



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **1. písecká lesní a dřevařská, a.s.**, se sídlem Brloh 12, Drhovle, zastoupena Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem se sídlem Školní 41, Strakonice, proti žalovanému: **Celní úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Kasárenská 1473/6, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 4. 2021, č. j. 14175-7/2021-520000-11 a č. j. 14176-2-2021-520000-11, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 6. 2022, č. j. 61 Af 7/2021 - 32,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce Ing. Libora Volfa, daňového poradce, na náhradě nákladů řízení částku 3 400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutími ze dne 18. 1. 2021, č. j. 14175/2021-520000-42, a č. j. 14176/2021-520000-42, vyrozuměl žalobkyni o předepsání úroků z prodlení do evidence na její osobní daňový účet. Na základě uplatněných námitek následně rozhodnutími ze dne 23. 4. 2021, č. j. 14176 2/2021-520000-11,

a č. j. 14175-7/2021-520000-11, snížil původně stanovený úrok z prodlení, neboť zohlednil existující přeplatky na spotřební dani v průběhu úročeného období, nikoliv však dále odkazované nadměrné odpočty na DPH za sledovaná období, jak požadoval daňový subjekt.

[2] Žalobkyně postup správce daně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem vyhověl a napadená rozhodnutí zrušil.

[3] Uvedl, že podstatou sporu je posouzení otázky, zda je správce daně povinen při výpočtu úroků z prodlení zohlednit přeplatky na jiných daňových účtech, než na kterém je úročená daň; v tomto případě přeplatky na DPH (správcem daně je finanční úřad), oproti nedoplatkům na spotřební dani, jejímž správcem je žalovaný.

[4] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, čj. 5 Afs 14/2013-70, a související judikaturu následně konstatoval, že pokud má daňový subjekt na jedné straně vůči státu určitou „*pohledávku*“ (vratitelný přeplatek) a na straně druhé zároveň určitý daňový „*dluh*“, je lhostejno, který správce daně je právě spravuje. Na druhé straně totiž stojí stále též stát, který pouze pro účely ryze organizační (ať již z důvodu přehlednosti, vhodnosti či efektivity apod.) pověřil správou daní rozdílné orgány.

[5] Za rozhodné dále označil, že žalobkyně na takovéto přeplatky žalovaného výslovně upozornila, přičemž ten ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že jejich existenci nezpochybňuje.

[6] Závěrem proto uzavřel, že má-li správce daně konkrétní informace o tom, že jiný správce daně eviduje (či v rozhodné době evidoval) přeplatek na dani téhož daňového subjektu, nemůže takovouto okolnost při stanovení úroku z prodlení dle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bez dalšího přehlédnout pouze s odkazem na rozdílnou věcnou příslušnost při správě daní. Je naopak povinen takovouto informaci ve spolupráci s příslušným správcem daně ověřit a případně při výpočtu úroku z prodlení zohlednit.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[8] Předně vymezil, že předmětem sporu je otázka, zda je stěžovatel povinen při výpočtu úroků z prodlení zohlednit při konkrétní námitce daňového subjektu (nikoli z moci úřední) přeplatky na jiných daňových účtech u jiného správce daně.

[9] Namítl, že stát nelze pro účely správy daní vnímat jako jedinou osobu s jednotným zájmem, neboť správu daní vykonává přes šest tisíc správců daně a výnosy z vybraných peněžitých plnění směřují do různých veřejných rozpočtů. Pokud by správce daně měl systematicky zjišťovat a ověřovat u jiných správců daní (ne)existenci přeplatků, které by měly být zohledněny při úročení konkrétního nedoplatku, je takovéto prověřování zcela nad rámec faktické proveditelnosti. Tento postup za současné personální i technické situace (neexistence jednotného inkasního místa) tak označil za fakticky nerealizovatelný.

pokračování

[10] Dále odkázal na § 155 daňového řádu, který upravuje dispoziční oprávnění daňového subjektu s vratitelným přeplatkem, dle něhož může o jeho převod na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného správce daně požádat pouze daňový subjekt a nikoli správce daně.

[11] Rovněž uvedl, že zatímco § 154 daňového řádu, tj. ustanovení o přeplatku, spolupráci mezi jednotlivými správci daně výslovně předpokládá, právní úprava vzniku nedoplatku v § 153 daňového řádu správci daně žádnou takovou povinnost neukládá.

[12] Postup stanovený rozsudkem krajského soudu by byl nespravedlivý (a diskriminační) nejen vůči daňovým subjektům, které by existenci přeplatku u jiného správce daně nenamítaly (ať již z vlastní vůle nebo nevědomosti), ale také vůči daňovým subjektům, u kterých by správce daně neměl informace o případné existenci přeplatku z vlastní činnosti (byť by v obou zmíněných případech přeplatek u jiného správce daně evidován skutečně byl). Naopak by tímto postupem byly „zvýhodněny“ ty daňové subjekty, které by existenci přeplatku u jiného správce daně tvrdily, nebo ty daňové subjekty, u kterých by informaci o přeplatku u jiného správce daně měl správce daně k dispozici ze své činnosti.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Uvedla, že argumentace žalovaného je nepřipustně extenzivní, na řadě míst se rovněž nejedná o řádně uplatněné námítky, ale toliko hypotetické situace nebo otázky, které s nyní souzeným případem nijak nesouvisí. Rozpočtové určení daní je mimoto irelevantní ve vztahu k nakládání s přeplatky dle daňového řádu. Kasační stížnost rovněž bezdůvodně rozšiřuje a desinterpretuje závěry krajského soudu, neboť hovoří o povinnosti systematicky správcem daně zjišťovat existenci přeplatků u jiných správců daně. Žalovaný však tyto přeplatky nemusel nijak aktivně dohledávat, protože jejich existenci namítala a doložila stěžovatelka sama.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že úkolem soudů ve správním soudnictví není řešení hypotetických otázek, nýbrž poskytování ochrany proti skutečným zásahům veřejné moci do veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob. Pokud se námítky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohly nastat toliko teoreticky (avšak reálně nenastaly), pak není smyslem kasačního řízení tyto námítky hodnotit, a vyslovovat k nim jakékoliv abstraktní závěry (srovnej rozsudky kasačního soudu ze dne 16. 2. 2018, č. j. 4 As 236/2017 - 30, ze dne 14. 8. 2020, č. j. 9 Afs 154/2020 - 33, ze dne 8. 12. 2016, č. j. 9 As 134/2016 - 29, ze dne 6. 1. 2012, č. j. 5 Afs 8/2011 - 151, či usnesení ze dne 24. 6. 2021, č. j. 7 Azs 51/2021 - 24).

[17] Výše uvedené platí analogicky též v případě, ve kterém soudní přezkum iniciuje správní orgán. Ani tehdy řízení o kasační stížnosti neslouží k zodpovídání teoretických otázek a řešení potenciálních situací, které - byť nastat mohou - v nyní souzené věci nenastaly.

[18] Rovněž soud připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu. Jako nedůvodnou je tak nutno odmítnout argumentaci, která namísto věcné a konkrétní polemiky s napadeným rozsudkem předkládá kasačnímu soudu k posouzení toliko hypotetické scénáře, případně klade otázky bez užší vazby na nyní projednávaný případ.

[19] S žalobkyní tak lze souhlasit, že stěžovatel staví svou argumentaci převážně na nepřipustném rozšíření závěrů krajského soudu uvedených v napadeném rozsudku. Ta je nadto mnohdy vnitřně nekonzistentní a rozporná. V úvodu kasační stížnosti například konstatuje (zcela v souladu s vymezením věci provedeným v napadeném rozsudku), že předmětem sporu je zohlednění přeplatku na jiných daňových účtech u jiného správce daně při konkrétní námitce daňového subjektu (nikoli z moci úřední), avšak následně hovoří o „*systematickém zjišťování, ověřování a oslovení všech ostatních správců daně*“. Tato argumentace je však mimoběžná s podstatou nyní souzeného případu, která se týká pouze situace, ve které daňový subjekt v rámci vlastní procesní iniciativy odkázal na konkrétní přeplatky (které nebyly věcně žalovaným zpochybněny) vedené u konkrétního jiného správce daně (viz shrnutí výše).

[20] Kasační soud pak předně uvádí, že dle § 154 odst. 4 daňového řádu platí, že „*přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení*“.

[21] V obecné rovině se zohledněním přeplateků evidovaných u jiných správců daně kasační soud zabýval již několikrát; ostatně krajský soud v bodech 27 a následujících napadeného rozsudku přílehavě cituje z řady z nich. Například v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 5. 2009, čj. 9 Afs 94/2008-52, č. 2401/2011 Sb. NSS soud uvedl, že „*po dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, nemůže správce daně daňovému subjektu předepsat penále z titulu existence jiného daňového nedoplatku*“. Obdobně též v rozsudku kasačního soudu č. j. 8 Afs 1/2009 – 109, ze dne 23. 10. 2009, v němž uvádí: „*Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem. [...] Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přiblíží pouze k přeplatku, který je na osobním účtu daňového subjektu evidován a který je použit k úhradě daňového nedoplatku, nelze názoru žalovaného přisvědčit a Nejvyšší správní soud se musí přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu. [...] V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše*

pokračování

pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani.“

[22] Odkazována judikatura ani zákon pak „jiného správce daně“ nijak specificky nevymezuje, a je jím proto myšlen „správce daně“ ve smyslu § 10 daňového řádu, tj. správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.

[23] Zákon umožňuje převést přeplatek na nedoplatky evidované jiným správcem daně. Účel a smysl této možnosti tkví především v naplnění zásady hospodárnosti, efektivity, procesní ekonomie a spolupráce jednotlivých orgánů veřejné moci a odpovídá též základnímu cíli správy daně, kterým je mj. zajištění úhrady daně. Zmíněné zásady a principy je nutno vnímat nejenom optikou pouze jednoho správce daně, ale pohledem všech správců daně, kterým je svěřeno inkaso peněžitých plnění do veřejných rozpočtů.

[24] Za správce daně je nutno považovat jakýkoli orgán veřejné moci, který při inkasu určitého peněžitého plnění, které je v souladu s § 2 daňového řádu možné považovat za daň a postupuje podle pravidel obsažených v daňovém řádu. Samotný pojem správce daně je obecně vymezen v § 10 odst. 1 daňového řádu. Není rozhodné, jak se dané peněžité plnění nazývá. Např. přeplatek na dani z příjmů může být použit na nedoplatek na správním poplatku, pokuté spravované v rámci dělené správy (srov. § 161 a násl. daňového řádu) apod. Pro určení peněžitého plnění, na které lze přeplatky započítávat, je důležité, aby splňovalo podmínky obsažené v § 2 odst. 3 daňového řádu. Musí tedy jít o příjem některého z veřejných rozpočtů uvedených v § 2 odst. 2 daňového řádu, tj. o daň v širším slova smyslu.

[25] Stěžovatel uvádí, že stát nelze pro účely správy daní vnímat jako jedinou osobu s jednotným záměrem, a odkázal přitom na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-46, č. 4006/2020 Sb. NSS. Tento odkaz však není přílehlavý, neboť citovaná pasáž se týká žalob vedených státem jako právnickou osobou (veřejnoprávní korporaci) proti správním orgánům. V oblasti správy daní je naopak na stát a jednotlivé správce daně nahlíženo jako na jeden celek (viz například rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 1. 2021 č. j. 5 Afs 292/2019-30 hovořící jednotně o „výši daňové pohledávky státu vůči daňovému subjektu“ a rovněž shodně tam citovaná judikatura).

[26] Souhlasit lze s žalobkyní také v tom, že rozpočtové určení daní je v nyní posuzované otázce zcela nerozhodné (představuje pouze vnitřní mechanismus následného přerozdělování vybraných finančních prostředků) a argumentaci stěžovatele nijak nedokládá. Ostatně ve shora odkazované věci řešené pod sp. zn. 5 Afs 292/2019 soud výslovně připouští použití přeplatku na DPH k úhradě nedoplatku na dani z příjmů právnických osob (sporné je toliko časové hledisko), přičemž i tyto daně nemají zcela shodné rozpočtové určení.

[27] Obdobně nedůvodný je též odkaz na § 155 daňového řádu, který hovoří o dispozičních oprávněních daňového subjektu s vratitelným přeplatkem. Na činnosti správce daně naopak dopadá výše citovaný § 154 odst. 4 daňového řádu, který upravuje

použití přeplatku evidovaného u jiného správce daně, který systematicky navazuje na úpravu nedoplatku uvedenou v § 153 daňového řádu.

[28] Nepřípadná je též argumentace, že postup krajského soudu představuje „rozměňování důsledků protiprávního jednání“, neboť jak uvedl sám stěžovatel na straně 4 kasační stížnosti, z důvodové zprávy vyplývá, že smysl úroků z prodlení upravených v § 252 daňového řádu je „reparování náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních“, nikoliv sankčním mechanismem, jak je pojímá dále (viz strana 6 kasační stížnosti).

[29] Závěry krajského soudu nejsou ani diskriminační. I ve správním právu platí klasická právní zásada *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náleží bdělým), a je tedy zcela legitimní, pokud dojde k zohlednění přeplatku na jiné dani u jiného správce daně pouze u subjektu, který na tuto skutečnost poukáže, oproti takovému, který zůstane v této souvislosti pasivní.

[30] Kasační soud proto shrnuje, že závěry krajského soudu o zohlednění přeplatku na jiné dani (k námitce daňového subjektu) vedené u jiného správce daně považuje za zcela zákonné a souladné se svou předchozí judikaturou.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyni, které v řízení o kasační stížnosti vznikly náklady v souvislosti s vyjádřením ke kasační stížnosti daňovým poradcem, náleží právo na náhradu těchto nákladů, protože byla ve věci úspěšná.

[33] V řízení před NSS byla žalobkyně zastoupena daňovým poradcem, který poskytuje specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a podle § 35 odst. 2 s. ř. s. mu náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Daňový poradce sepsal vyjádření ke kasační stížnosti; učinil tedy jeden úkon právní služby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodu 5 advokátního tarifu částku 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. Celkem tedy náklady vynaložené žalobkyní na její zastoupení v řízení před NSS činí částku ve výši 3400 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

pokračování

V Brně dne 10. listopadu 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu