (dále „krajský soud“) ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40, (dále jen „napadený rozsudek“), jímž krajský soud uložil žalovanému vydat rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej.

Žalobkyně se žalobou ze dne 20. 6. 2016 domáhala ochrany před nečinností žalovaného, která podle jejího názoru spočívala v tom, že nevydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015, a to vyjma daně a odpočtů daně z uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem je nákup a prodej komodity surový řepkový olej. Uvedla, že žalovaný vydal dne 1. 12.

2015 výzvu k odstranění pochybností, kterou zahájil postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015. Žalobkyně na tuto výzvu řádně reagovala, avšak žalovaný výzvou ze dne 17. 12. 2015 žádal prokázání skutečností dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v níž požadoval prokázání, že žalobkyně použila správnou sazbu při uplatnění nároku na odpočet za dodaný řepkový olej, tj. že obchodovaný řepkový olej lze použít pro technické a průmyslové účely, tudíž jej nelze využít pro výrobu potravin. I na tuto výzvu žalobkyně reagovala, následně proto žádala žalovaného, aby vyměřil alespoň tu část nadměrného odpočtu, ohledně které žádné pochybnosti nepanují. Vyslovila názor, že pochybnostmi žalovaného nejsou dotčeny její nároky z přijatých plnění, která se netýkají obchodování se surovým řepkovým olejem. Měla za to, že má nárok na tu část odpočtu za dodaný řepkový olej, který by daňovému subjektu svědčil, pokud by byl akceptován názor správce daně, že jde o zboží podléhající první snížené sazbě daně, neboť pouze v tomto směru byly vyjádřeny konkrétní pochybnosti správce daně. Na tyto požadavky žalovaný reagoval odmítavě, přičemž v květnu 2016 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015. O stanovení daně za říjen 2015 tedy žalovaný nerozhodl a nadále zadržuje nadměrný odpočet, přičemž nesporná část nadměrného odpočtu je ve výši nejméně 510.439 Kč. Právo žalobkyně na výplatu nadměrného odpočtu přitom vyplývá z ustanovení čl. 167 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn a doplnění (dál jen „směrnice o DPH“). Podle čl. 183 směrnice o DPH se přitom nadměrný odpočet může převést do následujícího období, nebo má být vrácen v souladu s podmínkami stanovenými státem. Tato pravidla přitom byla implementována ustanoveními § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie vyslovila přesvědčení, že daňový subjekt má nárok na vrácení nadměrného odpočtu DPH. Požadavky minimalizace a přiměřenosti zásahu do práva daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu vznáší i Nejvyšší správní soud. Vnitrostátní právo je podle názoru žalobkyně v rozporu s právem Evropské unie, neboť autonomie státu je limitována zásadami rovnocennosti a efektivity. Zadržení nesporné části nadměrného odpočtu nemůže žádným způsobem přispět k ochraně fiskálních zájmů státu ani napomoci dosažení cíle správy daní, když oprávněnost této části nároku na odpočet není žalovaným zpochybňována. Výklad ustanovení § 139 daňového řádu v souladu s uniijním právem ostatně takový výsledek rovněž umožňuje. K podmínkám řízení žalobkyně uvedla, že dne 5. 5. 2016 podala u Odvolacího finančního ředitelství podnět na ochranu před nečinností, avšak bez výsledku.

Krajský soud **napadeným rozsudkem** ze dne 4. 10. 2016, č. j. 48 Af 21/2016 - 40, žalobě vyhověl a uložil žalovanému vydat rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej. Za stěžejní označil spor o výklad uniijního práva – směrnice o DPH – a z něj plynoucí požadavky na aplikaci vnitrostátního práva. Na věc podle názoru soudu přitom dopadá čl. 183 směrnice o DPH. Výkladem tohoto článku a jemu předcházející obdobné právní úpravy se opakovaně zabýval Soudní dvůr Evropské unie, z jehož několika rozhodnutí krajský soud obsáhle citoval. Za stěžejní označil rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12.

pokračování

1997, C-286/94 Molenheide a další, v němž byl zdůrazněn význam principu proporcionality, který je klíčový pro správné vyvážení opatření, jež členské státy přijímají za účelem řádného výběru daní, s respektem k nároku daňových subjektů na vyplacení nadměrného odpočtu (či jeho převedení do dalšího zdaňovacího období), plynoucího z přímo aplikovatelného ustanovení směrnice, a k zásadě neutrality DPH. Byť se citovaný rozsudek týkal jiné procesní otázky, jeho závěry jsou přenositelné na daný případ. Z hlediska práva daňového subjektu na vrácení daně je přitom nerozhodné, zda členský stát již vyměřený nadměrný odpočet odmítá vyplatit, nebo prodlévá s jeho samotným vyměřením, neboť narušení zásady neutrality DPH s tím spojené je v obou případech shodné. Právě proto daňovému subjektu náleží právo na úrok z daňového odpočtu již v případě prodlevy se samotným vyměřením nadměrného odpočtu, jak dovodil i Nejvyšší správní soud. Z komunitární úpravy, jak je vykládána Soudním dvorem, podle soudu vyplývá, že v případě prověřování jen části nároku na nadměrný odpočet má být vyplacen nadměrný odpočet v té části, jež nemůže být prověřováním ze strany daňovým orgánů dotčena. Z tohoto hlediska je tedy nadměrný odpočet dělitelným předmětem (jde v principu jen o peněžité plnění, které sestává ze součtu řady dílčích položek kladné a záporné hodnoty, z nichž ne o každé panují pochybnosti), tudíž částečné vyplacení nároku musí být možné. Pokud Soudní dvůr judikoval, že zásada neutrality DPH v případě pozdržení nadměrného odpočtu v důsledku jeho prověřování je zajišťována tím, že daňovému subjektu bude přiznána kompenzace z toho plynoucího znevýhodnění formou úroku, tak se tím vyslovil pouze k prostředkům reparace zadržení daňových nároků v případech, kdy se v konečném důsledku ukáže, že odpočet byl uplatněn oprávněně. Nelze z toho však dovodit, že k dodržení zásady neutrality systému DPH postačuje přiznání úroku, jelikož je přiznáván ex post, tedy není schopen eliminovat hospodářská rizika plynoucí ze zadržení nadměrných odpočtů. Zadržení i nezpochybňované části nadměrného odpočtu není podle názoru soudu pro fungování systému DPH nutné, naopak jen dále prohlubuje zatížení daňového subjektu, což může vést k jeho zániku či vytlačení z trhu. Vnitrostátní právo tedy musí být vykládáno eurokonformně s těmito závěry. Soud přitom měl za to, že vnitrostátní právo není s tímto požadavkem komunitárního práva v rozporu. Vnitrostátní právo totiž zná institut částečných rozhodnutí dle správního řádu. Na základě argumentu a maiori ad minus však lze za stávající úpravy daňového řádu dovodit, že je-li správce daně oprávněn rozhodnout o určitém předmětu jako celku, může nepochybně rozhodnout o tomto celku i v dílčích krocích po jeho jednotlivých částech. Překážkou takového postupu není ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu a ani § 101 odst. 4 téhož předpisu. Citovaná ustanovení totiž nebrání rozhodnout o nesporné části řízení rozhodnutím s označením „částečné“, a to i kdyby tento postup vedl k tomu, že částečné rozhodnutí by ukládalo daňovému subjektu platební povinnost. Krajský soud upozornil, že i v případě existence rozporné vnitrostátní úpravy (nemožnosti jejího eurokonformního výkladu) by byl žalovaný povinen tuto kolidující úpravu neaplikovat v důsledku přímého účinku směrnice o DPH, jestliže v konkrétním případě je bezdůvodně zadržována část nadměrného odpočtu, jež není prověřováním daňové povinnosti zpochybněna. Za takových okolností by potom souhlasil s tvrzením žalobkyně, že úprava daňového řádu bránící částečnému doměření nesporné části nadměrného odpočtu DPH by mohla být považována taktéž za neústavní, neboť by neobstála v testu proporcionality. Krajský soud také uvedl, že uvažoval o předložení předběžné otázky ESD, nakonec k tomu však nepřistoupil, neboť v řízení o žalobě na ochranu před nečinností považuje takový postup za prakticky vyloučený. Lze totiž důvodně očekávat, že žalovaný by rozhodnutí ve

věci DPH za zdaňovací období říjen 2015 přijal dříve, než by se rozhodování o předběžné otázce před ESD dostalo na pořad dne.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. V jejím doplnění ze dne 23. 11. 2016 namítal, že na danou situaci nelze vztáhnout právní úpravu částečného rozhodnutí dle správního řádu, neboť daňový řád předmětnou situaci komplexně a specificky upravuje sám. Podle ustanovení § 134 odst. 2 daňového řádu se přitom daň posuzuje buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti. Nadměrný odpočet se dle zákona o spotřebních daních vyměřuje jako celek za zdaňovací období, kterým je buď jeden měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí. Neskládá se tedy z jednotlivých nadměrných odpočtů, které by bylo možné vyměřit samostatně, ale je výsledkem zákonem stanoveného matematického výpočtu, kdy od celkového součtu daní z uskutečněných zdanitelných plnění se odečte celkový součet jednotlivých odpočtů. Nadměrný odpočet je tak nedělitelným celkem, což vylučuje použít ustanovení § 148 správního řádu o částečném rozhodnutí. Z ustanovení § 134 daňového řádu dále dovozoval, že vydáním rozhodnutí ve věci dílčího řízení, z kterých se skládá daňové řízení, toto dílčí řízení končí. V tomto dílčím řízení za zdaňovací období říjen 2015 se přitom vede vyměřovací řízení. Stěžovatel měl za to, že vydáním platebního výměru na odpočty daně z přidané hodnoty, které nebyly dotčeny pochybnostmi správce daně, by bylo ukončeno vyměřovací řízení, tudíž by nemohl pokračovat v kontrole zdanitelných plnění týkajících se obchodování se surovým řepkovým olejem, neboť nelze vést dokazování mimo řízení. Vzniká podle něj i otázka, zda by částečným vyměřením daně nevznikla překážka věci rozhodnuté, když ustanovení § 143 daňového řádu dovoluje prolomit právní moc rozhodnutí pouze ve vztahu k doměření daně. Vyměření daně „co do zbytku“ brání ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Uznání možnosti částečného vyměření daně by nastolilo další otázky, např. vztah částečně vyměřené daně a poslední známé daně a případné podání dodatečného daňového přiznání. Napadený rozsudek je pro stěžovatele nesplnitelným, i když se krajský soud snažil vysvětlit, jak má stěžovatel dále pokračovat. Zvláště když by tímto postupem porušil čl. 2 Listiny základních práv a svobod. Odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie nejsou na místě, neboť z nich závěry soudu pro žalovaného nevyplývají, jelikož se týkají jiných právních otázek. Poukázal na to, že jiný krajský soud dospěl k závěru, že částečné vyměření daně není možné. Jestliže soud měl pochybnosti o souladnosti české úpravy s komunitární úpravou, měl položit předběžnou otázku. Směrnice 2006/112/ES rovněž počítá s tím, že zacházení s nadměrným odpočtem upraví národní předpisy. Výrok napadeného rozsudku je v rozporu se způsobem výpočtu částečně vyměřitelné daně z přidané hodnoty navrženým soudem, neboť má zohlednit výsledky daňové kontroly, což není ve výroku napadeného rozsudku uvedeno. Nadto by to vedlo k vyměření celkové daně z přidané hodnoty v podobě „předpokládané daně dle pomůcek“, neboť dokazování není dosud ukončeno. Pokud by stěžovatel postupoval podle soudem uvedeného výpočtu částečně vyměřitelné DPH, musel by žalobkyni vyměřit daň ve výši 1003807 Kč, a nikoli nadměrný odpočet požadovaný žalobkyní. Napadený rozsudek de facto překračuje petit žaloby, jelikož uložil stěžovateli vydat rozhodnutí s konkrétním obsahem.

pokračování

Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila v přípisu ze dne 12. 1. 2017, v němž vyslovila názor, že kasační stížnost je nedůvodná. Argumentace stěžovatele je podle něj zatížena formalismem, když přehlíží, že jeho veškeré pochybnosti stran daňové povinnosti žalobkyně se týká obchodování se surovým řepkovým olejem. Oprávněnost zbývajících nároků stěžovatel nikdy nerozporoval. Výkladem procesních předpisů stěžovatel působí žalobkyni velkou škodu a přehlíží hmotněprávní poměry, čímž pomíjí cíle správy daní a zásadu, že účelem procesního práva je vytvoření podmínek pro efektivní uplatňování hmotných práv. Není proto správné, pokud stěžovatel tvrdí, že zahájení postupu k odstranění pochybnosti či daňové kontroly představuje absolutní překážku bránící vyměření a výplatě nadměrného odpočtu. To, že takto finanční orgány dlouhodobě postupují, neznamená, že takový postup je správný. Zdůraznila zjevnou nepřiměřenost nepříznivých důsledků, které se promítají ve sféře daňového subjektu, pokud mu je zadržován celý nadměrný odpočet na základě pochybností, které se týkají byť nepatrné části odpočtu nárokováného daňovým subjektem. Oddálení výplaty nadměrného odpočtu musí v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie splňovat požadavek proporcionality. Pokud však samotný správce daně nepochybuje o tom, že určitá část odpočtu je oprávněná, pak zadržování nadměrného odpočtu nesleduje žádný legitimní účel. Za takového stavu je totiž otázkou pouze to, kdy bude nadměrný odpočet vyplacen a v jaké výši. Veřejné rozpočty budou nadto v budoucnosti zatíženy úrokem z opožděně vyplaceného nadměrného odpočtu. Stěžovatel ostatně nepředkládá věcné argumenty bránící postupovat mu podle napadeného rozsudku. Ztotožnila se s názorem soudu, že kdyby nebyl zvolen eurokonformní výklad, musela by být předmětná právní úprava shledána protiústavní. K poukazu stěžovatele na údajnou komplexnost daňového řízení žalobkyně uvedla, že pokud je ve správním řízení obecně připuštěno vydání částečného rozhodnutí, pak nelze tvrdit, že daňový řád brání vydání částečného rozhodnutí, když toto výslovně nezapovídá. Daňový řád ostatně sám stanoví, že právní moc rozhodnutí o stanovení daně není překážkou bránící vydání pozdějšího rozhodnutí o stanovení daně. Překážkou tohoto postupu není ani ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Předmět řízení totiž není nedělitelný. Ve vztahu k rozhodnutím Soudního dvora vyslovila názor, že stěžejní jsou jeho právní závěry, nikoli skutkové okolnosti, na jejichž základě byla položena předběžná otázka. Argument stěžovatele, že práva daňového subjektu dostatečně zajišťuje to, že proti konečnému rozhodnutí je možné podat žalobu, považoval za nedostatečný, neboť to nic neřeší na tom, že je jí protiprávně zadržován nadměrný odpočet. Žalobkyně rovněž souhlasila s tím, jak krajský soud stěžovateli vysvětlil, jak má při vydání částečného platebního výměru postupovat. Nemá být vydáno předstižné rozhodnutí podle toho, jak se mu situace jeví, ale rozhodnutí o části předmětu řízení o dílčích daňových povinnostech plynoucích z uskutečněných zdanitelných plnění a s ohledem na dílčí nároky na odpočet daně z přijatých plnění. Soud v neposlední řadě neporušil komunitární právo, když nepoložil předběžnou otázku, protože není soudem poslední instance.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 7. 12. 2016, č. j. 6 Afs 264/2016 – 28, nepřiznal kasační stížnosti žalovaného odkladný účinek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **je důvodná**.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Ačkoli stěžovatel výslovně nespecifikoval, z jakých důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s., kasační stížnost podává, když pouze uvedl, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, čímž se zjevně dovolával kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., rovněž fakticky namítl i kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť dovozoval rozpor mezi výrokiem rozsudku a jeho odůvodněním.

Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s jeho závěry věcně polemizuje v obsáhlé kasační stížnosti, v níž podrobně namítá nesprávné posouzení otázky důvodnosti žaloby, na jehož základě mu bylo uloženo vydat „částečný platební výměr“. Nelze tudíž

pokračování

hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné, podrobnější odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s tím, že by výrok napadeného rozsudku byl rozporu s jeho odůvodněním. Krajský soud ve výroku napadeného rozsudku uložil stěžovateli rozhodnout „částečným rozhodnutím“ o části daně, přičemž v odůvodnění rozsudku pouze vysvětlil, jakým způsobem má stěžovatel podle jeho právního názoru dále při vydání „částečného platebního výměru“ postupovat, tj. fakticky se tím snažil dotvořit právní úpravu, aby bylo zřejmé, jak má správce daně dále postupovat. Posouzení správnosti tohoto právního názoru přitom naplňuje kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V žádném případě však krajský soud stěžovateli neuložil vydat rozhodnutí s konkrétní výší „částečné daňové povinnosti“, resp. „částečného nadměrného odpočtu“. Tyto údaje uvádí až sám stěžovatel ve své kasační stížnosti s ohledem na skutkový stav známý mu v době podání kasační stížnosti.

Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že stěžovatel má vydat „částečné rozhodnutí“. Krajský soud pouze vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby s ohledem na okolnosti případu, a to i odkazem na rozhodnutí správních soudů a Soudního dvora Evropské unie. Z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku. Z toho, že krajský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pokud jsou závěry krajského soudu zřejmé a pokud odpovídají na žalobní námitky žalobkyně. Nesouhlas stěžovatele s těmi to závěry krajského soudu tedy neznamená, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

Ve vztahu k naplnění stížnostního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům. V souladu s obsahem kasační stížnosti přitom svou argumentaci rozdělil na část týkající se vnitrostátní úpravy a na část věnující se komunitárním aspektům vydávání částečného platebního výměru.

Podle ustanovení § 262 daňového řádu platí, že *„Při správě daní se správní řád nepoužije.“* Podle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu *„Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“*

S ohledem na znění ustanovení § 262 daňového řádu je zřejmé, že v daňovém řízení zásadně nelze (s výjimkou stanovenou zákonem, viz např. ustanovení § 177 odst. 1

správního řádu) uplatňovat právní úpravu obsaženou ve správním řádu. Nejvyšší správní soud proto musí odmítnout argumentaci krajského soudu, v níž se dovolává použití ustanovení § 148 správního řádu a vydávání rozhodnutí v části věci. Aplikaci citovaného ustanovení v daňové oblasti výslovně vylučuje zákon. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy nelze „jednoduše přenášet“ jednotlivé instituty známé z jednotlivých právních odvětví do druhého, zde ze správního práva procesního do daňového práva procesního, zvláště když takovému postupu brání výslovné znění ustanovení § 262 daňového řádu. Zákodárce zcela zjevně při přijímání daňového řádu stanovil, že úprava daňového procesu je v tomto předpise zásadně komplexní, což vylučuje úvahy o tom, že lze postupovat bez jakéhokoli zákonného podkladu v daňovém řádu fakticky obdobně (či subsidiárně) dle správního řádu a podle tam uvedené úpravy. Pokud by zákonodárce nechtěl úpravu daňového procesu vyloučit z dosahu správního práva procesního, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, proč přijímal výslovnou úpravu obsaženou v ustanovení § 262 daňového řádu, vylučující použití správního řádu a proč vůbec přijímal tak komplexní právní úpravu obsaženou v recentním daňovém řádu, když by dle faktického závěru krajského soudu stačilo subsidiárně vycházet ze správního řádu a ve vztahu k daňovému procesu přijmout dílčí úpravu.

Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že správní právo procesní a daňové právo procesní je součástí veřejného práva, na něž dopadá přísná právní úprava obsažená v ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. v čl. 2 odst. 3 Ústavy, tj. uplatňuje se zde přísná zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, nikoli zásada legální licence ve vztahu k soukromým subjektům. Orgán veřejné moci si proto „nemůže vybírat“ právní úpravu a procesní postupy tak, jak se mu to v dané situaci hodí. Nelze proto rozšiřovat právní úpravu určitého procesu o instituty z jiného procesu, pokud k tomu chybí zákonný podklad. Jestliže tedy daňový řád mlčí o institutu částečného rozhodnutí (částečného platebního výměru), nelze jen na základě tohoto „mlčení“ a aplikací „obecných zásad“ dovodit, že použité takového institutu je možné a vhodné; a to zvláště když právní úprava obsažená v ustanovení § 262 daňového řádu výslovně použití správního řádu (včetně ustanovení § 148 obsahující úpravu částečného rozhodnutí) vylučuje. Použití právních zásad či principů nemůže jít tak daleko, že umožní výsledek v podobě institutu částečného rozhodnutí podle správního řádu, který výslovná právní úprava obsažená v daňovém řádu vylučuje z možnosti používání v daňovém procesu.

Nejvyšší správní soud v tomto směru musí rovněž souhlasit se stěžovatelem v tom, že vytvoření „institutu částečného rozhodnutí“ bez zákonného podkladu v daňovém řádu se může negativně projevit v celém daňovém procesu, protože je nutné zvážit propojenost celé právní úpravy daňového procesu a důsledky takovéto změny náhledu na používání daňového řádu ve vztahu k daňovému právu hmotnému. Akceptace institutu částečného rozhodnutí (v daném případě v podobě částečného platebního výměru) by proto mělo vliv i na následné konečné rozhodnutí, u něhož by bylo nutné důsledně uvést jeho vztah k předchozímu „částečnému rozhodnutí“ (zda jej doplňuje a jak, či jej nahrazuje), na uplatnění řádných a mimořádných opravných prostředků v rámci daňového řízení a jejich provázanost ve vztahu k „jednotlivým rozhodnutím“, na plynutí lhůt pro stanovení či placení daně atd. Otázkou rovněž je, zda částečné rozhodnutí může správce daně vydat z úřední povinnosti, nebo pouze na žádost, případně kdo a jak určí, že je „část daně (zvláště když s tímto institutem nepracuje ani hmotné právo) doměřitelná“. Připuštění aplikace

pokračování

tohoto institutu by v některých případech vedlo k daleko větším ekonomickým problémům daňového subjektu, neboť namísto očekávaného nadměrného odpočtu by mu mohl správce daně vyměřit „částečný nedoplatek na DPH“, což by jej ještě více ekonomicky zatížilo – ostatně k takové situaci by patrně dle vyjádření stěžovatele došlo i v projednávané věci, neboť podle jeho názoru za současného stavu dokazování je nutné dovodit, že je u žalobkyně „částečně“ zjištěn a prokázán pouze nedoplatek na DPH. Jelikož v tomto směru mohou nastat netušené problémy, k jejichž řešení právní úprava obsažená v daňovém řádu zjevně nedává jakoukoli odpověď, lze i na základě tohoto argumentu tvrdit, že v daňovém řízení není institut „částečného rozhodnutí“ v žádném případě přípustný.

Výklad a aplikace práva (včetně daňového řádu), nemohou být odvislé od toho, že v dané skutkové situaci se orgánu aplikujícímu právo jejich výsledek za použití standardních postupů nelíbí či mu nevyhovuje. Pokud daňový řád ve spojení s hmotnou daňovou úpravou stanoví, že po dobu řízení o stanovení daně nelze vydat částečné rozhodnutí či vyplácet nadměrný odpočet nebo jeho poměrnou část, nelze hovořit o tom, že takový výsledek je automaticky protiústavní. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že stále platí zásada „dura lex, sed lex“ (tvrdý zákon, ale zákon). Daňový proces dává v tomto směru státu určitá kontrolní oprávnění, která může stát využít – srov. stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st 33/11 – neboť existuje veřejný zájem na řádném výběru daní. Tomuto veřejnému zájmu se musí daňový subjekt podvolit. To přitom neznamená, že se ocitá bez právní ochrany, neboť může využívat opravné prostředky dle daňového řádu, případně podávat po splnění příslušných podmínek žaloby dle soudního řádu správního, avšak pouze na základě toho, že orgán veřejné moci uplatňuje svou pravomoc, že vede určité řízení (zde daňové řízení), což má určité procesní důsledky (zde nemožnost vyměřit a případně vyplatit žalobkyni nadměrný odpočet v průběhu tohoto řízení), nelze samo o sobě hned dovozovat, že se jedná o nezákonný postup nebo že je nutné na tuto situaci reagovat „evolutivním výkladem“ daňového řádu a vytvořit zcela nový institut, který by měl údajně daňový subjekt před postupem orgánu veřejné moci ochránit. Pokud by Nejvyšší správní soud přijal teorii o tom, že veřejná správa apriori jedná nezákonně, svévolně, účelově a ke škodě daňového subjektu, není mu zřejmé, jak by postulování „nového daňového institutu“, který nemá zákonného podkladu a který tak není navázán na ostatní procesní instituty, ochránil daňový subjekt, neboť i takovýto institut by mohl být daňovou správou zneužit k újmě daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že daňový proces představuje určitý zákonem předvídaný postup, který je úzce navázán na příslušné daňové právo hmotné. Za dané situace žalobkyně pouze tvrdila, že má nárok na vrácení přeplatku na DPH, avšak toto zatím nebylo postaveno na jisto. O tom, zda tento nárok skutečně má, se vede nalézací řízení, přičemž nelze v jeho průběhu říct, jaký bude jeho výsledek. Pokud tedy žalobkyně operuje s tím, že je nutné ji vrátit nadměrný odpočet, protože jinak bude veřejný rozpočet následně zatížen úroky kvůli zadržení tohoto nadměrného odpočtu, nelze s touto argumentací souhlasit, neboť tím předjímá výsledek nalézacího řízení a také nemístně směšuje dvě fáze řízení – řízení o vyměření daně a následný postup v případě zjištění nadměrného odpočtu. Právní úprava nadto počítá s tím, že negativní následky v podobě zadržení nadměrného odpočtu z důvodu déle probíhajícího daňového řízení budou sanovány příslušným úrokem dle ustanovení § 254a daňového řádu. Pokud nápravu těchto

negativních následků váže až na výsledek vyměření odpočtu, nelze tomu ničeho vytknout, neboť nelze v průběhu daňového řízení předjímat jeho celkový výsledek či případně s jeho zahájením bez ohledu na výsledek řízení automaticky spojovat nárok na nějaké plnění ze strany státu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že vnitrostátní úprava v daňovém řádu s ohledem výslovné ustanovení § 262 a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí vylučuje, aby správce daně vydal částečné rozhodnutí (částečný platební výměr), přičemž na tomto závěru Nejvyšší správní soud neshledává ničeho protiústavního. Opačné závěry krajského soudu v tomto směru nemohou obstát.

Pokud se krajský soud obsáhle zabývá judikaturou Soudního dvora Evropské unie a směrnicí o DPH, musí Nejvyšší správní soud uvést, že s touto judikaturou a právní úpravou nepracuje krajský soud správně. Nejvyšší správní soud totiž nesouhlasí s tím, aby na základě několika obecných vět, které se nadto týkaly zcela jiných věcí a jiné právní úpravy, byly dovozovány tak kategorické právní závěry, a byla popírána jednoznačná národní úprava.

Krajský soud tak konkrétně odkazuje rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, E. M. I., nicméně v něm Soudní dvůr výslovně konstatoval, že *„lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.“* Soudní dvůr v citovaném rozhodnutí (a to i při znalosti podle krajského soudu stěžejního rozsudku ze dne 18. 12. 1997, věc C-286/94, Molenheide) dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu se může odvíjet od ukončení daňové kontroly. Pokud tedy Soudní dvůr v citovaném rozsudku konstatoval, že pozdržení vrácení nadměrného odpočtu je možné v případě probíhající daňové kontroly, jako je tomu v posuzované věci, nelze hovořit o tom, že by národní úprava byla s těmito závěry v rozporu a že na základě tohoto rozsudku je nutné „vytvořit“ institut „částečného platebního výměru“. Soudní dvůr tak v tomto rozhodnutí nikterak neuvedl, že národní právní úprava musí umožňovat „částečné vyměření nadměrného odpočtu DPH“ v rozsahu jeho nezpochybněné části.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že závěry Soudního dvora je vždy nutné vnímat ve spojení s konkrétně posuzovanými otázkami i s konkrétně příslušnou vnitrostátní úpravou. Jestliže tedy např. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 10. 7. 2008, ve věci C- 25/07, A. S., dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (bod 27), čemuž národní úprava v dané věci bránila, tak tento závěr se týkal situace, kdy vnitrostátní úprava výslovně ve vztahu k určité skupině daňových subjektů automaticky bez dalšího prodlužovala lhůtu pro navrácení nadměrného odpočtu. Nyní projednávaný případ se však od této situace liší v tom, že „faktické zadržení vrácení nadměrného odpočtu DPH“ nenastává automaticky ze zákona bez dalšího, ale tehdy, pokud vznikly správci daně jisté pochybnosti a kdy s daňovým subjektem na základě těchto pochybností vede individuální řízení (zde provádí daňovou kontrolu). Proti tomuto

pokračování

postupu se přitom daňový subjekt může za splnění příslušných podmínek bránit u správního soudu podle soudního řádu správního, který mj. za určitých podmínek může správci daně uložit vydat rozhodnutí, neboť shledá postup správce daně nezákonným či liknavým – srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, č. j. 2 Aps 3/2012 - 33.

Naše národní právní úprava a její praktické výsledky jsou tedy diametrálně jiné než ty, které posuzoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 12. 1997, věc C-286/94, Molenheide, kdy soud v důsledku národní úpravy nemohl zrušit zadržení po dobu, dokud nebyly důkazy obsažené v kontrolní zprávě vyvráceny a podrobnosti nebyly ověřeny na základě procesu výměny informací mezi členskými státy Společenství nebo na základě vyšetřování státního zástupce nebo vyšetřovatele. I v tomto rozhodnutí Soudní dvůr rovněž obecně konstatoval, že opatření, která slouží k tomu, aby oprávněné daňové orgány mohly zadržet (jakožto preventivní opatření) vratné částky DPH, pokud existují důvody domnívat se, že může dojít k daňovému úniku, nejsou v rozporu s unijní úpravou (předchozí Šestá směrnice). Ochrana práv daňových subjektů u národního soudu před nepřiměřeným, liknavým či svévolným jednáním správců daně, kterou v tomto rozhodnutí Soudní dvůr zmínil, je však v souladu s výše uvedeným v českém právním řádu rovněž zakotvena. Na tomto závěru přitom nemůže ničeho změnit to, že v souladu s národními procesními pravidly se žalobce může v soudním řízení správním domáhat vydání rozsudku, kterým je správci daně uloženo vydat rozhodnutí o celé věci, nikoli jen o části, resp. že žalobce nemůže přímo žalovat na vydání nadměrného odpočtu či jeho části.

Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na výše uvedené neztotožnil s argumentací krajského soudu, že je nutné vydat „částečný platební výměr“.

IV. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku. O případné náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. května 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu